

CONSEJO TECNICO DE LA CONTADURIA PÚBLICA
COMITÉ DE EXPERTOS EN IMPUESTOS
REUNIÓN SEPTIEMBRE 7 DE 2016
ACTA No OC-005-16

Hora: 4:30 PM

Instalaciones de E3 (auditorio)

En la fecha se reúne el comité de expertos en impuestos del CTCPC con el fin de desarrollar la siguiente agenda, según propuesta realizada en la citación, así:

1. Discusión documento de conclusiones sobre NIF e impuestos, y ejemplos de interés para mejorar el entendimiento.
2. Análisis y discusión de propuesta normativa

Actúa como presidente encargado para la reunión Carlos Espinoza, dada la ausencia de Orlando Corredor. Colabora como secretario Julian López (asistente de Orlando Corredor).

1. Toma de lista.

NOMBRES	Sep-7
Carlos Alberto Espinoza Reyes	X
Carlos Mario Lafaurie Escorce	X
Daniel Sarmiento	X
Diego Casas M.	X
Diego Cubillos Pedraza	X
Gustavo A. Peralta Figueredo	NA
Jairo Alberto Higueta Naranjo	X
Johana Rincón R.	X
Julian Jimenez Mejia	E
Jose Hernan Florez	X
Leonardo Contreras Gonzalez	E
Orlando Corredor Alejo	E
Luis Enrique Tellez P	X
Magdalena Gámez Rincón	X
Orlando Rocha	X
Ruth Yamile Salcedo Younes	E
Oscar Torres Mendoza	X
Oswaldo Perez	X
Wilmar Franco	X
Juan José Rodriguez	X
Luis Adelmo Plazas DIAN	E
Camilo Calderón	X
Carlos Rodriguez	E
Juan Fernando Mejía	X
Juan Pablo Martínez	E

Se cuenta con la presencia de los siguientes miembros:
Asiste invitada: Andrea Garzón (agarzono@mincit.gov.co);
John Alexander Alvarez Dávila (jalvarez@mincit.gov.co)

2. Documento de conclusiones y recomendaciones

Carlos A. Espinoza da lectura al documento elaborado por Jesús Orlando y Carlos Mario, mismo a partir del cual se destacan los siguientes comentarios:

Texto del documento leído:

COMENTARIOS DEL CET ACERCA DE LA INTENCIÓN DE CREAR UN IMPUESTO A LAS UTILIDADES EMPRESARIALES, CUYA BASE GRAVABLE SERÍA LA UTILIDAD NIIF CON ALGUNOS AJUSTES

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).

PROPUESTA DE LA COMISION 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".

CONSIDERACIONES DEL CET

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.
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 un decreto reglamentario, 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.
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 expida una regla contable podrán surgir interpretaciones en cuanto a si la misma afecta o no la determinación de la utilidad comercial, o si afectándola incide o no el cálculo del IUE, todo lo cual se opone a la certeza que debe caracterizar el ordenamiento tributario.
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, identificando además los aspectos temporales (realización), territoriales y de cuantificación de los mismos.
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.
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.

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 normas 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.

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 locales (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 CET entiende que la propuesta de la CE es anticipar la aplicación de los marcos técnicos normativos como base de determinación de los impuestos, aspecto que el CET juzga inadecuado por inexistencia de estudios que permitan determinar su viabilidad y conveniencia.

13. La propuesta de la CE para crear un impuesto cuya base se determine a partir de la utilidad contable determinada con NIIF representaría la necesidad de derogar el ET, dejando en manos de las normas contables la definición de los elementos de la renta (ingresos, costos, deducciones). Este CET considera que la propuesta de la CE debe ser entendida bajo uno de los dos modelos posibles:

- a) Determinación de la utilidad según estándares internacionales, señalando en la ley los ajustes a realizar a esa utilidad, para llegar a la renta gravable. En este modelo, la definición de las reglas de reconocimiento y medición de los ingresos, costos y gastos 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 y deducciones, con aplicación de las remisiones y omisiones.

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. La amenaza más grande del modelo relativo de independencia y autonomía es que la mayor parte del modelo contable internacional depende y está en función de discrecionalidades, es decir, reglas de aplicación subjetiva y de criterio profesional. La identificación de las principales discrecionalidades es indispensable para colocar límites legales a las mismas mediante reglas especiales y particulares. La identificación de discrecionalidades puede hacerse por sub reglas o por principios de reconocimiento y medición.

Bajo el uso de sub reglas, este CET considera que debe ponerse especial atención a: inventarios, instrumentos financieros, propiedad, planta y equipo, propiedades de inversión, intangibles, activos biológicos, propiedades mantenidas para la venta, 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 y deterioro de activos.

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 valor razonable, lo mismo que la inclusión de ingresos y gastos que surgen por operaciones especiales tales como préstamos sin interés, financiación implícita, utilidad por retiro de inventarios en construcción.

En uno y otro caso, se requieren reglas particulares y concretas sobre depreciación (vidas útiles, turnos, métodos de depreciación, reserva por depreciación), amortización de intangibles, provisión de cartera, amortización cálculo actuarial.

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, fiducia, titularización, (artículos 95 y siguientes del ET), lo mismo que determinar reglas particulares para las operaciones de cobertura.

17. Este CET 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.

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.

20. Finalmente, este CET considera que el país no cuenta en el momento con la madurez intelectual necesaria para dar aplicación tributaria a los nuevos marcos técnico normativos, aspecto que puede generar diversidad applicativa conceptual con deficiencias técnicas, amén de que existen tres marcos distintos.

**PROPUESTA CONCRETA
DANIEL SARMIENTO**

Sobre la base de entender que el CET y el CTCP serían del parecer que el "mejor" modelo es el remisorio actual, con agotamiento del periodo de aplazamiento, el Consejero Daniel Sarmiento realiza la siguiente propuesta de regla para su estudio e inclusión en la reforma tributaria:

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 las prácticas comerciales, 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 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 medición se hará de acuerdo con lo establecido en el marco técnico normativo que corresponda.
- 3) Las remisiones que se hagan en el Estatuto Tributario a la contabilidad, a las prácticas comerciales, 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;

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 a 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.

Bogotá, Septiembre 4 de 2016.

Hasta aquí el documento presentado y leído.

Discutido el tema, el CET considera lo siguiente:

Uno, ajustar el documento en los siguientes términos:

- En términos generales, se planteó la necesidad de enfocar más claramente el documento hacia el trabajo que actualmente está haciendo la DIAN (de redactar una ley del impuesto sobre la renta basada en las NIIF). Esto por cuanto de las tres alternativas que existían: i) partir de la utilidad comercial bajo NIIF antes de impuestos (según propuesta de la CE); ii) definir y desarrollar cada uno de los elementos de la renta (es decir ingresos, costos y gastos); y iii) mantener el modelo actual con remisiones a las NIIF, ya se hizo una escogencia y la DIAN está trabajando en la segunda (se entiende que ya existe un avance importante en este sentido) con la aprobación de las instancias gubernamentales respectivas.
- Párrafo 1, retomar la redacción del documento previo desarrollado por Carlos Mario para incluir expresamente a las entidades de vigilancia y control (esto atañe a otros párrafos del documento).
- Adicionar el párrafo 3 de tal forma que exprese algo así como lo siguiente: "...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 que desarrollen esos decretos..."
- Párrafo 4, incluir "el Gobierno o las entidades de vigilancia y control". Cuestión relacionada con retomar la redacción del párrafo 1, incluyendo las normas de las entidades de vigilancia y control que desarrollan los decretos.
- Párrafo 4, se propone referirse específicamente al trabajo que está haciendo la DIAN, para indicar que la definición de devengo se incluya expresamente en la ley, incluso en el caso de que se decida que la definición tributaria sea la misma contable, para imprimirle al ordenamiento tributario la certeza que lo debe caracterizar. Esto, considerando además que la definición de devengo de las NIIF es bastante amplia y, además, cada NIIF específica parece imprimirle su propio alcance.

Aunque revisado el párrafo 5, tal vez lo más indicado sea reforzar este párrafo con lo dicho anteriormente.

- Párrafo. 5, incluir que "eso no es lo que está haciendo la DIAN, en lo que hasta el momento conocemos". Pero para no nombrar a la DIAN directamente incluir: "en caso de que se tome la definición de acuerdo a la norma contable, consideramos que no se estaría cumpliendo con los requisitos del principio de legalidad".
- Párrafo 6, adicionar al final "salvo por las excepciones mencionadas en el párrafo 11".
- Párrafo 9, con la propuesta de la comisión de expertos no se logra una simplicidad, sino una complejidad. Uno de tantos ejemplos: la opción de que una entidad pueda aplicar de manera anticipada una NIIF, es decir antes de su fecha de vigencia, la cual, a su vez, no ha sido aún incorporada al ordenamiento legal tributario, genera la siguiente complejidad y es que un contribuyente tendría que llevar dos contabilidades: i) una contabilidad con las NIIF que han sido incorporadas al ordenamiento tributario, de tal forma que sirva de punto de partida para determinar las bases tributarias; y ii) otra con las NIIF incorporadas solo al ordenamiento contable, las cuales normalmente incluyen normas con fecha de vigencia futura que pueden ser aplicadas de manera anticipada a discreción de cada entidad. Además de la necesidad de mantener un Libro Tributario o un sistema obligatorio de diferencias para los valores fiscales de activos y pasivos.
- Párrafo 11, adicionar advertencia de que la independencia de las normas contables también se ve amenazada porque la Ley 1314/09 al ser una ley ordinaria puede eventualmente ser modificada por otra Ley ordinaria, de lo cual ya existen antecedentes como el caso de la alternativa de reconocimiento contable del impuesto a la riqueza introducida por la L.1739/14.

- Párrafo 12, mencionar el desequilibrio macroeconómico que se podría generar, dados la importancia que tiene el impuesto sobre la renta en los ingresos del Estado o el efecto adverso que pueda producir en los contribuyentes.
- Se propuso que en general en el documento se cambie NIIF por NIF (Normas de Información Financiera, término de la L.1314/09).
- Párrafo 16, cambiar la frase "...depende y está en función de discrecionalidades, es decir, reglas de aplicación subjetiva y de criterio profesional. (...)" por "depende y está en función de reglas de aplicación subjetiva que dependen de factores específicos de los negocios y del criterio profesional".
- Segundo párrafo del Párrafo 16, cambiar la frase "...este CET considera que debe ponerse especial atención a..." por "este CET considera que se deben estudiar en detalle, entre otros, los siguientes temas/normas de las NIIF:". Esto, por cuanto la enumeración de normas o temas allí expuestos prácticamente abarcan a todas las NIIF.
- Segundo párrafo del Párrafo 16, adicionar las normas de ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes, adopción por primera vez de las NIIF, pagos basados en acciones, políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores y contabilización de subvenciones del gobierno. Esto, por cuanto dicha normas no solo no son inocuas sino que, por el contrario, de las mismas se pueden derivar efectos importantes en materia tributaria.
- En el párrafo 20, cambiar "madurez intelectual" por "madurez técnica".
- Dado que el tiempo no alcanzó para hacer una revisión profunda de los párrafos 14 al 20, los miembros del CET podrían hacer comentarios adicionales a los mismos cuando revisen nuevamente el documento.
- Adicionar al párrafo 17 "No obstante para aquellos casos en los cuales sea apropiado o inevitable que las normas tributarias mantengan remisión a las normas contables deberían revisarse las bases en que se debiera fundamentar la selección del modelo a seguir consultando en cada caso como se afecta la "capacidad contributiva" de las personas.

Dos, uno de los miembros propone organizar los párrafos con "subtítulos" (ver correo de Oscar Torres enviado ayer).

Tres, se deja para comentarios del CET la propuesta concreta de norma tributaria de Daniel Sarmiento, la cual no se alcanzó a discutir.

Se acordó circular la presente acta para que a partir de la misma los miembros del CET que propusieron los ajustes antes descritos, los redacten e incluyan directamente en el documento incluido en párrafos anteriores y que circuló Jesús Orlando anteayer. El plazo para enviar el documento con dichos ajustes va hasta el próximo lunes 12 de septiembre.

Finalmente, dado que no se alcanzaron a revisar los ejemplos desarrollados por Carlos A. Espinoza para el documento, Carlos anunció que contactará a algunos de los miembros del CET, incluidos a los Consejeros del CTCP que atienden las reuniones, para escuchar sus opiniones y, dado el caso, validarlos. A continuación se adjuntan dichos ejemplos por ser parte de la agenda que se había proyectado para esta reunión:

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 se presentan 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:

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 un tercero, 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 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; 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.

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

Segundo Ejemplo:

La emisión de acciones preferenciales que por las condiciones que incorporan pueden, en 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 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 temporal.

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:

En una fusión legal entre iguales (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 los 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:

Una entidad cuya moneda funcional es el dólar de los Estados Unidos.

Si ese es el caso:

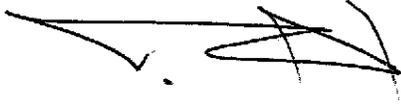
- En la contabilidad bajo NIIF: i) la entidad debe reconocer los activos, pasivos, ingresos, costos y gastos en dólares; ii) puede emitir estados financieros en cualquier moneda, entre ellas el peso; y iii) para convertir, por ejemplo, los estados financieros en dólares a pesos, debe aplicar a los activos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

Se levanta la sesión a las 7:00 PM. Se remite copia.



J. ORLANDO CORREDOR ALEJO
Presidente - Secretario