

# **COMITE DE EXPERTOS EN IMPUESTOS**

## **INFORME DEL ESTUDIO PARA IDENTIFICAR LOS IMPACTOS EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA QUE SE DERIVARAN DE LA CONVERGENCIA PLENA A NIIF**

### **BAJO EL SUPUESTO DE QUE LAS NORMAS CONTABLES ACTUALES, CON INCIDENCIA FISCAL, SE MANTIENEN VIGENTES SOLO PARA EFECTOS TRIBUTARIOS**

**SEPTIEMBRE 25 DE 2012**

**CON DESTINO: AL CONSEJO TECNICO DE LA CONTADURIA PUBLICA**

---

#### **I. CREACION Y MIEMBROS DEL COMITÉ DE EXPERTOS EN IMPUESTOS**

##### **A. Creación**

El Comité de Expertos en Impuestos (el Comité, en adelante) fue creado en el seno del Consejo Técnico de la Contaduría Pública (CTCP, en adelante), en el mes de septiembre de 2011.

##### **B. Miembros, Suplentes e Invitados Permanentes**

El CTCP invitó a formar parte de dicho Comité a las siguientes entidades, las cuales tendrán, en calidad de preparadores, usuarios y consultores, respectivamente, un involucramiento importante con las Normas Internacionales de Información Financiera.

Dichas entidades a su vez nombraron a miembros principales y suplentes para que las representaran en el Comité, como sigue:

##### **EN CALIDAD DE MIEMBROS PRINCIPALES / SUPLENTES**

ANDI (Claudia Elena Niño Gómez / José Alejandro Mejía Giraldo)  
BAKER TILLY COLOMBIA (Gabriel Vásquez Trstancho)  
BAVARIA (José Javier Prieto)  
BRIGARD & URRUTIA (José Andrés Romero)  
CITIBANK (Luis Enrique Téllez Peñarete)  
CODENSA EMGESA (Carlos Eduardo Ruiz Díaz / Angélica Bibiana Romero)  
CROWE HORWATH (Julián Jiménez Mejía / Jairo Higuaita Naranjo)  
DELOITTE ASESORES Y CONSULTORES LTDA. (Diego Cubillos Pedraza / John Mario Parra)  
ERNST & YOUNG (Diego E. Casas / Johana Rincón)  
GODOY & HOYOS ABOGADOS (Carlos Alberto Espinoza Reyes)  
GRANT THORNTON ULLOA GARZON Y ASOCIADOS LTDA. (María Nelcy Cubides)  
HELM BANK (Medardo Luque T. / Tania Rojas Ordóñez)  
KPMG (Uriel Oswaldo Pérez / Orlando Rocha)

ORGANIZACIÓN ARDILA LULLE (Felipe Cortés / Jaime Pava)  
PROMIGAS (Iván E. Iguarán P.)  
PWC (Carlos Mario Lafaurie / Jorge Ricardo Suárez)  
TRIBUTAR ASESORES S.A.S. (Jesús Orlando Corredor Alejo)

## **EN CALIDAD DE INVITADOS PERMANENTES**

ANDESCO (Juan José Fuentes)  
DIAN (Dennys Gutiérrez Gutiérrez)  
FEDELEASING (Francisco Javier Tabares)

Dichos miembros nombraron como Presidente del Comité a Carlos Alberto Espinoza Reyes, representante de GODOY & HOYOS Abogados.

## **II. OBJETIVOS DEL COMITÉ**

El Comité tiene como objetivos, los siguientes:

1. Identificar los impactos en el impuesto sobre la renta, derivados de la convergencia plena a NIIF

El Comité se concentró en los impactos en el impuesto sobre la renta, dado que se estima que es sobre este impuesto donde dicha convergencia puede tener el impacto de mayor importancia. Además, considerando el plan de trabajo propuesto por el CTCP, valoró particularmente los efectos para el grupo 1, es decir, las NIIF plenas.

2. Generar recomendaciones para mitigar o neutralizar dichos impactos

Mitigar o neutralizar los impactos en dicho impuesto resulta importante para cumplir el objetivo de la Ley 1314 de 2009 y del Gobierno Nacional, orientado a evitar cambios en las bases fiscales, donde las personas y/o entidades que llevarán a cabo dicho proceso de convergencia a NIIF, y el mismo Estado, resulten afectados por la puesta en vigencia de tales normas.

3. Considerando lo anterior, emitir un Informe con destino al CTCP con el fin de que éste lo valore y si lo considera oportuno, lo comparta con la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (la DIAN, en adelante)

**Se aclara que este informe concluye sobre los impactos en el impuesto sobre la renta que se derivarían de la convergencia plena a NIIF, bajo el supuesto de que las normas contables vigentes a la fecha de este informe, mantienen su vigencia durante un período de tres (3) años contados a partir de la entrada en vigencia de dichas NIIF, solo para**

efectos de la determinación del impuesto sobre la renta (y, potencialmente, de otros impuestos).

Este supuesto resulta del hecho de que se ha detectado la importante necesidad de mantener vigente el ordenamiento contable actual, después de la entrada en vigencia de las NIIF, con el propósito de: i) evitar los impactos tributarios por cambios en las bases fiscales, que afectarían a los contribuyentes o al Estado, que se derivarían de un escenario en el cual las normas tributarias remitan, expresa o tácitamente, a las NIIF; ii) tener la oportunidad de seguir evaluando, con base en la experiencia, otros potenciales impactos tributarios que no se detecten antes de la entrada en vigencia de las NIIF; y iii) contar con el tiempo apropiado para adecuar el régimen tributario actual, de tal forma que las bases fiscales no sufran cambios bajo la vigencia de las NIIF de convergencia plena. Los modelos contables de NIIF para Pymes y de Contabilidad simplificada, que igualmente pudieran afectar las bases fiscales al entrar en vigencia y aplicación, tendrían similares planteamientos de neutralización de efectos con los estudios que se desarrollarán para NIIF plenas.

Se anticipa que mantener la vigencia de las normas contables actuales después de la entrada en vigor de las NIIF de convergencia plena, es una recomendación de este Comité al CTCP, organismo que se la trasladó a la DIAN posteriormente. Dado que para la DIAN esta recomendación fue de buen recibo y, según entendemos, está evaluando seriamente su implementación, es que emitimos este informe sobre la base del mencionado supuesto de mantener la vigencia de las normas contables actuales durante un lapso determinado. En el capítulo de impactos y recomendaciones que se encuentra más adelante en este informe, presentamos más detalles sobre esta recomendación.

Con posterioridad, este Comité emitirá otro informe bajo el supuesto que las NIIF plenas tendrían efectos sobre las bases fiscales por remisiones expresas o implícitas en los términos de la Ley 1314 de 2009.

### **III. METODOLOGIA DE TRABAJO**

El Comité hizo una evaluación de la ley 1314 de 2009, de los avances efectuados por el CTCP y por los Comités Ad-Honorem de los Sectores Financiero y Real (los Comités Ad-Honorem, en adelante) en materia de la convergencia plena a NIIF y de la información disponible, y concluyó que su metodología de trabajo debía ser la siguiente:

#### **A. Enfoque del Estudio por Temas**

De la misma forma que concluyeron los Comités Ad-Honorem antes mencionados, el Comité concluyó que la manera apropiada de abordar las NIIF de convergencia plena y sus impactos en el impuesto sobre la renta, era clasificándolas por temas. Esto, por cuanto algunas NIIF se refieren a temas contenidos en otras NIIF. No obstante esto, como se verá más adelante, por obvias razones, el título de la mayoría de los temas coincide con el título de una NIIF específica.

Considerado lo anterior, se identificaron los siguientes temas (la lista no pretende mostrar ningún orden lógico ni un nivel de importancia):

1. Cuentas por cobrar
2. Inventarios
3. Impuesto sobre las ganancias
4. Adopción por primera vez de las NIIF
5. Contratos de seguros
6. Contratos de construcción
7. Activos intangibles, cargos diferidos
8. Combinaciones de negocios
9. Exploración y evaluación de recursos minerales
10. Instrumentos financieros
11. Derivados
12. Cartera de préstamos
13. Propiedades, planta y equipo
14. Arrendamientos
15. Beneficios a empleados
16. Obligaciones de bancos, depósitos y otras obligaciones financieras
17. Cuentas por pagar
18. Provisiones y contingencias
19. Marco conceptual
20. Ingresos y gastos
21. Presentación de estados financieros
22. Activos biológicos
23. Programas de fidelización de clientes
24. Valor razonable
25. Activos no corrientes mantenidos para la venta
26. Acuerdos de concesión de servicios
27. Acuerdos conjuntos
28. Inversiones en asociadas y negocios conjuntos
29. Pagos basados en acciones

De los temas anteriores, al Comité le hacen falta abordar los siguientes hasta la fecha: cuentas por cobrar; impuesto sobre las ganancias; arrendamientos; obligaciones de bancos, depósitos y otras obligaciones financieras; cuentas por pagar; provisiones y contingencias; ingresos y gastos; presentación de estados financieros; activos biológicos; y valor razonable.

**Sin embargo, para efectos de producir este informe preliminar, el Comité se propuso anticipar y estimar, a partir de la experiencia de sus miembros y su percepción del alcance de los temas pendientes, cuáles de dichos temas pendientes de estudio no tendrán impacto en el impuesto sobre la renta, bajo el supuesto de que las normas contables en vigor a la fecha de este informe mantengan su vigencia durante un período de tres (3) años contados a partir de la entrada en vigencia de las NIIF.**

## **B. Creación de Subcomités y Asignación de Temas**

También se vio la necesidad de dividir el Comité en Subcomités, para distribuir los temas antes mencionados entre los mismos.

Los Subcomités estudiaron cada uno de los temas asignados y presentaron los impactos identificados y las recomendaciones para mitigarlos, al Comité. Por su parte, el Comité hizo recomendaciones y propuso ajustes a dichos temas, para que fueran tenidos en cuenta en la redacción del informe final de impactos y recomendaciones.

## **C. Aspectos Relevantes Considerados en el Estudio de Cada Tema**

El Comité concluyó que para el estudio de cada tema era necesario considerar como mínimo lo siguiente:

1. Los Temas desarrollados por los Comités Ad-Honorem.
2. Las NIIF asociadas a cada tema (Versión: NIIF emitidas al 1º. de enero de 2011).
3. El alcance tributario de la Ley 1314 de 2009.
4. Identificación y análisis de las normas tributarias del impuesto sobre la renta que remitirían a las NIIF estudiadas dentro de cada tema (Remisiones expresas o implícitas).
5. Identificación y análisis de las normas tributarias que regulan cabalmente un tema (cuando no hay remisiones expresas o implícitas a normas contables).
6. Identificación de los impactos en el impuesto sobre la renta.
7. Desarrollo de recomendaciones para mitigar y/o neutralizar dichos impactos.
8. Consulta de otras bases de datos y fuentes de información.

Se advierte de lo anteriormente expuesto que, a pesar de suponer que las normas contables comerciales vigentes actualmente mantienen su vigencia después de la entrada en vigencia de las NIIF, para fines tributarios, el Comité, de todas formas, decidió revisar las remisiones expresas e implícitas del Estatuto Tributario a normas contables, con el fin de verificar si, a pesar de mantener o prolongar la vigencia de dichas normas contables actuales, de todas formas, subsisten impactos potenciales que puedan provenir de poner en vigor las mencionadas NIIF.

## **D. Sesiones de los Subcomités**

Los Subcomités sesionaron de manera independiente al Comité, en la forma y periodicidad que cada Subcomité lo consideró conveniente.

## **E. Sesiones del Comité de Expertos en Impuestos**

En un principio el Comité sesionó cada quince (15) días, siguiendo los lineamientos de su reglamento interno. Posteriormente, se vio la necesidad de reunirse semanalmente, lo cual se cumplió en buena medida.

Las sesiones del Comité han quedado registradas en actas, para su envío posterior al CTCP.

#### **IV. RESULTADOS DEL ESTUDIO**

A manera de introducción de este capítulo de resultados, anticipamos que aun manteniendo en vigor las normas contables actuales, después de la entrada en vigencia de las NIIF de convergencia plena, se presentarán impactos de importancia que presentamos en el Capítulo V de este informe.

Dicho Capítulo V, presenta un análisis detallado de tales impactos a partir de la identificación de las NIIF estudiadas, de los principios contables específicos dentro de cada NIIF que producen el impacto, de las normas del impuesto sobre la renta involucradas que remiten expresa o implícitamente a normas de contabilidad y de las normas de contabilidad generalmente aceptadas en Colombia actualmente de cuya sustitución derivan los impactos tributarios mencionados.

Se advierte de lo anteriormente expuesto que, a pesar de suponer que las normas contables comerciales vigentes actualmente mantienen su vigencia después de la entrada en vigencia de las NIIF, para fines tributarios, el Comité, de todas formas, decidió revisar las remisiones expresas e implícitas del Estatuto Tributario a normas contables, con el fin de verificar si, a pesar de mantener o prolongar la vigencia de dichas normas contables actuales, de todas formas, subsisten impactos potenciales que puedan provenir de poner en vigor las mencionadas NIIF.

También presenta de manera detallada las recomendaciones para mitigar y/o neutralizar los impactos identificados.

#### **V. ANALISIS DETALLADO DE LOS IMPACTOS Y DE LAS RECOMENDACIONES**

En primera instancia presentamos, en la sección A, nuestra interpretación del alcance tributario de la Ley 1314 de 2009. Aspecto de referencia importante en el análisis de los diferentes temas bajo estudio y objeto de este informe.

A partir de la sección B, presentamos el análisis detallado asociado a los impactos de importancia detectados por este Comité al evaluar cada uno de los temas antes mencionados, junto con las respectivas recomendaciones para mitigar y/o neutralizar dichos impactos.

El Comité concluyó que, generalmente, cuando las normas tributarias regulan cabalmente el tratamiento fiscal de una transacción, hecho económico o evento, no se produce ningún impacto en las bases tributarias por efectos de cambios en las normas de contabilidad.

Por el contrario, cuando en las normas tributarias existen remisiones expresas o implícitas a normas contables, cuando éstas últimas cambian y, consecuentemente, producen un cambio en el reconocimiento, medición o presentación de un hecho económico, dicho cambio sí impacta las bases tributarias.

Es de resaltar que en la construcción de la regulación contable internacional, se utilizan más de 14 parámetros técnicos (adicional a los de mayor impacto tributario – reconocimiento, medición, presentación-) que eventualmente pudieran tener efectos sobre las bases fiscales, bien en el reconocimiento inicial, posterior o en el desreconocimiento. A su vez, en la construcción de las reglas fiscales, no siempre se redactaron todos los parámetros técnicos mencionados hoy en día vigentes, por lo que pudieran existir asuntos no regulados en su totalidad.

Es por lo dicho en los tres párrafos anteriores que, al evaluar los impactos que pueden derivarse de una determinada NIIF, es necesario inventariar las normas tributarias que contienen remisiones expresas o implícitas a normas contables. Por esto, dentro de cada una de las secciones en las que se analiza el impacto de cada tema, existe un aparte dedicado a presentar tales normas de remisión expresa o implícita.

Se advierte de lo anteriormente expuesto que, a pesar de suponer que las normas contables comerciales vigentes actualmente mantienen su vigencia después de la entrada en vigencia de las NIIF, para fines tributarios, el Comité, de todas formas, decidió revisar las remisiones expresas e implícitas del Estatuto Tributario a normas contables, con el fin de verificar si, a pesar de mantener o prolongar la vigencia de dichas normas contables actuales, de todas formas, subsisten impactos potenciales que puedan provenir de poner en vigor las mencionadas NIIF.

Finalmente, como se señala dentro de los objetivos de este Comité, las recomendaciones que se presentan para cada uno de los temas analizados, están orientadas a mitigar y/o neutralizar los impactos en el impuesto sobre la renta que puedan derivarse de la convergencia plena a NIIF, de tal forma que se logre el objetivo de neutralidad que persiguen la Ley 1314 de 2009 y el Gobierno Nacional, requisito fundamental para que dicho proceso de convergencia sea viable.

#### **A. Alcance Tributario de la Ley 1314 de 2009**

Estas conclusiones sobre el alcance tributario de la Ley 1314 de 2009 que se presentan a partir del párrafo siguiente, fueron tenidas en cuenta por los Subcomités al analizar los impactos en el impuesto sobre la renta que podían derivarse de los temas bajo estudio. Las mismas, fueron desarrolladas por una Subcomisión Jurídica conformada por algunos miembros del Comité:

Las normas contables actuales se entienden aplicables hasta tanto no entren en vigencia las nuevas normas fundamentadas en los principios internacionales de contabilidad, que, por ejemplo, de ser promulgadas en el año 2012, entrarían en vigencia a partir del 1º de enero de 2014 (Parágrafo Artículo 13 Ley 1314 de 2009).

Con la entrada en vigencia de las NIIF todas las referencias expresas o implícitas de la Ley tributaria deben entenderse hechas a NIIF plenas (Grupo 1), NIIF Pymes (Grupo 2), Contabilidad simplificada (Grupo 3), según corresponda en el tiempo de su vigencia y aplicación. Significa lo anterior, que el modelo contable vigente antes de la expedición de las NIIF plenas o de Pymes o la Contabilidad Simplificada, continuaría aplicándose para diferentes grupos en diferentes tiempos.

Lo anterior sin perjuicio de que por disposición expresa de la Ley, en los casos en que un contribuyente aplique las NIIF en un plazo inferior al establecido en las normas de vigencia, para efectos fiscales se continuará aplicando la norma contable anterior, hasta el 31 de diciembre del año gravable siguiente (en el ejemplo, hasta el 31 de diciembre de 2013). (Párrafo segundo del Artículo 14 Ley 1314 de 2009).

Las remisiones de las normas fiscales a las contables no deben ser modificadas para que se entiendan hechas a las nuevas normas de contabilidad, en virtud del principio de aplicación dinámica de la Ley tributaria, que se fundamenta en el reconocimiento de hechos económicos. Adicionalmente, el artículo 4 de la Ley 1314 establece que ante los vacíos de la Ley tributaria es aplicable la contable, lo que ratifica nuestra conclusión (sin perjuicio de estar atentos al fallo de la demanda de inconstitucionalidad de la norma).

De acuerdo con este mismo principio de interpretación dinámica, las remisiones fiscales a las normas contables deben entenderse realizadas conforme a la entrada en vigencia de la NIIF para cada uno de los grupos, salvo por el caso de los contribuyentes de aplicación temprana en que, como se explicó, se entienden referidas a las normas contables anteriores hasta el 31 de diciembre del año gravable posterior a la promulgación.

Una nueva reforma tributaria que mantenga una remisión expresa a la norma contable, no debe entenderse que deroga la Ley 1314/09, pues la misma Ley reconoce la posibilidad de hacer remisiones expresas o implícitas a la norma contable (cualquiera que esté vigente).

Las normas tributarias que tengan efectos contables dejarán de tenerlos con la entrada en vigencia de las NIIF (párrafo 2 del art. 4 de la Ley 1314/09). Sin embargo, es importante estar atentos a que leyes tributarias posteriores eviten regular temas contables, para mantener el espíritu de independencia de las normas contables de la Ley 1314/09.

Las normas fiscales sólo pueden tener aplicación fiscal y no injerencia contable, a partir de la aplicación de las NIIF. Entre tanto, debe entenderse que siguen siendo aplicables las normas fiscales que también regulan temas contables actualmente existentes (por ejemplo, artículo 127-1 del ET sobre el tema leasing financiero).

## **B. Impacto Derivado de la Adopción por Primera Vez de las NIIF**

### **1. NIIF Consideradas**

En el estudio de este tema, se consideró fundamentalmente la NIIF 1 Adopción por Primera Vez de las NIIF.

### **2. Aspectos de las NIIF Consideradas que Ameritan ser Destacados**

Como es de conocimiento general, la transición a las NIIF exige que una entidad cambie las políticas contables que utiliza de acuerdo con sus antiguas normas de contabilidad generalmente aceptadas, por las nuevas políticas que resultan de aplicar dichas NIIF. Esto trae como consecuencia: i) que su estado de situación financiera de apertura (según NIIF) presente saldos diferentes al último estado de situación



financiera preparado bajo las antiguas normas contables; ii) la necesidad de efectuar un ajuste contra el patrimonio en el nuevo estado de situación financiera según las NIIF, derivado de los mencionados cambios de políticas contables.

Al respecto, la NIIF 1 señala lo siguiente en el párrafo 10:

*“Excepto por lo señalado en los párrafos 13 a 19 y en los Apéndices B a E, una entidad deberá, en su estado de situación financiera de apertura conforme a las NIIF:*

*(a) reconocer todos los activos y pasivos cuyo reconocimiento sea requerido por las NIIF;*

*(b) no reconocer partidas como activos o pasivos si las NIIF no lo permiten;*

*(c) reclasificar partidas reconocidas según los PCGA anteriores como un tipo de activo, pasivo o componente del patrimonio, pero que conforme a las NIIF son un tipo diferente de activo, pasivo o componente del patrimonio; y*

*(d) aplicar las NIIF al medir todos los activos y pasivos reconocidos”.*

Y dispone lo siguiente en el párrafo 11:

*“Las políticas contables que una entidad utilice en su estado de situación financiera de apertura conforme a las NIIF, pueden diferir de las que aplicaba en la misma fecha conforme a sus PCGA anteriores. Los ajustes resultantes surgen de sucesos y transacciones anteriores a la fecha de transición a las NIIF. Por tanto, una entidad reconocerá tales ajustes, en la fecha de transición a las NIIF, directamente en las ganancias acumuladas (o, si fuera apropiado, en otra categoría del patrimonio).”*  
(Subraya fuera de texto).

Dicho ajuste, dependiendo de las nuevas políticas contables que adopte la entidad con base en las NIIF, puede representar una ganancia o una pérdida, respectivamente, la cual se reconoce en el patrimonio tal como lo indica la norma señalada.

Para ilustrar lo anterior, al aplicar la NIIF 1: i) una entidad deberá dar de baja de su estado de situación financiera los cargos diferidos y los gastos de investigación (según lo dispone la NIC 38 Activos Intangibles), porque dichos activos no se ajustan ni a la definición de activos intangibles de la citada NIC ni a la definición de activo del Marco Conceptual para la Información Financiera; ii) una entidad podrá medir sus propiedades, planta y equipo por su valor revaluado, que corresponde al valor razonable del activo, en el momento de la revaluación, menos la depreciación acumulada y la pérdida por deterioro acumulada (en este ejemplo no se consideran las excepciones que plantea la NIIF 1 al respecto).

El resultado neto de ajustes como los anteriores, son los que pueden dar origen a una ganancia o una pérdida, que se reconoce en el patrimonio, al adoptar la NIIF 1.

### 3. Presentación de las Remisiones Expresas o Implícitas de Normas Tributarias a Normas Contables Comerciales

Para el caso específico de la ganancia / pérdida mencionada en el numeral anterior, no existen remisiones en el Estatuto Tributario (ET, en adelante) a las normas contables comerciales.

Sin embargo, se ha identificado que las siguientes normas tributarias (entre las más relevantes) pueden producir un impacto en el impuesto sobre la renta en caso que la entidad disponga de dicha ganancia / pérdida:

***“Artículo 48. Las participaciones y dividendos. Los dividendos y participaciones percibidos por los socios, accionistas, comuneros, asociados, suscriptores y similares, que sean personas naturales residentes en el país, sucesiones ilíquidas de causantes que al momento de su muerte eran residentes en el país, o sociedades nacionales, no constituyen renta ni ganancia ocasional.***

***Para efectos de lo dispuesto en el inciso anterior, tales dividendos y participaciones deben corresponder a utilidades que hayan sido declaradas en cabeza de la sociedad (...).*** (Subraya fuera de texto).

***“Artículo 36-1 Utilidad en la enajenación de acciones. “De la utilidad obtenida en la enajenación de acciones o cuotas de interés social, no constituye renta ni ganancia ocasional, la parte proporcional que corresponda al socio o accionista, en las utilidades retenidas por la sociedad, susceptibles de distribuirse como no gravadas, que se hayan causado entre la fecha de adquisición y la de enajenación de las acciones o cuotas de interés social”.***

Por supuesto, es pertinente citar también el artículo 49 ET, cuya transcripción se encuentra en la sección C. siguiente.

### 4. Conclusiones e Impactos Identificados

Del examen de las normas contables y tributarias transcritas en los numerales anteriores, se concluye lo siguiente:

- i) De los ajustes a los activos y pasivos que se derivan de aplicar la NIIF 1, puede resultar una ganancia o una pérdida que debe reconocerse dentro del patrimonio.
- ii) En el caso de una ganancia, a menos que una norma legal indique lo contrario, la misma es susceptible de distribuirse a los propietarios.
- iii) En el caso de una pérdida, la misma puede ser enjugada con ganancias acumuladas, a menos que una norma legal lo prohíba u ordene un tratamiento diferente. Las ganancias acumuladas utilizadas para absorber dicha pérdida, pueden comprender utilidades gravables y/o no gravables para los propietarios del negocio en caso de distribuirse.

- iv) La base de tributación en el caso de la venta de las acciones o las cuotas partes de interés social, se verá afectada en cualquiera de los dos casos.

**Ahora, considerando las normas tributarias antes transcritas, los siguientes son los impactos en el impuesto sobre la renta que se derivarían de las decisiones respectivas:**

- v) Distribuir la ganancia, causaría el impuesto sobre los dividendos en los términos del ET. Esto, por cuanto dicha ganancia no ha sido declarada ni ha tributado en cabeza de la sociedad.

Lo relevante aquí es que no tiene sentido gravar una ganancia que proviene únicamente de cambios en las políticas contables (y no de transacciones con terceros) y que, consecuentemente, en términos generales, nunca afectará la base gravable del impuesto sobre la renta de la entidad.

- vi) Enjugar la pérdida, por su parte, puede absorber ganancias acumuladas que de distribuirse causarían impuesto de renta en cabeza de los propietarios. En este caso, el fisco vería disminuidos sus recaudos por una pérdida en la que algunos de sus componentes, en términos generales, nunca afectarán la base gravable del impuesto sobre la renta de la entidad.

- vii) Al vender las acciones o cuotas partes de interés social, la ganancia resultante del ajuste contable mencionado anteriormente constituiría un mayor valor de la base gravable de la venta, generando, posiblemente, un mayor impuesto de renta a cargo del socio respectivo. Mayor impuesto que, como se dijo anteriormente, se derivaría de cambios en políticas contables.

En el caso de la pérdida tendríamos el caso contrario, es decir, esta disminuiría el valor intrínseco de la acción y, consecuentemente, su precio de venta fiscal.

Se resalta que dentro de los impactos se encuentran algunos de tipo financiero, que afectan tanto a la entidad como a sus propietarios. Dentro de las recomendaciones se hace referencia vagamente a algunos de ellos, solo porque resultan connaturales con la respectiva recomendación; sin embargo, no se profundiza sobre los mismos porque este estudio se limita a los relacionados con el impuesto sobre la renta.

## **5. Recomendaciones para Mitigar los Impactos Identificados**

Dos, son las alternativas visualizadas para mitigar y/o neutralizar los impactos expuestos anteriormente:

- i) La primera, reconocer la ganancia o la pérdida en la cuenta de revalorización del patrimonio, de tal forma que queden cobijadas por el tratamiento fiscal señalado por el artículo 273 ET “Revalorización del patrimonio”.

De esta forma, la ganancia solo podría ser distribuida a los propietarios en el momento de la liquidación de la sociedad o mediante su capitalización en los términos del artículo 36-3 ET, caso en el cual se distribuiría como un ingreso no gravado con el impuesto sobre la renta y complementarios.

Como se evidencia, el tratamiento anterior eliminaría la posibilidad de que los socios tributen sobre dicha ganancia.

Por otra parte, dicho mecanismo asegura que dicha ganancia que proviene de cambios en políticas contables, se mantenga retenida dentro del patrimonio. Adicionalmente, contribuye, por lo menos en parte, a fortalecer el patrimonio de la entidad; por ejemplo, si una parte de la ganancia se origina en la revaluación de las propiedades, planta y equipo, la depreciación posterior de esta revaluación disminuirá el resultado de períodos futuros (y consecuentemente el resultado integral de dichos períodos), lo cual se traduce en menos dividendos para los propietarios y mayor apropiación de recursos para la entidad.

En relación con la pérdida, se evitaría que esta absorba utilidades que de distribuirse resultarían gravadas en cabeza de los socios, evitando afectar la expectativa de recaudo del fisco.

También, se evitaría absorber utilidades no gravables en cabeza de los propietarios, con el beneficio de no afectar la expectativa de dividendo de los socios.

Finalmente, para que esta recomendación sea viable en lo tocante a la pérdida, será necesario introducir una reforma al artículo 273 ET mencionado anteriormente.

- ii) La segunda, migrar hacia un sistema de tributación dual, a partir del cual se establezca una tarifa de impuesto de renta para los dividendos, la cual se aplicaría sobre todas las utilidades distribuidas independientemente de que estas hayan tributado o no en cabeza de la sociedad.

Esto reduciría la complejidad del tratamiento tributario no solo del ajuste del que trata esta sección, sino también del tema que se expone a continuación.

Para que esta recomendación sea viable, es necesario modificar los artículos 48 y 49 ET y demás normas tributarias relacionadas, dado el caso.

## **C. Profundización de las Diferencias entre las Bases Contables y las Fiscales**

### **1. NIIF Consideradas**

Este tema involucra a las NIIF en general.

## 2. Aspectos de las NIIF que Ameritan ser Destacados

En este aparte se citarán solo algunos aspectos de las NIIF que, en todo caso, permitirán evidenciar la profundización de las diferencias entre las bases contables y las tributarias, que tendrá lugar cuando entren en vigencia las NIIF de convergencia plena.

En primer lugar, es imperativo referirse a las distintas bases de medición que las NIIF requieren o permiten que se usen para la medición de los activos, pasivos, ingresos y gastos.

Dentro de ellas se encuentran el costo (o costo histórico), el valor razonable, el valor neto realizable y el costo amortizado.

La utilización de dichas bases al medir los activos, pasivos, ingresos y gastos, producen un valor que resulta ser mayor o menor al costo histórico.

Cuando el valor es mayor, por ejemplo, al medir un activo por su valor razonable, dicho mayor valor, en muchos casos, representa una ganancia no realizada que en algunos casos se reconoce dentro del resultado del período y en otros dentro del otro resultado integral, dependiendo de la naturaleza del activo o de lo que dispongan las NIIF respectivas. Si, por ejemplo, el activo corresponde a la categoría de propiedades, planta y equipo, dicho mayor valor resultante de su revaluación es base de depreciación.

En segundo lugar, es pertinente referirse al estado del resultado integral (ERI, en adelante), el cual, según las NIIF, consta de dos secciones (aunque dichas secciones también pueden presentarse en dos estados separados, lo cual no es relevante profundizar en este informe): i) la primera se denomina el resultado del período; ii) la segunda, el otro resultado integral (ORI, en adelante). La suma de los dos produce el resultado integral del período. El ORI, que se presenta dentro del ERI, de inmediato se reclasifica a las partidas patrimoniales correspondientes, que con posterioridad puede ser reciclado, bien al resultado del período o bien a otras cuentas dentro del mismo patrimonio contable.

En la primera sección, se encuentra los ingresos, los costos y los gastos acostumbrados en la contabilidad colombiana actual. Sin embargo, también se encuentran otros ingresos y gastos que resultan de aplicar la base de medición del costo amortizado a ciertos activos y pasivos (generando ingresos y/o gastos a partir de la aplicación de fórmulas de matemáticas financieras) o también la del valor razonable, produciendo esta última ganancias o pérdidas no realizadas (asociadas, en una buena parte de los casos, a activos o pasivos altamente negociables).

Dentro del ORI se reconocen las ganancias o las pérdidas que se realizarán en más de un período, tales como el superávit de revaluación de las propiedades planta y equipo y de los intangibles y los efectos de la medición de ciertos instrumentos financieros.

Algunas de las categorías del ORI se reclasifican al resultado del período en el año en el que se realizan las ganancias o las pérdidas. Otras no. En el caso de estas últimas, las NIIF permiten su traslado directamente a la cuenta de ganancias acumuladas; este el caso del superávit de revaluación de los activos mencionados anteriormente, el cual puede irse reclasificando directamente a la cuenta de ganancias acumuladas en la medida en que se usan los activos respectivos.

3. Presentación de las Remisiones Expresas o Implícitas de las Normas Tributarias a las Normas Contables Comerciales

Dado el supuesto de mantener vigentes las normas contables actuales que tengan incidencia fiscal, después de la entrada en vigencia de las NIIF de convergencia plena, las remisiones expresas o implícitas actuales del Estatuto Tributario a las normas contables comerciales se entenderán hechas a las normas contables comerciales vigentes actualmente y no a las NIIF.

No obstante lo anterior, se ha identificado que al aplicar el artículo 49 ET será necesario recurrir al estado del resultado integral según las NIIF. Esto, por cuanto dicha norma tributaria establece lo siguiente:

***“ARTICULO 49. DETERMINACIÓN DE LOS DIVIDENDOS Y PARTICIPACIONES NO GRAVADOS.*** *Cuando se trate de utilidades obtenidas a partir del 1o. de enero de 1986, para efectos de determinar el beneficio de que trata el artículo anterior, la sociedad que obtiene las utilidades susceptibles de ser distribuidas a título de ingreso no constitutivo de renta ni de ganancia ocasional, utilizará el siguiente procedimiento:*

- 1. Tomará la Renta Líquida Gravable del respectivo año y le resta el Impuesto Básico de Renta liquidado por el mismo año gravable.*
- 2. El valor así obtenido constituye la utilidad máxima susceptible de ser distribuida a título de ingreso no constitutivo de renta ni de ganancia ocasional, el cual en ningún caso podrá exceder de la utilidad comercial después de impuestos obtenida por la sociedad durante el respectivo año gravable.*
- 3. El valor de que trata el numeral anterior deberá contabilizarse en forma independiente de las demás cuentas que hacen parte del patrimonio de la sociedad.*
- 4. La sociedad informará a sus socios, accionistas, comuneros, asociados, suscriptores y similares, en el momento de la distribución, el valor no gravable de conformidad con los numerales anteriores.*

***PARAGRAFO 1o.*** *Cuando la sociedad nacional haya recibido dividendos o participaciones de otra sociedad, para efectos de determinar el beneficio de que trata el presente artículo, adicionará al valor obtenido de conformidad con el numeral primero, el monto de su propio ingreso no constitutivo de renta ni de ganancia ocasional por concepto de los dividendos y participaciones que haya percibido durante el respectivo año gravable.*

*PARAGRAFO 2o. Cuando las utilidades comerciales después de impuestos, obtenidas por la sociedad en el respectivo período gravable, excedan el resultado previsto en el numeral primero o el del párrafo anterior, según el caso, tal exceso constituirá renta gravable en cabeza de los socios, accionistas, asociados, suscriptores, o similares, en el año gravable en el cual se distribuya. En este evento, la sociedad efectuará retención en la fuente sobre el monto del exceso, en el momento del pago o abono en cuenta, de conformidad con los porcentajes que establezca el Gobierno Nacional para tal efecto*". (Subrayas y negrilla fuera de texto).

Bajo la vigencia de las NIIF, las utilidades comerciales después de impuestos serán las que refleje el estado del resultado integral antes descrito, entre otras cosas, porque éstas serán las susceptibles de ser distribuidas entre los propietarios de la entidad. Y dicho resultado integral del período, como se explicó antes, contiene unos componentes que difieren de manera importante del estado de resultados que se prepara bajo las normas contables vigentes actualmente y, aun más, de la renta líquida gravable.

#### 4. Conclusiones e Impactos Identificados

Del examen conjunto de las normas contables y tributarias transcritas en los numerales anteriores, se concluye lo siguiente:

- i) Bajo la vigencia de las NIIF se profundizarán las diferencias entre el resultado integral del período y la renta líquida gravable. El simple hecho de preguntarse qué parte del estado del resultado integral debe considerarse para aplicar el artículo 49 ET, ya genera una problemática importante. Recordemos que dicho estado se compone de dos secciones: i) el resultado del período, y ii) el ORI.
- ii) Dada la significativa separación entre las bases contables (bajo NIIF) y las tributarias, requerirá un trabajo descomunal preparar la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios a partir de los estados financieros preparados bajo NIIF. A pesar del esfuerzo, los papeles de trabajo resultarán bastante confusos y esto generará un gran agotamiento tanto para el fiscalizador como para el fiscalizado, dado que son dos modelos contables totalmente diferentes, el fiscal y el comercial, y que en el futuro habrán tres conjuntos de normas separadas, NIIF plenas, NIIF Pymes y Contabilidad Simplificada.
- iii) Según las conclusiones del análisis de los impactos tributarios de la Ley 1314 de 2009, presentados en una sección anterior de este informe, bajo NIIF, se entenderá que las remisiones del ET serán a dichas nuevas normas de contabilidad. En consecuencia, las bases del impuesto sobre la renta sufrirán cambios importantes.

**De la evaluación de todo lo anterior, se han identificado una diversidad de impactos que pretenden resumirse de la siguiente manera:**

- iv) El aumento significativo de las diferencias temporarias entre las bases contables y las fiscales, agudizará el problema de la doble tributación en cabeza de la sociedad y sus socios, que genera la fórmula del artículo 49 ET antes descrito. Empeora esta situación, el hecho de que el estado del resultado integral involucra categorías de ingresos y de gastos que nunca afectarán las bases del impuesto sobre la renta de la entidad.
- v) Se prevé que la declaración del impuesto sobre la renta ya no deberá prepararse a partir de los estados financieros preparados bajo NIIF.
- vi) Si se permite que las remisiones del ET sean a las NIIF, las bases del impuesto sobre la renta sufrirán impactos importantes que pueden afectar al fisco y/o a los contribuyentes. A esto se añade el agravante de que existirán normas contables diferentes para los tres grupos de empresas identificados por el CTCP, lo cual producirá bases tributarias desiguales para unas y otras.
- vii) Por los cambios surgidos en la regulación contable desde los años 60 hasta la fecha, algunos de ellos que sirvieron de base para construir las bases fiscales del ET hoy vigentes, los fundamentos jurídicos y fácticos sobre los cuales se redactaron los postulados de la contabilidad como prueba de los artículos 772 y siguientes, deberá modificarse en su estructura y filosofía procesal, principalmente para cambiar el enfoque documental por un enfoque técnico y lógico que reconozca los parámetros de construcción de los hechos económicos que son fuente o definición de bases fiscales por remisiones expresas o implícitas.

## 5. Recomendaciones para Mitigar y/o Neutralizar los Impactos Identificados

Este Comité piensa que propuestas de solución a los impactos antes señalados, pueden ser las siguientes:

- i) En relación con el impacto derivado de la agudización de la doble tributación en cabeza de la sociedad y de sus socios, se recomienda estudiar una modificación de los artículos 48 y 49 ET antes transcritos, de tal forma que: i) se cree un sistema de tributación dual puro, según el cual se defina una tarifa de tributación para la sociedad y otra diferente para sus propietarios, de tal forma que estos últimos tributen, con base en dicha tarifa, sobre las utilidades que se les distribuya, sin entrar a determinar si dichas utilidades tributaron o no en cabeza de la sociedad; o ii) se diseñe un sistema de inclusión retroactivo y/o prospectivo del impuesto diferido (por su denominación en inglés, carry back y carry forward, respectivamente) que elimine la mencionada doble tributación.

El Comité es de la opinión de que un sistema dual de tributación simplificaría de manera importante la determinación del impuesto de renta sobre los dividendos.

- ii) En relación con la problemática que producirá el hecho de que en el futuro (por lo menos en el futuro cercano) las normas tributarias remitirán a las NIIF,



se recomienda mantener vigentes los principios o normas de contabilidad generalmente aceptados vigentes actualmente, después de la entrada en vigencia de las NIIF, de tal forma que el país cuente con un período de tiempo razonable para: i) evitar los impactos tributarios que eventualmente modifiquen las bases fiscales, que se derivarían de un escenario en el cual las normas tributarias remitan, expresa o implícitamente, a las NIIF; ii) tener la oportunidad de seguir evaluando, con base en la experiencia, otros potenciales impactos tributarios que no se detecten antes de la entrada en vigencia de las NIIF; y iii) contar con el tiempo apropiado para adecuar el régimen tributario actual, de tal forma que las bases tributarias no sufran distorsiones indeseadas bajo la vigencia de las NIIF de convergencia plena.

- iii) Todo lo expuesto anteriormente conlleva una recomendación implícita y es que se vuelve altamente aconsejable admitir y reconocer una contabilidad tributaria, completamente independiente de la contabilidad bajo NIIF. Dicha contabilidad tributaria deberá permitir fundamentar las cargas tributarias, los procedimientos probatorios y de fiscalización, y contar con un sistema propio de aseguramiento de la información tributaria.

Finalmente, dado que, según entendemos, el Gobierno Nacional ha reactivado su proyecto de reforma tributaria suspendido en días pasados, estimamos oportuno que el Ministerio de Hacienda y la DIAN consideren y evalúen los impactos tributarios identificados y las recomendaciones para mitigarlos y/o neutralizarlos consignados en este informe, al diseñar las medidas para adecuar las normas tributarias vigentes orientadas a facilitar el proceso de convergencia a NIIF, que suponemos serán incluidas en dicho proyecto de reforma.

## **VI. APROBACION DE ESTE INFORME POR PARTE DEL COMITÉ**

Este informe fue puesto a consideración de los miembros del Comité para su revisión y aprobación.

En constancia de la aprobación unánime del Comité, firman el 25 de septiembre de 2012:



**CARLOS ALBERTO ESPINOZA REYES** (Godoy & Hoyos Abogados)  
Presidente del Comité de Expertos en Impuestos



**DIEGO GARZON** (ICDT)  
Secretario Técnico del Comité de Expertos en Impuestos