

## ACTA N° 001-2024

### CONSEJO TÉCNICO DE LA CONTADURIA PÚBLICA – CTCP

#### COMITÉ DE EXPERTOS TRIBUTARIOS - CET

En la ciudad de Bogotá D.C., el día 14 de marzo de 2024, siendo las 04:00 p.m., se reunieron a través de la plataforma TEAMS, los miembros del Comité de Expertos Tributarios, para atender la convocatoria efectuada por parte del Consejo Técnico de la Contaduría Pública - CTCP.

#### ORDEN DEL DÍA:

1. Saludo de bienvenida y verificación de los asistentes
2. Tema: Tasa Mínima de Tributación - Invitado Dr. Freddy Sánchez
3. Discusión tema tratado: Impactos actuales – aplicación de excepciones
4. Propositiones y varios

#### DESARROLLO

##### 1- Saludo de bienvenida y verificación e los asistentes

El **DR. GABRIEL VÁSQUEZ** da la bienvenida a todos los asistentes al comité, e inicia la reunión indicando que el objetivo de la misma es hacer unas aproximaciones de la experiencia que se ha tenido con la Tasa Mínima de Tributación, y todo lo que de allí se deriva de algunas situaciones que se han observado en cuanto a la aplicación de la fórmula dispuesta en el Estatuto Tributario, especialmente, las dudas e inquietudes que han surgido al respecto.

A esta reunión asistieron:

##### Miembros actuales del Comité

Carlos Giovanni Rodríguez	Diego Casas M.
Diego Cubillos Pedraza	Gabriel Vásquez Tristancho
Gustavo Cote	Jaime Monclou
Jesús Orlando Corredor Alejo	Johana Rincón R.
José Hernán Flórez	Juan José Rodríguez Arbelaez
Juan Zuluaga	Orlando Rocha
Oscar Torres Mendoza	Oswaldo Perez
William Dussan Salazar	Fernando González
Olga Tapias	César Augusto Salgado Salgado
Jaime Enrique Zambrano Sandoval	

## Equipo CTCP

Mauricio Ávila Rincón
Miguel Ángel Diaz Martinez
Paola Andrea Sanabria González
Jorge Andrés Patiño Jimenez
Jimmy Jay Bolaño Tarrá
Jairo Enrique Cervera Rodríguez
John Alexander Álvarez Dávila

### 2- Tema: Tasa Mínima de Tributación - Invitado Dr. Freddy Sánchez

Por lo tanto, se le da el uso de la palabra al **DR. FREDDY SÁNCHEZ** (Director de Impuestos en la firma BDO) para que comente su análisis sobre la Tasa Mínima de Tributación. El **DR. FREDDY SÁNCHEZ** inicia su intervención indicando que, la idea de esta presentación es traer algunas de las circunstancias, casos concretos, preocupaciones, zonas grises que han surgido en la aplicación de la Tasa Mínima de Tributación.

Entonces, la idea es explicar en qué consiste y algunas de las problemáticas tanto contables como tributarias que se han identificado en la práctica, y que tal vez, el legislador o quienes desarrollaron la norma, no esperaban que fueran de tal magnitud.

Teniendo en cuenta lo anterior, El **DR. FREDDY SÁNCHEZ** señala que la fórmula de la Tasa Mínima de Tributa es, básicamente, un régimen alterno de liquidación de un impuesto. Al respecto, la norma dispone que si el impuesto neto, es decir, el impuesto que se calcula normalmente bajo el régimen ordinario de renta, no puede ser menos que un 15% de tarifa mínima calculado sobre una utilidad depurada.

En este caso, se evidencia la **primera problemática** y es, como la fórmula **no incluye ningún otro descuento tributario diferente al de impuestos pagados en el exterior**, pues la matemática lleva a que cualquier otro descuento dispuesto en la norma tributaria que se haya utilizado o hecho una inversión, además del cumplimiento de los requisitos formales, se empieza a ver limitado con esta norma.

Lo anterior, en la medida que el sentido práctico de los descuentos tributarios es que haga que mi impuesto neto se reduzca, existiendo una alta probabilidad de que el mismo sea menos del 15% (tasa mínima) sobre la utilidad depurada.

Ahora, la **segunda problemática** que surge en la aplicación de la fórmula es que, la norma dice que se debe usar la **utilidad contable antes de impuestos**, no obstante ¿Qué se debe entender por la utilidad contable antes de impuestos?, ¿Tiene o no ORI? Si, por ejemplo, la compañía tiene una moneda funcional diferente al peso colombiano para efectos contables, ¿Se incluye o no ese efecto en conversión?

Por su parte, una **tercera problemática** radica en las **diferencias permanentes, la fórmula señala** que se deben sumar las diferencias permanentes que aumentan la renta líquida. Las diferencias permanentes que aumentan la renta líquida son, en efectos prácticos, gastos no deducibles. Por lo tanto, dicha expensa es un gasto que se tiene reconocido contablemente, pero fiscalmente no lo puedo incluir, teniendo como efecto que mi utilidad fiscal aumenta.

De ahí, vale la pena preguntarse ¿Qué pasa cuando mi escenario de renta ordinaria, no es de renta líquida sino de pérdida?

Entonces, explica el **DR. FREDDY SÁNCHEZ**, las diferencias permanentes disminuyen la pérdida, más no aumentan la renta líquida, en ese sentido, se empieza a notar un choque entre la literalidad de la norma y el espíritu de la misma.

La **cuarta problemática** que se presenta es cuando hay **pérdida contable**, en ese caso surge el interrogante **¿si no se debe aplicar la norma?**, en este caso, la fórmula parte de la utilidad contable antes de impuestos. Pero si hay pérdida contable entonces no se debería aplicar la norma o, se parte de un número negativo al cual se suman y restan las demás variables de la fórmula.

También se presentan inquietudes respecto al **método de participación patrimonial**, este existe cuando hay un control y, en efecto, se tiene que valorar una inversión, así como reconocer contablemente cualquier variación del patrimonio de la compañía en la cual está la inversión, en el año en el que se da esa variación.

La fórmula señala que, cuando haya ingreso, este se debe restar, pero **¿qué pasa si en algún período ese método da gasto?**

Hay algunos casos especiales como es el tema de las entidades controladas del exterior y es una norma en la cual, si se cumplen con ciertos criterios, prácticamente el método de participación se vuelve fiscal. Es decir, cuando hay renta pasiva obtenida a través de una entidad controlada en el exterior, el cálculo del método de participación contable se vuelve con efecto fiscal porque no se puede diferir esa renta pasiva.

Después la fórmula dice que se debe restar el **valor neto de las ganancias ocasionales**. Entonces surge otra pregunta frente a la literalidad de la norma **¿Qué es un ingreso neto? ¿No le puedo restar el costo? ¿Sí le puedo restar el costo?**

Ahora, una vez se haya aplicado la fórmula y, en función de la misma, se corrobora que es el impuesto neto, el dividirlo sobre la utilidad depurada da menos del 15%, se deberá, al menos, tributar el 15% sobre esa utilidad pura, entonces tocaría agregar un impuesto que no se tiene previsto, aumentando naturalmente el gasto por impuesto corriente, el cual claramente impacta los estados financieros.

Lo anterior es notorio, por ejemplo, en los ingresos **no constitutivos de renta o ganancia ocasional** que, contablemente son un ingreso, pero, fiscalmente, no tienen ningún efecto. Entonces, al no estar en la fórmula y al sí estar en la utilidad contable antes de impuestos, llevará a que el contribuyente deba tributar un 15% sobre esta partida.

Prosiguiendo con su explicación, el **DR. FREDDY SANCHEZ** se detiene nuevamente en la interrogante **¿Qué es una utilidad contable o financiera antes de impuestos?** Dado que de allí empiezan a surgir posiciones y criterios encontrados.

El **primer interrogante** es, **¿cuál será el punto de partida?** Principalmente cuando mi utilidad contable da pérdida **¿parto desde cero o pongo el valor negativo?** El **DR. FREDDY SÁNCHEZ** resalta el tema de las compañías que tienen moneda funcional diferente al peso colombiano para su contabilidad ya que el tema se vuelve mucho más álgido porque hay varios escenarios que se deben considerar como la diferencia en cambio y la utilidad contable (moneda funcional).

En cuanto a las Diferencias Permanentes, el **DR. FREDDY SÁNCHEZ** indica que los artículos 105 y 59 del Estatuto Tributario, regulan los costos y las deducciones fiscales, menciona que todo lo que esté vengado contablemente, que cumpla con los requisitos en el Estatuto Tributario, procede se deducción a menos de que haya alguna restricción. Por lo tanto, fiscalmente, estas deberán ser las diferencias que se deben tener en cuenta al momento de la aplicación de la fórmula.

Pero la norma contable internacional no tiene una definición propia de lo que es una diferencia permanente para efectos del impuesto diferido. Entonces, todas las variables que no están en la fórmula, pero que sí están en la depuración de la renta líquida, son las que generan las problemáticas a la hora de dar aplicación a la Tasa Mínima de Tributación.

Más allá que la tasa efectiva de tributación, al final todas las diferencias permanentes que no se pueden neutralizar con el efecto del reconocimiento de un ingreso o un gasto por impuesto diferido, afecta el resultado de la operación, toda vez que se vuelve un mayor valor del gasto corriente del impuesto que no es recuperable, afectando la tasa efectiva de tributación.

Entonces, el sentido práctico es que, todo lo que esté dentro de la fórmula de la tasa mínima no tiene ningún impacto para las compañías, porque naturalmente estas variables también están en la depuración del impuesto bajo régimen ordinario.

Un tema que ha generado bastantes inconvenientes son las diferencias permanentes o temporales que disminuyen la renta líquida en este primer momento del cálculo. Haciendo un paréntesis, el principio tributario para generar la carga tributaria es el de capacidad contributiva. Por eso es que el Estatuto Tributario se encarga definir unas diferencias de reconocimiento y medición que se alejan un poco de las NIIF, y es que las NIIF van más en función de presentar unos estados financieros razonables para los usuarios de la información.

Ahora, las diferencias temporales y las permanentes que disminuyen la renta líquida están generando problemas con la tasa mínima de tributación ¿Y por qué nos generan un problema? Estos inconvenientes ocurren en la medida que, cuando se elabora la declaración del impuesto de renta se detraen, aun cuando hay una pérdida contable, es decir, estas diferencias se eliminan para efectos fiscales.

Por ejemplo, se hace una medición posterior de un activo y su valor razonable es mayor al que se tenía reconocido, entonces naturalmente se debe registrar un ingreso. No obstante, este ingreso está **generando incrementos en la utilidad contable** que no tiene impacto en la renta líquida o en la utilidad fiscal en la declaración de renta.

Otro ejemplo es cuando se tiene utilidad contable representada en una diferencia en cambio no realizada, para efectos fiscales se tiene una utilidad fiscal de 0, pero una utilidad contable de 100. No se paga impuesto vía régimen ordinario, pero cuando se compara con la utilidad depurada, la fórmula no indica que se resten las diferencias temporales que disminuyen la renta líquida, por lo tanto, se debe calcular un 15% sobre esa diferencia en cambio no realizada, aumentando el impuesto corriente.

Entonces, haciendo un análisis de forma independiente y aislada, la problemática está **llegando a un fenómeno de doble tributación, porque se está pagando en un momento el 35% de la tarifa ordinaria, para después pagar un 15% por tasa mínima de tributación.**

Un aspecto que no se tenía mapeado y, que podría ser beneficioso para los contribuyentes, es de cara a los dividendos. El artículo 49 Estatuto Tributario indica que se debe coger la utilidad fiscal, restándole el impuesto, es decir, una utilidad fiscal después de impuestos. Y esto es lo susceptible de decretarse como un dividendo no gravado para los accionistas.

Entonces, aquí también viene otro interrogante grandote. Si uno va a la literalidad de la norma del artículo 49, este habla de renta líquida. Entonces, si se tiene una utilidad contable, y unas diferencias permanentes que disminuyen la renta líquida a cero, en teoría, no se pagan impuestos. Pero se pagó un 15% de utilidad depurada vía impuesto mínimo. Por lo tanto, aquí viene una interpretación que sería **"La utilidad susceptible de ser distribuida sería cero si yo aplico la literalidad de la norma"**. Por lo tanto, si uno se posiciona en la literalidad de la norma, se podrá concluir que todos los dividendos que se distribuyan son gravados para la compañía y no gravados para el accionista.

En cuanto a los **Grupos Económicos** que consolidan estados financieros, se debe hacer el cálculo de la tasa mínima de tributación de manera consolidada. La norma dispone que, al calcular el impuesto ordinario de todas las compañías, este se debe comparar contra el mínimo del 15% del Grupo, y si se tiene que ajustar para llegar al 15%, el ajuste a nivel Grupo.

Cerrando la presentación, el **DR. FREDDY SÁNCHEZ** indica que, para evitar la tasa mínima, puede incentivar reorganizaciones por lo que, ahí viene una pregunta ¿Eso podría ser abuso tributario? ¿Responsabilidad solidaria? ¿Los minoritarios ahí en el medio cuando toman decisiones son los que tienen poder? Otro tema es las centralizaciones de los back-office en muchas de las compañías multinacionales que, al final, se rigen por políticas contables de manera global aplicadas.

Así pues, indica el **DR. FREDDY SÁNCHEZ**, la Tasa Mínima de Tributación es un tema novedoso de muchos impactos, del cual se desprenden una serie de incidencias o posibles impactos contables que se pueden desarrollar dentro del comité y con el aporte de todos los expertos de esta reunión.

### **3- Discusión tema tratado: Impactos actuales – aplicación de excepciones**

#### **Intervención Dr. Orlando Corredor**

El **DR. ORLANDO CORREDOR** inicia su intervención señalando las dificultades que radican, especialmente, en la depuración. Porque cuando uno toma la fórmula, uno no puede olvidarse de la técnica. Y si el punto de partida es cuando hay una utilidad, los contadores saben que la utilidad es distinta al resultado.

El resultado en normas internacionales (NIIF) en el estado financiero es un resultado positivo o negativo. Cuando es positivo lo llamamos utilidad, cuando es negativo lo llamamos pérdida. Por lo tanto, cuando se está en la depuración, suena completamente inadecuado mencionar que, si tengo utilidad contable negativa, deba proceder con la depuración. No es posible en el rigor de la ley.

Segundo, el **DR. ORLANDO CORREDOR** enfatiza que, cuando la norma no distingue, el intérprete tampoco puede hacerlo, y para el caso presente, la norma dice tome la utilidad contable o financiera. ¿Y qué es utilidad contable o financiera? Eso no está definido en la norma tributaria, por lo tanto, se debe apelar al principio del artículo 21 – 1 del Estatuto Tributario, a denominada conexión formal. En ese orden de ideas, se debe remitir a las normas contables cuando remitan expresamente a ellas o cuando no regulen la materia. Aquí hay precisamente una omisión de definición.

Ahora, en la depuración, se tiene que empezar a identificar los factores de depuración. Y una primera gran discusión es el de las diferencias permanentes que aumentan la renta líquida. Precisamente el artículo 105 del Estatuto Tributario se refiere al concepto de diferencia permanente y ofrece una definición que va de la mano con la del artículo 59 del Estatuto Tributario.

Hay diferencias permanentes efectivamente definidas como están allí en el que se refieren a todos aquellos gastos que no cumplen los requisitos para ser aceptados, e incluye una lista que no es taxativa, simplemente enunciativa. Sin embargo, las diferencias permanentes tienen que contrastarse con el lenguaje del mismo artículo 105, del artículo 59 del artículo 28 del Estatuto Tributario.

El artículo 28 dice que los ingresos realizados fiscalmente son los devengados en la contabilidad; luego dice, los siguientes ingresos, aunque devengados en la contabilidad, generan diferencias y su realización se dará en el momento en que lo determine el estatuto. Como se puede observar la norma de forma indistinta usa la palabra diferencias, porque esa misma palabra, diferencias, sin ninguna calificación, es utilizada en el artículo 59 para los costos. Los costos realizados fiscalmente son los de vengados a la contabilidad.

Entonces, para ese elemento de depuración, cuando se dice diferencias permanentes que aumentan la renta líquida, diferencias permanentes son solamente costos o gastos que no son deducibles por falta de cumplimiento de requisitos legales.

Luego viene el tema del método de participación. En el método de participación la norma dice que se debe restar el ingreso o la utilidad por método de participación, por lo que ¿Qué pasa con la pérdida por método de participación?, en este caso el artículo 105 del Estatuto Tributario señala que la pérdida por método de participación se considera una diferencia permanente precisamente por no ser deducible.

También esta lo pertinente a los ingresos que constituyen ganancia ocasional y que afectan la utilidad contable. En ese caso, se deben verificar qué conceptos de ganancias ocasionales están en el PYG, en el estado resultados, para restar ese valor que aparece en la contabilidad.

Lo mismo es con los ingresos no constitutivos de renta, que dice que deben ser aquellos que afectan la utilidad comercial. El ejemplo famoso es el de las indemnizaciones por daño. Porque si se tiene una indemnización por daño, se puede llevar el valor del ingreso a la contabilidad y la pérdida del activo al gasto. O puede hacerlo por el neto, lo que se llama el método del resultado o el método del balance. Entonces, dependiendo de eso, uno encuentra un valor distinto que afecta la depuración de la renta.

En cuanto a la consolidación el **DR. ORLANDO CORREDOR** establece que, cuando se habla de tributación consolidada para efectos de determinar la tributación mínima, se debe incluir todas las sociedades que son objeto de consolidación incluyendo la matriz.

Sin embargo, considera que sí surgen problemas como: ¿Qué pasa si la matriz es una persona natural que no consolida? o, ¿qué pasa si la matriz es una entidad sin ánimo de lucro o una entidad no contribuyente del impuesto sobre la renta? ¿qué pasa si la entidad subordinada tiene pérdida y las otras tienen utilidades?

Para finalizar, el **DR. ORLANDO CORREDOR** sugiere un pronunciamiento oficial del Consejo Técnico, para que hiciera una regla frente impuesto diferido frente a la tributación mínima de Pilar II de la OCDE.

El **DR. GABRIEL VÁSQUEZ** interviene haciendo la aclaración de que el escenario OCDE de tributación mínima no se parece en nada al ejercicio de la legislación de Colombia. No tienen ninguna relación el esquema de tratar de que en un país donde está la matriz que en teoría no tributa, sume todas las actividades en los países donde la tributación es cero por baja tributación y haga los escenarios de consolidación, que es exactamente el caso, una tributación mínima.

### **Intervención Dr. Carlos Giovanni Rodríguez**

El **DR. CARLOS GIOVANNI RODRIGUEZ** señala que coincide con la apreciación del **DR. CORREDOR**, en cuanto que, si hay pérdida contable, no se debe hacer el cálculo de la tasa de tributación depurada puesto que tengo pérdida y el impuesto a la renta grava es incrementos en el patrimonio, no hay ni siquiera capacidad contributiva.

Respecto de las mediciones a valor razonable, estas no deberían tener efecto en el impuesto sobre la renta y, por lo tanto, no se debería tener en cuenta dentro del cálculo. La otra discusión gigante es el tema de diferencia en cambio en el tema de los pasivos, pues el mismo Estatuto Tributario indica que esas disminuciones no deben tener efecto en el impuesto sobre la renta.

Estas variaciones no deben tener y no deben incrementar el impuesto de renta, ni a través de la tasa del impuesto determinado por la fórmula normal de la liquidación del impuesto ni a través de la tasa mínima.

### **Intervención Dr. Oswaldo Pérez Quiñonez**

El **DR. OSWALDO PÉREZ QUIÑONEZ** inicia su intervención disponiendo que él se encuentra en la tesis de que, si no hay utilidad, no se calcula el impuesto mínimo. Por otro lado, llama la atención sobre la incidencia del Consejo Técnico de la Contaduría Pública cuando se emiten sobre todo estas reformas tributarias.

Hace una apreciación señalando que, quien redactó la norma puede tener algunos vacíos desde el punto de vista de impuesto diferido, tasa efectiva, por lo que invita a los presentes de la reunión a estar colaborando en estos proyectos de ley para que, mediante el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, se busque evitar todas estas inconsistencias y todos estos temas que pueden generar alguna tributación o un impuesto sin consultar la capacidad contributiva de cada contribuyente.

El **DR. GABRIEL VÁSQUEZ** menciona que, en la antesala de la reforma tributaria, el Consejo Técnico expuso este tema, precisamente, de las dificultades que pudiera tener en todo el conjunto la tasa mínima y cuáles eran las expectativas, porque había unas inconsistencias y diferencias, especialmente en lo que tenía que ver con las diferencias temporarias, que eran eliminadas en el modelo internacional y que aquí hacían un ajuste muy particular en el lenguaje NIIF.

### **Intervención Dr. Oscar Torres**

Ahora interviene el **DR. OSCAR TORRES**, menciona que frente a este tema se generan unas inequidades tributarias, en algunos casos que no atienden la capacidad contributiva. En el caso de los ajustes a valores razonables, de los ajustes de diferencia en cambio no realizadas, que financieramente se reconocen como ingreso, y los valores razonables que financieramente son ingresos cuando ajustamos activos biológicos, cuando ajustamos instrumentos financieros, son ingresos que una compañía no ha recibido.

Sin embargo, a través del mecanismo de la tasa de tributación depurada, podrían llegar a generar un pago un impuesto de algo que jamás ha recibido.

Señala que la tasa mínima tributaria es una forma independiente, injusta, en su opinión, de cobrar impuesto a una empresa que no tiene la capacidad contributiva porque no ha generado la caja, como en el ejemplo anterior. También la tasa mínima de tributación se presentaría como un desincentivo a la creación de empresa. Una empresa que se crea en un proyecto cuya inversión inicial entre gastos preoperativos, gastos de investigación y desarrollo iniciales, espera recuperar su inversión en cinco años, tiene cero ingresos y tiene una pérdida fiscal limitada por las razones que sean.

Pues resulta que entre los años en que ya puede compensar las pérdidas fiscales que pudo compensar para efectos de la tasa mínima tributaria, van a haber unos años en que va a tener que pagar por la tasa mínima de tributación.

Finaliza su intervención señalando que espera que prospere la demanda de inexecutable interpuesta ante la norma de la Tasa Mínima de Tributación.

### **Intervención Dr. Gustavo Cote**

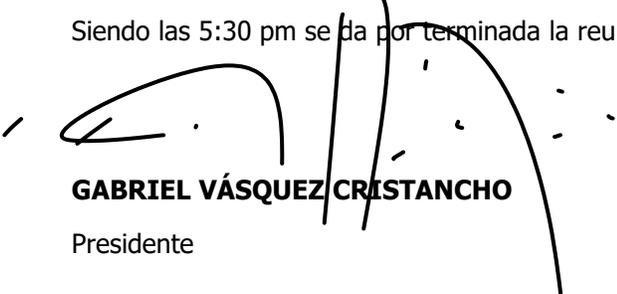
El **DR. GUSTAVO COTE** señala que, indiscutiblemente, ha quedado en evidencia todas las dificultades que existen para aplicar la disposición y, sobre todo, las inequidades que derivan por la forma deficiente como quedó redactada la norma.

Expone que se debe hacer un esfuerzo de recoger los comentarios de esta reunión y materializar un intento de norma reglamentaria para que el Consejo Técnico de la Contaduría Pública lo proponga al Ministro de Hacienda. Frente a la demanda de inexecutable admitida por la Corte Constitucional, propone que se haga una intervención ante la Corte señalando esas problemáticas y explicándolas de una forma muy simple para la Corte Constitucional.

#### 4- Propositiones y varios

El **DR. GABRIEL VÁSQUEZ** indica que se hará un resumen de lo expuesto en la reunión llevada a cabo, de las principales conclusiones, para entregarlas a los asistentes para análisis en la próxima sesión.

Siendo las 5:30 pm se da por terminada la reunión.



**GABRIEL VÁSQUEZ CRISPANCHO**

Presidente



**OLGA VIVIANA TAPIAS**

Secretaria

Proyectó: Olga Viviana Tapias