



MINCOMERCIO
INDUSTRIA Y TURISMO



**TODOS POR UN
NUEVO PAÍS**
PAZ EQUIDAD EDUCACIÓN



**Consejo Técnico de la Contaduría
Pública**

**COMENTARIOS DEL CTCP ACERCA DEL
USO DE LOS NUEVOS MARCOS
TÉCNICOS NORMATIVOS COMO
REFERENTE PARA LA DETERMINACIÓN
DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA**

Consejeros

Wilmar Franco Franco - Presidente

Luis Henry Moya Moreno

Daniel Sarmiento Pavas - Ponente

Bogotá D.C. 13 de octubre de 2016



COMENTARIOS DEL CTCP ACERCA DEL USO DE LOS NUEVOS MARCOS TÉCNICOS NORMATIVOS COMO REFERENTE PARA LA DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

PRESENTACIÓN

El presente documento contiene el resultado de las discusiones que se han adelantado en el seno del Comité de Expertos Tributarios (CET) del Consejo Técnico de la Contaduría (CTCP). Se trata de un documento construido a partir de la experiencia particular de cada uno de los miembros del CET, tomando como referente el informe de la Comisión de Expertos (CE). Este informe igualmente contiene aportes efectuados directamente por el CTCP y ha sido adoptado como suyo, con algunos ajustes al texto original.

El CTCP expresa su agradecimiento al CET por su compromiso, dedicación y esfuerzo para efectuar las discusiones y sopesar las diferentes posiciones y comentarios con el fin de lograr este producto.

El CTCP espera que este esfuerzo no sea en vano, y que este documento sea considerado por la DIAN y demás órganos del Estado relacionados con el trámite de la regulación fiscal del país.

Miembros del CET

Jesús Orlando Corredor Alejo - Presidente
Carlos Alberto Espinoza Reyes
Carlos Mario Lafaurie Escorce
Diego Casas M.
Diego Cubillos Pedraza
Jairo Alberto Higueta Naranjo
Johana Rincón R.
Julián Jimenez Mejía
José Hernán Flórez
Leonardo Contreras González
Luis Enrique Téllez P
Magdalena Gámez Rincón
Orlando Rocha
Ruth Yamile Salcedo Younes
Oscar Torres Mendoza
Oswaldo Pérez
Juan José Rodríguez
Camilo Calderón
Carlos Giovanni Rodríguez

(I) PROPUESTA DE LA COMISION DE EXPERTOS (CE) Y ENFOQUE DEL PROYECTO EN EL QUE TRABAJA ACTUALMENTE LA DIAN (PROPUESTA DE LA DIAN).

1. Propuesta de la Comisión de Expertos (CE)

Crear un impuesto a las utilidades empresariales (IUE) que sustituya y unifique el impuesto de renta, el CREE, su sobretasa, “y todos los beneficios en ellos contenidos”.

Hecho generador del IUE: gravaría “las utilidades de las empresas provenientes de todas sus operaciones realizadas en el año”.

Base gravable del IUE: Utilidad contable antes de impuestos con dos tipos de ajustes:

- (i) Los que permitan asegurar un tratamiento uniforme en aquellos aspectos en los que las NIIF admiten discrecionalidad. Recomienda, entre otros, preservar para efectos fiscales los conceptos de costo histórico y causación de costos, gastos e ingresos que hoy existen;
- (ii) Los que limiten para fines fiscales los gastos sin relación de causalidad con la generación de utilidades y los que se puedan utilizar con fines de elusión (p. ej. pagos al exterior, a vinculados económicos, y a no contribuyentes, subcapitalización y desembolsos en efectivo).

Dentro de las cualidades que la CE le atribuye al nuevo impuesto cabe mencionar:

- a) Se simplificaría el cumplimiento de la obligación tributaria de los empresarios y la función de fiscalización de la DIAN, reduciendo costos a unos y a otros,
- b) Habría mayor certidumbre para ambos en la aplicación de las normas tributarias,
- c) “Se evitará la proliferación de exenciones, ingresos no constitutivos de renta y deducciones que no tienen relación de causalidad con la generación de utilidades”,
- d) “Partir del resultado contable se aviene más con el principio de capacidad económica”.

Para que no se afecte el principio de legalidad la CE propone: “Teniendo en cuenta el principio de legalidad, los cambios con incidencia tributaria de nuevas normas contables deberán ser incorporados en la norma tributaria, para que puedan ser aplicados a partir de la siguiente vigencia fiscal”.

2. Enfoque de la Propuesta de la DIAN

Entendemos que el Gobierno, a través de la DIAN, evaluó tres alternativas para la reforma de la ley tributaria del impuesto sobre la renta, a saber: i) partir de la utilidad comercial bajo NIIF antes de impuestos (propuesta de la CE); ii) definir y desarrollar cada uno de los elementos de la renta (es decir, ingresos, costos y deducciones); y iii) mantener el modelo actual, pero con remisiones a las NIIF.

Entendemos también, que ya el Gobierno se decidió por la segunda alternativa (y que de hecho ya se encuentra trabajando en el respectivo proyecto), es decir, definir y desarrollar cada uno de los elementos de la renta (ingresos, costos y deducciones), respetando el principio de legalidad y de representación del tributo y definiendo las bases gravables con previo análisis de los efectos que se pueden derivar del reconocimiento de los hechos económicos en la contabilidad bajo NIIF. Con todo se observa que la citada mecánica, iría acompañada de una remisión general a preceptos contables, pasando de un escenario de remisiones excepcionales, a remisiones generales.

En línea con lo anterior, asimismo entendemos que la DIAN reiteró que no se gravarán resultados que no se entiendan realizados fiscalmente o que correspondan al efecto de las mediciones al valor razonable.

A manera de ilustración de lo anterior, entendemos que en las dos sesiones de trabajo entre la DIAN y el Consejo Gremial Nacional, la DIAN ha presentado lo siguiente:

- a) Una propuesta de adoptar, vía remisión general, el principio contable del devengo, como principio de realización fiscal de ingresos, costos y deducciones. Esta propuesta ha sido acompañada de ajustes específicos, por ejemplo, en materia de ingresos, gravar ciertos ingresos en un momento distinto al del reconocimiento contable y cuando así lo disponga la propia ley tributaria, como en el caso de aquellos originados por: (i) la aplicación del valor razonable, (ii) los dividendos, (iii) la venta de bienes inmuebles, (iv) el financiamiento implícito, (v) la aplicación del método de participación patrimonial, (vi) reversiones de provisiones y deterioro que no hayan dado lugar a deducción en períodos anteriores, (vii) los ingresos diferidos por programas de fidelización de clientes, (viii) los ingresos reconocidos dentro del ORI. Se propuso lo propio para los costos y deducciones.
- b) Otras propuestas específicas sobre los siguientes temas:

**CONSEJO TÉCNICO DE LA CONTADURÍA PÚBLICA
COMITÉ DE EXPERTOS TRIBUTARIOS
USO DE LOS NUEVOS MARCOS TÉCNICOS NORMATIVOS COMO REFERENTE PARA LA
DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA**

Octubre de 2016

- i. En materia de instrumentos de renta fija medidos al valor razonable, se gravaría el rendimiento generado bajo las condiciones faciales del instrumento o de su negociación.
- ii. Para los instrumentos financieros que se contabilicen posteriormente por su costo amortizado, se gravarían los efectos de dicho método.
- iii. La diferencia en cambio de todos los activos y pasivos en moneda extranjera, se gravarían solamente en el momento de realización o liquidación (entendemos que se trata del momento de realización efectiva, es decir de su conversión en efectivo).
- iv. Para el sector financiero se mantendría la deducción actual de provisión de cartera, pero se restringiría la deducción de los excesos o valores no ajustados a las reglas que en sentido estricto emiten las entidades de vigilancia y control.
- v. Se introducirían para efectos tributarios las mismas normas contables de los arrendamientos financieros aplicables a los arrendatarios.
- vi. En materia de depreciaciones, se establecería una vida útil máxima de 20 años, dejando supeditado a reglamentación el establecimiento de las vidas útiles para activos específicos.
- vii. Se eliminarían las reservas patrimoniales asociadas a la depreciación y a las inversiones, dado el reconocimiento bajo NIIF del impuesto diferido.
- viii. Se realizarían algunas modificaciones en el tratamiento del valor patrimonial de los patrimonios autónomos o derechos en fideicomisos, en el sentido de que el fideicomitente o beneficiario debería declarar línea a línea las cuentas o conceptos del estado de situación financiera que genere el administrador. Se advierte que respecto a FIC y negocios fiduciarios, se mantendría la transparencia, si bien exigirían reportes de información más precisos.

(II) CONSIDERACIONES DEL CTCP

Al parecer, la DIAN ha basado su proyecto en las NIIF que el IASB había emitido hasta el 1º. de enero de 2014 (Marco Técnico del Decreto 2615 del 2014, compilado en el Decreto 2420 de 2015), las cuales ya se pusieron en vigencia en el país, y no ha considerado los cambios introducidos por las normas modificadas o emitidas por dicho organismo hasta el 1º de enero de 2015 a pesar de que éstas también fueron ya adoptadas en Colombia.

Sobre esta base, expresamos lo siguiente:

1. De acuerdo con las actuales reglas de nuestro ordenamiento (Código de Comercio y Ley 1314 de 2009) las normas de contabilidad en Colombia son proferidas por el Gobierno Nacional y las autoridades de supervisión.
2. Lo anterior significa que a través de actos administrativos, particularmente decretos reglamentarios, se fijan todas las reglas a seguir para el reconocimiento y medición de los hechos económicos generadores de ingresos, costos y gastos, en su calidad de componentes de la utilidad o pérdida comercial de una entidad. Idéntica afirmación puede hacerse en relación con los activos, pasivos y el patrimonio.
3. Si se estableciera que la utilidad de la empresa es el hecho generador del IUE y además el punto de partida para determinar la base gravable, se dejaría abierto el camino para que el Gobierno, a través de decretos reglamentarios de la L.1314/09 y eventualmente de los actos administrativos expedidos por las entidades de vigilancia y control para desarrollar dichos decretos, pueda modificar el IUE al adoptar un cambio de regla contable, lo cual resulta violatorio del artículo 338 de nuestra Carta Política, que consagra el principio según el cual la ley debe fijar “directamente” los elementos que estructuran los impuestos, entre ellos el hecho generador y la base gravable.

En nuestra opinión, esto mismo sucedería si en la propuesta de la DIAN no se fijan directamente dichos elementos, lo cual, nos parece, se está omitiendo. Esto, por cuanto entendemos que hasta ahora la DIAN no ha definido específicamente para efectos del impuesto sobre la renta, qué se debe entender por ingreso, costo, deducción, activo, pasivo y patrimonio tributarios y se ha limitado simplemente a adoptar vía remisión general el principio de devengo contable, introduciendo excepciones (excepciones que, a partir de nuestro conocimiento de las NIIF, serían innumerables, **máxime cuando la DIAN debería considerar para el efecto los tres marcos contables que conforman las NIF del sector privado referidas en la L.1314/09 y no solo las mencionadas NIIF, además de las normas aplicables a las empresas y entidades del Gobierno**).

**CONSEJO TÉCNICO DE LA CONTADURÍA PÚBLICA
COMITÉ DE EXPERTOS TRIBUTARIOS
USO DE LOS NUEVOS MARCOS TÉCNICOS NORMATIVOS COMO REFERENTE PARA LA
DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA**

Octubre de 2016

4. La recomendación de la CE de incorporar en la ley tributaria las nuevas normas contables que tengan incidencia tributaria para que solo puedan ser aplicadas a partir de la siguiente vigencia fiscal, además de que no subsana el vicio de inconstitucionalidad anotado, será fuente de incertidumbre y controversia entre los contribuyentes y la Dian, ya que cada vez que el Gobierno o las entidades de vigilancia y control expidan una regla contable podrán surgir interpretaciones en cuanto a si afecta o no la determinación de la utilidad comercial, o si afectándola incide o no el cálculo del IUE o en el impuesto sobre la renta (si la propuesta de la DIAN lo mantiene), todo lo cual se opone a la certeza que debe caracterizar el ordenamiento tributario, certeza que se hará más compleja de manejar por la forma y periodicidad en que se realizan los cambios en las normas contables, a partir del nuevo modelo normativo financiero adoptado, tal como se indica en el numeral 9 de estas consideraciones.

5. Es por lo anterior que, con el fin de dar cumplimiento a lo ordenado por nuestra Constitución Política, el Estatuto Tributario (ET) debe definir claramente los componentes de la renta, es decir, debe definir qué debe entenderse por ingreso, costo y gasto, activo (patrimonio bruto), pasivo y patrimonio (patrimonio líquido), identificando además los aspectos temporales (realización), territoriales y de cuantificación de estos elementos.

En línea con lo anterior, si, por ejemplo, se quisiera incorporar en la ley tributaria el principio de devengo contable, no luce recomendable hacerlo por remisión a las NIIF, sino que, por el contrario, debería definirse claramente en el texto de la ley tributaria.

En este punto encontramos oportuno transcribir el principio de devengo del Marco Conceptual para la Información Financiera, con el propósito de presentar algunos comentarios que hacemos enseguida:

“La contabilidad de acumulación (o devengo) describe los efectos de las transacciones y otros sucesos y circunstancias sobre los recursos económicos y los derechos de los acreedores de la entidad que informa en los periodos en que esos efectos tienen lugar, incluso si los cobros y pagos resultantes se producen en un periodo diferente (...)”. (Párrafo OB17 del mencionado Marco).

Como se puede apreciar, según dicho principio, la contabilidad está atenta al momento en el que se producen los efectos económicos de las transacciones y otros sucesos con miras a su reconocimiento, sin importar cuándo se producen los cobros o los pagos, respectivamente.

Sin embargo, para su **reconocimiento** en la contabilidad bajo NIIF no es suficiente que dichos efectos económicos se hayan producido, sino que además dichas normas requieren, de manera general, **que se puedan medir fiablemente y que sea probable**

que la entidad obtendrá los beneficios económicos o tendrá los sacrificios económicos, si se trata de un activo o de un pasivo, respectivamente. En adición a estos requerimientos generales para el reconocimiento, ciertas NIIF específicas establecen requisitos particulares para que sea admisible el reconocimiento contable.

6. Las reglas contables son útiles para interpretar las disposiciones tributarias que utilicen palabras técnicas de la contabilidad (no definidas para efectos fiscales). También sirven para medir la realidad económica de una empresa y a partir de allí decidir, a través de leyes, qué es lo que se debe gravar, pero en sí mismas no pueden tener el alcance de modificar el impuesto, salvo por las excepciones mencionadas en el párrafo 11.

7. La razón de ser de la contabilidad no es tributaria. Es constitucional y legalmente factible servirse de ésta para calcular la base gravable del impuesto de renta, llevando a cabo lo que comúnmente se conoce como una conciliación entre la utilidad comercial y la renta gravable, lo cual supone confrontar los ingresos, costos y gastos contables con lo que dice el ET, sin que ello signifique que las modificaciones a los reglamentos contables puedan afectar el tributo.

8. Los beneficios que existen en el impuesto de renta fueron creados por el Legislador y para eliminarlos basta con derogar las normas respectivas de acuerdo con la política fiscal que se defina. Este camino es mucho más apropiado que adoptar un impuesto cuyo hecho generador y base gravable contravienen el principio de reserva de ley.

9. Si bien la simplicidad es necesaria para contar con un sistema tributario eficiente como el que ordena el art. 363 de la Constitución, aquella debe armonizarse con los demás principios que enmarcan el ejercicio del poder tributario en Colombia, entre ellos el que señala que en tiempo de paz es el Congreso el único llamado a señalar todos los elementos que integran un impuesto. Por esta razón, resulta inaceptable un gravamen en cuya determinación pueda incidir la decisión de una autoridad administrativa.

En relación con lo anterior, para solo citar un ejemplo, a nuestro modo de ver, la misma propuesta de la DIAN no produciría tal simplificación. Esto, por cuanto al desarrollar un marco normativo fiscal a partir de las NIIF que a la fecha ya fueron modificadas o reemplazadas por otras nuevas con alcance muy distinto, el contribuyente se verá obligado a llevar dos contabilidades bajo NIIF: una para efectos del impuesto sobre la renta a partir de las NIIF contempladas en las disposiciones tributarias vigentes y otra para efectos de la información financiera a partir de las NIIF modificadas o de las nuevas NIIF que la entidad decida aplicar anticipadamente. En adición, tal como lo

**CONSEJO TÉCNICO DE LA CONTADURÍA PÚBLICA
COMITÉ DE EXPERTOS TRIBUTARIOS
USO DE LOS NUEVOS MARCOS TÉCNICOS NORMATIVOS COMO REFERENTE PARA LA
DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA**

Octubre de 2016

señala el artículo 14 de la L 1314/09, las modificaciones a las NIIF solamente producirían efectos a partir del segundo año gravable siguiente a su introducción, aspecto que genera aún mayor incertidumbre aplicativa de los estándares con efectos tributarios.

10. El modelo seleccionado por Colombia es el de independencia y autonomía, con intersecciones que unen el campo tributario y contable, derivadas de remisiones y omisiones de regla (Artículo 4 Ley 1314 de 2009). El principio de autonomía e independencia se cristaliza mediante la expedición de reglas reguladoras separadas de impuestos y contables, de manera que los asuntos contables se resuelven con principios contables y los tributarios con reglas tributarias. Supone, por tanto, la existencia de dos ordenamientos legales diferenciados: uno para lo tributario (que requiere de ley para su formulación) y otro para lo contable (que se emite mediante reglamentos). Cada uno define los elementos de la renta / utilidad y las reglas de reconocimiento y medición.

11. Por excepción, el principio de autonomía e independencia presenta intersecciones entre las dos áreas del conocimiento mediante las remisiones y omisiones, cuya autorización se ha establecido de lo tributario hacia lo contable, con prohibición expresa de remisiones inversas o intromisiones de reglas tributarias en las contables. Así, los nuevos marcos técnicos normativos aplicarán a los fines de impuestos, cuando las normas tributarias remitan expresamente a ellas, o cuando no regulen la materia. Las normas tributarias que dispongan comportamientos contables para el reconocimiento de determinados hechos u operaciones, se tienen como no vigentes para efectos de la contabilidad financiera (o al menos, así debería ser); sin embargo, por ser la L.1314/09 una ley ordinaria, lamentablemente sus disposiciones pueden ser modificadas por otra ley de la misma categoría, como ya se evidenció en el pasado con la alternativa de reconocimiento del impuesto a la riqueza que introdujo la L.1739/14.

12. El artículo 165 de la Ley 1607 de 2012 dispuso un periodo de cuatro (4) años, durante los cuales, las remisiones se siguen entendiendo hechas hacia los principios de contabilidad anteriores (Decreto 2649 de 1993 y demás normas similares). Entre tanto, los contribuyentes han debido hacer inversiones para acomodarse a las exigencias del Decreto 2548 de 2014 (libro tributario o sistema de registro obligatorio). Por tanto, uno de los asuntos a definir es si se mantiene el periodo de aplazamiento remisorio, o si se anticipa. El CTCP entiende que la propuesta de la CE y la Propuesta de la DIAN es anticipar la aplicación de los marcos técnicos normativos como base de determinación de los impuestos, aspecto que el CTCP juzga inadecuado por la inexistencia de estudios que permitan determinar su viabilidad y conveniencia.

13. Tanto la propuesta de la CE para crear un impuesto cuya base se determine a partir de la utilidad contable determinada con NIIF, así como la propuesta de la DIAN (según nuestro entendimiento hasta ahora), implicarían la necesidad de derogar el ET, dejando en manos de las normas contables la definición de los elementos de la renta (ingresos, costos, deducciones, activo, pasivo y patrimonio). El CTCP considera que tales propuestas deben ser entendidas bajo uno de los dos modelos siguientes:

- a) Determinación de la utilidad y el patrimonio según estándares internacionales, señalando en la ley los ajustes a realizar para llegar a la renta gravable y al patrimonio líquido. En este modelo, la definición de las reglas de reconocimiento y medición de los ingresos, costos, gastos, activo, pasivo y patrimonio dependería de los reglamentos contables, conllevando vulneración al principio de legalidad.
- b) Determinación por componentes, de manera que las normas tributarias se mantienen para definir, como lo hacen hoy, la realización y medición de los ingresos, costos, deducciones, activo, pasivo y patrimonio con aplicación de las remisiones y omisiones.

Al parecer, según se aprecia en los párrafos anteriores de este escrito, la propuesta de la DIAN refleja una combinación de estos dos modelos, porque a pesar de que trata de manera desagregada los ingresos, costos, deducciones, activo, pasivo y patrimonio, no define estos elementos ni tampoco el de realización el cual sustituye por el principio de devengo de la contabilidad vía principio de remisión general.

14. Acorde con lo anterior, y sobre la base de seleccionar el modelo de componentes, debe definirse si se quiere mantener el modelo hoy vigente (independencia y autonomía propia, con remisiones), o si se quiere estructurar un nuevo modelo donde las remisiones sean la regla general (independencia y autonomía relativa).

15. Cambiar hacia un modelo de independencia y autonomía relativa generará la necesidad de analizar cuidadosamente los ajustes a realizar para la determinación de la renta para no caer en excesos contra la capacidad contributiva, ni tampoco gravar resultados contables que no comportan una verdadera realización fiscal por falta de nacimiento de derecho a exigir u obligación de pagar.

16. Una amenaza importante del modelo relativo de independencia y autonomía es el uso de discrecionalidades, lo que impone la necesidad de identificarlas a partir del uso de sub-reglas o por principios de reconocimiento y medición.

En efecto, las restricciones de costos y la diversidad de actividades entre entidades, puede en algunos casos llevar a que las NIIF permitan o requieran

**CONSEJO TÉCNICO DE LA CONTADURÍA PÚBLICA
COMITÉ DE EXPERTOS TRIBUTARIOS
USO DE LOS NUEVOS MARCOS TÉCNICOS NORMATIVOS COMO REFERENTE PARA LA
DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA**

Octubre de 2016

tratamientos contables diferentes para tipos distintos de entidades. Además, existen “alternativas” disponibles para todos los aspectos de la información financiera, incluyendo el reconocimiento, baja en cuentas, medición, clasificación, presentación e información a revelar, las cuales, al ser elegidas por el emisor de las normas, están afectadas por el cumplimiento del objetivo de los informes financieros.

Por tal razón, existe un riesgo para un modelo de independencia y autonomía cuando los responsables de la preparación de los informes financieros tengan que elegir, para lograr el objetivo de los informes financieros, entre distintas alternativas, por ejemplo, cuando no existan normas aplicables, o cuando la norma requiera la realización de juicios o ella incorpore varias opciones de política contable.

Así, bajo el uso de sub-reglas, el CTCP considera que se deben estudiar en detalle, entre otros, los siguientes temas/normas de las NIIF: adopción por primera vez de las NIIF, ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes, inventarios, instrumentos financieros, propiedad, planta y equipo, propiedades de inversión, intangibles, activos biológicos, activos no corrientes mantenidos para la venta y operaciones discontinuadas, beneficios a empleados, planes de beneficio por retiro, diferencia en cambio, moneda funcional, inversiones en asociadas, negocios conjuntos y operaciones conjuntas e instrumentos financieros, combinaciones de negocios (fusión, escisión), provisiones, activos contingentes y pasivos contingentes, construcción, concesiones, recursos minerales, arrendamientos, deterioro de activos, pagos basados en acciones, políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores, costos por préstamos y contabilización de subvenciones del gobierno.

Para ilustrar lo anterior, en el documento ANEXO se presentan algunos ejemplos de efectos contables de las NIIF que podrían resultar críticos para fines tributarios. Reiteramos, a partir del conocimiento que tenemos de dichas normas, que los ajustes necesarios a partir del uso de sub-reglas podrían resultar innumerables.

Desde el punto de vista de principios de reconocimiento y medición, la base fundamental está dada por la aplicación estricta del principio del costo, acompañado de la existencia de exigibilidad de cobro u obligación de pago. Hacerlo por esta vía, descarta de plano la posibilidad de gravar las utilidades provenientes del ajustes al valor razonable, lo mismo que la inclusión de ingresos y gastos que surgen por operaciones especiales tales como préstamos sin interés, financiación implícita, o utilidad por retiro de inventarios en construcción.

En los dos modelos citados en el párrafo 13, se requieren reglas particulares y concretas sobre depreciación (vidas útiles, turnos, métodos de depreciación, reserva

**CONSEJO TÉCNICO DE LA CONTADURÍA PÚBLICA
COMITÉ DE EXPERTOS TRIBUTARIOS
USO DE LOS NUEVOS MARCOS TÉCNICOS NORMATIVOS COMO REFERENTE PARA LA
DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA**

Octubre de 2016

por depreciación), amortización de intangibles, provisión de cartera o amortización de cálculo actuarial, entre otros.

De otra parte, se requiere analizar la conveniencia de mantener o retirar tratamientos especiales para el transporte de carga, ventas a plazos, negocio de ganadería, cooperativas, fiducia, titularización, (artículos 95 y siguientes del ET), lo mismo que determinar reglas particulares para las operaciones de cobertura.

17. Este Consejo entiende y considera que el “mejor” modelo para Colombia es el de autonomía e independencia propia, con positivización de algunas (o todas) reglas de remisión contenidas en el ET. La intención de esta idea es reducir al máximo las remisiones hoy contenidas en el ordenamiento tributario, dando mayor seguridad y certeza al elemento tributario.

18. Resulta prudente esperar a conocer los resultados financieros oficiales debidamente estructurados y analizados por los órganos de control para tener una base sólida a partir de la cual se permita generar un estudio de efectos de la aplicación de las normas internacionales en materia tributaria.

En aplicación de lo anterior, en opinión del CTCP, antes de seguir modelos tributarios de otros países el Gobierno debería:

- i) Estudiar la brecha que existía entre la contabilidad financiera y la contabilidad tributaria en el momento en que esos países que hoy determinan las bases tributarias a partir de la contabilidad bajo NIIF, decidieron adoptar dicho modelo, y los efectos positivos y negativos que han surgido de su aplicación hasta ahora. Esto, por cuanto es claro que en el caso colombiano la brecha que existía entre la contabilidad según el DR. 2649/93 y la contabilidad tributaria no era significativa o, mejor, la cercanía era bien estrecha, por lo que saltar de dicha situación a la de la gran brecha que existe entre la contabilidad bajo NIIF y la tributaria podría traer consecuencias indeseables tanto para el Estado como para los contribuyentes.
- ii) En esos países que adoptaron las NIIF y decidieron mantener el marco legal tributario que estaba vigente en el momento de dicha adopción, evaluar las razones que los llevaron a tomar tal decisión.
- iii) En cualquiera de los dos escenarios anteriores, se hace aconsejable mantener el periodo de aplazamiento dispuesto por la L 1706/12, en orden a permitir el estudio concienzudo y crítico de los elementos involucrados.

**CONSEJO TÉCNICO DE LA CONTADURÍA PÚBLICA
COMITÉ DE EXPERTOS TRIBUTARIOS
USO DE LOS NUEVOS MARCOS TÉCNICOS NORMATIVOS COMO REFERENTE PARA LA
DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA**

Octubre de 2016

19. Como parte del proceso de análisis de convergencia a estándares y su efecto tributario, no debe descuidarse el impacto de estructuración frente a los impuestos territoriales (ICA por ejemplo y determinación del valor de algunas estampillas o contribuciones).

20. Finalmente, este Consejo considera que el país no cuenta en el momento con la madurez técnica necesaria para dar aplicación tributaria a los nuevos marcos técnicos normativos, aspecto que puede generar diversidad applicativa conceptual con deficiencias técnicas, amén de que existen tres marcos distintos en el sector privado, y 2 en el sector público.

Ahora, si es que el Gobierno desea empezar a avanzar en el acercamiento de lo tributario hacia la base contable bajo NIIF, el CTCP recomienda evaluar la conveniencia de mantener el modelo tributario actual de independencia y autonomía con las intersecciones existentes por remisión u omisión de regla, pero permitiendo que dichas remisiones se entiendan referidas a los nuevos marcos técnicos normativos contables y no al DR. 2649/93 y demás normas relacionadas del antiguo marco contable como ocurre hoy en día. Pensamos que este avance en lo tributario produciría unos efectos limitados en las bases tributarias pero que serían de mayor utilidad para los estudios mencionados en el párrafo 18 anterior. Para el efecto, se presenta la siguiente propuesta de norma modificatoria del ET:

Artículo XXX. Referencias a los marcos técnicos normativos. A partir del 1° de enero de 2019, para los contribuyentes clasificados en los Grupos 1 y 3 y del 1° de enero de 2020 para los contribuyentes clasificados en el Grupo 2, de acuerdo con la clasificación establecida en el Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015, y las resoluciones 743 de 2013, 414 de 2014, 533 de 2015 y sus modificatorios emitidos por la Contaduría General de la Nación, las referencias hechas en el Estatuto Tributario a la contabilidad, a la técnica contable, a los libros contables o a las normas o principios de contabilidad de general aceptación, tendrán en cuenta las siguientes disposiciones:

- 1) Cuando en el Estatuto Tributario se dé una instrucción en materia de registro contable y de información financiera, se entenderá que esa instrucción será aplicable al libro fiscal, o a las conciliaciones que deberán prepararse entre las cifras contables de acuerdo con el marco técnico normativo aplicable y las cifras determinadas para efectos tributarios y por consiguiente, no afectará el registro en los libros de contabilidad, el cual se hará de acuerdo con el marco técnico normativo que corresponda.
- 2) Cuando en el Estatuto Tributario no se haga referencia alguna sobre el reconocimiento y la medición de algún hecho económico para efectos fiscales, se entenderá que para estos efectos el reconocimiento y la medición se harán

de acuerdo con lo establecido en el marco técnico normativo que corresponda, aplicando las excepciones contenidas en el siguiente numeral.

- 3) Las remisiones que se hagan en el Estatuto Tributario a la contabilidad, a la técnica contable, a los libros contables o a las normas o principios de contabilidad de general aceptación, se entenderán efectuadas a los criterios de reconocimiento y medición contenidos en el marco técnico normativo que corresponda, excepto en los siguientes casos:
- a. Las mediciones que se efectúen a valor presente en los marcos técnicos normativos, tomarán como base la medición al costo para efectos tributarios. En consecuencia, los gastos o ingresos financieros que se generen para efectos contables según esos marcos, serán gravables o deducibles solamente cuando exista una tasa de interés explícita pactada en la transacción, la cual se utilizará como base para determinar los intereses gravables o deducibles en cada caso;
 - b. Las partidas que impliquen la medición a valores razonables según los marcos técnicos normativos, deberán medirse al costo o valor nominal para efectos tributarios. Por consiguiente, los cambios de valor que se lleven a resultados o al otro resultado integral para fines contables, sólo generarán efectos tributarios cuando la transacción se realice mediante la transferencia económica del activo o la extinción del pasivo, según sea el caso.

ANEXO

LA CONTABILIDAD BAJO NIIF COMO PUNTO DE PARTIDA PARA LA DETERMINACION DE LA BASE GRAVABLE DEL IUE

ALGUNOS EJEMPLOS DE EFECTOS DE LAS NIIF QUE PUEDEN RESULTAR CRITICOS PARA EFECTOS TRIBUTARIOS

Al considerar partir de la contabilidad bajo NIIF para determinar la base gravable del IUE o de cualquier otro impuesto, es indispensable que además de los efectos de las mediciones basadas en el valor razonable, se consideren y evalúen los efectos de cada norma de contabilidad que pueden resultar críticos para efectos tributarios, los cuales se estima que no son pocos. A continuación presentamos algunos ejemplos de dichos efectos (ejemplos que son conceptuales, básicos y concisos con el único propósito de bosquejar ese tipo de efectos).

1. Efectos por Privilegiar la Esencia Económica sobre la Forma Legal

Primer Ejemplo: Acuerdos que contienen un arrendamiento

Una transacción en la que una parte se compromete a construir o adquirir de otra forma un activo (un elemento de propiedades, planta y equipo), a operarlo y mantenerlo con el fin de suministrar una parte significativa del producto obtenido de dicho activo a la otra parte, puede representar para la contabilidad bajo NIIF un arrendamiento financiero.

Si ese es el caso:

- En la contabilidad bajo NIIF: i) la parte que se presume el arrendador (el dueño o titular del activo), contabiliza una cuenta por cobrar (en vez de contabilizar el elemento de propiedades, planta y equipo) e ingresos por concepto de intereses relacionados con el financiamiento que se presume subyace en dicha transacción; ii) la parte que se presume el arrendatario (quien compra la parte significativa de la producción que se produce con el activo), contabiliza el derecho de uso sobre el elemento de propiedades, planta y equipo y como contrapartida un pasivo; contabiliza el gasto de depreciación del activo y los gastos financieros asociados al pasivo.

Ahora, cuando una transacción se clasifica como un arrendamiento financiero bajo NIIF, si la parte que se presume el arrendador es a su vez el productor o distribuidor del activo (el elemento de propiedades, planta y equipo), debe contabilizar

simultáneamente con el arrendamiento financiero un ingreso por venta del activo (el elemento de propiedades, planta y equipo).

Para efectos del impuesto sobre la renta hoy: i) el dueño o titular del activo contabiliza un activo fijo (el elemento de propiedades, planta y equipo), toma las deducciones por depreciación y contabiliza como ingreso la tarifa que cobra por el producto que se produce con dicho activo, generando el IVA sobre su ingreso; ii) el comprador del producto que se produce con dicho activo contabiliza como costo de ese producto o como gasto, según el caso, la tarifa que paga al productor.

De lo expuesto se aprecia que si no se consideran y evalúan las respectivas NIIF antes de, por ejemplo, adoptarlas para efectos tributarios, se producirían en lo tributario efectos que podrían ser indeseados, no solo en renta sino eventualmente en IVA.

Este ejemplo está relacionado fundamentalmente con la NIC 17 y la CINIIF 4 sobre Arrendamientos.

Segundo Ejemplo: Acciones preferentes

Las acciones preferenciales, considerando las condiciones que incorporan pueden, de acuerdo con su esencia económica, corresponder a un pasivo financiero para efectos contables bajo NIIF.

Si ese es el caso:

- En la contabilidad bajo NIIF, quien emite las acciones las contabiliza en parte como un pasivo financiero y los dividendos respectivos los reconoce como gastos por intereses.
- Para efectos del impuesto sobre la renta hoy, quien emite las acciones las contabiliza como parte del patrimonio y los dividendos como tales, es decir, disminuyendo las ganancias acumuladas.

De lo expuesto se aprecia que si no se consideran y evalúan las respectivas NIIF antes de, por ejemplo, adoptarlas para efectos tributarios, se producirían en lo tributario efectos que podrían ser indeseados.

Este ejemplo está relacionado fundamentalmente con la NIC 32 Instrumentos Financieros: Presentación.

2. Efectos por los Requerimientos para el Reconocimiento Contable

Un ejemplo sencillo es el siguiente:

Bajo NIIF, una entidad no puede reconocer un ingreso (por ejemplo, por venta o por prestación de servicios) si determina que no es probable que recaude la contraprestación a la que tiene derecho por los bienes o servicios transferidos al cliente (se destaca que la evaluación de dicha probabilidad requiere la aplicación del juicio profesional).

Sin embargo, para efectos del impuesto sobre la renta hoy, ese ingreso se debe reconocer si ha nacido el derecho a exigir su pago, independientemente de que el cliente pueda pagar o no. Es cierto que la situación tributaria se nivela con la contable porque en lo fiscal existe la posibilidad de tomar provisiones de cartera y de deducir la deuda, sin embargo, persiste una diferencia temporaria.

De lo expuesto se aprecia que si no se consideran y evalúan las respectivas NIIF antes de, por ejemplo, adoptarlas para efectos tributarios, se producirían en lo tributario efectos que podrían ser indeseados.

Este ejemplo está relacionado fundamentalmente con la NIC 18 y la NIIF 15 (normas emitidas en español hasta el 01/01/2015) sobre ingresos de actividades ordinarias.

3. Otros Efectos

Primer Ejemplo: Combinaciones de negocios

En una fusión legal entre entidades iguales no vinculadas (una combinación de negocios bajo NIIF), a pesar de que no exista efectivamente una adquisición, las NIIF requieren que se identifique a una de las entidades que participan en la fusión como la adquirente. Esto, con el propósito de que esta entidad, es decir la adquirente, combine en sus estados financieros los de las demás entidades, pero midiendo sus activos y pasivos por sus valores razonables.

Si ese es el caso:

- En la contabilidad bajo NIIF, la adquirente debe: i) identificar los activos y pasivos de las entidades que se presumen adquiridas, estén o no contabilizados; ii) medirlos por sus valores razonables; y luego iii) combinar los estados financieros de todas las entidades fusionadas. Como se advierte, lo más probable es que el valor del activo neto de la entidad fusionada presente un incremento significativo si se compara con la simple sumatoria del valor en libros de los activos netos de las entidades fusionadas.

- Para efectos del impuesto sobre la renta hoy, las fusiones adquisitivas se contabilizan por el costo fiscal de los activos y pasivos de las entidades fusionadas.

Ahora, suponiendo que: i) de la fusión legal surge una nueva entidad y, consecuentemente, un nuevo contribuyente; ii) se adoptan para efectos tributarios las normas contables sobre combinaciones de negocios; pero que iii) para efectos tributarios se mantiene el costo histórico (incluso para las fusiones legales), se anticipa como mínimo el siguiente efecto en materia tributaria (cuyas consecuencias adicionales se presentan en el párrafo siguiente): el surgimiento para efectos fiscales de nuevos activos, que corresponderían a esos activos que no estaban contabilizados en cada una de las entidades fusionadas que se presumen adquiridas, medidos por sus valores razonables, valores que bajo las NIIF representarían su costo.

Se destaca que entre los activos que normalmente no están contabilizados en los estados financieros de las entidades a fusionar (pero que sí se contabilizan tras la fusión legal) están las marcas y otros intangibles generados internamente, es decir, activos importantes que regularmente presentan un valor significativo. Las consecuencias fiscales que se advierten: i) incremento significativo del patrimonio de la entidad fusionada y consecuentemente mayor renta presuntiva y mayores impuestos que gravan el patrimonio; e ii) incremento de las deducciones por amortización de los respectivos intangibles.

De lo expuesto se aprecia que si no se consideran y evalúan las respectivas NIIF antes de, por ejemplo, adoptarlas para efectos tributarios, se producirían en lo tributario efectos que podrían ser indeseados.

Este ejemplo está relacionado fundamentalmente con la NIIF 3 Combinaciones de Negocios.

Segundo Ejemplo: Moneda funcional

Una entidad puede tener una moneda funcional distinta de la unidad de medida, por ejemplo el dólar de los Estados Unidos.

Si ese es el caso:

- En la contabilidad bajo NIIF: i) la entidad debe reconocer los activos, pasivos, ingresos, costos y gastos en dólares; ii) puede emitir estados financieros en cualquier moneda, entre ellas el peso; y iii) para convertir, por ejemplo, los estados financieros en dólares a pesos, debe aplicar a los activos y pasivos en dólares la tasa de cambio de cierre y a los ingresos, costos y gastos la tasa de cambio de la fecha de la transacción.

- Para efectos del impuesto sobre la renta hoy, los reconocimientos antes mencionados se hacen en pesos (es decir, considerando que la moneda funcional es el peso), a pesar de que la moneda funcional para los efectos contables bajo NIIF sea el dólar.

Ahora, suponiendo que: i) se adoptan las normas de información financiera sobre conversión de estados financieros a una moneda de presentación, de tal forma que dichos estados sirvan de base para la determinación de las bases fiscales en pesos; y ii) existe un entorno económico que tiende a la devaluación significativa del peso, se tendrían, entre otros, los siguientes efectos: a) el saldo en pesos de los activos no monetarios como las propiedades, planta y equipo y los intangibles, aumentarían significativamente de año a año por efecto de la conversión de los saldos en dólares (en la moneda funcional) con tasas de cambio cada vez mayores; b) aumentaría significativamente el patrimonio en pesos del contribuyente y consecuentemente su renta presuntiva y los impuestos que gravan el patrimonio; c) si las depreciaciones y amortizaciones para efectos fiscales se determinan sobre los pesos obtenidos de la conversión, los respectivos gastos serían significativamente mayores.

De lo expuesto se aprecia que si no se consideran y evalúan las respectivas NIIF antes de, por ejemplo, adoptarlas para efectos tributarios, se producirían en lo tributario efectos que podrían ser indeseados.

Este ejemplo está relacionado fundamentalmente con la NIC 21 Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extrajera.