

TEMA CENTRAL

EL PROCESO DE ARMONIZACION A ESTÁNDARES INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA



AFECTACIÓN DE LA BASE GRAVABLE DE IMPUESTOS POR CONVERGENCIA A NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD

José Ricardo Samper Villalobos¹

1 Contador Público Universidad Piloto de Colombia, Especializado en Régimen, Jurídico, Financiero y Contable de Impuestos de la Universidad de los Andes, Docente legislación Tributaria del programa de Contaduría Pública de la Universidad Cooperativa de Colombia –Bogotá. Correo electrónico jrsamper@hotmail.com

Resumen

Las cifras contables y tributarias siempre han estado íntimamente ligadas, cuando se promulga algo de nuevo de cada una de estas, la otra se ve afectada. Para este trabajo se estudia el impacto de establecer normas contables nuevas – por convergencia a Normas Internacionales de Contabilidad y también Normas Internacionales de Información Financiera conocidas por sus siglas en español NIC y NIIF, respectivamente, donde es muy evidente, que podrían afectar la base gravable de algunos impuestos.

Palabras Clave:

NIIF, Impuestos, Base gravable.

Abstract

The accounting and tax figures have always been intimately linked, when something new is promulgated from each of these, the other is affected. This paper studies the impact of establishing new accounting standards - by convergence to International Accounting Standards and International Financial Reporting Standards known by their acronyms in Spanish NIC and IFRS, respectively, where it is very evident that they could affect the tax base of some taxes.

Keywords:

IFRS, Taxes

INTRODUCCION

Nuevamente empieza el debate científico de nuestra profesión y su desempeño en el ámbito nacional por la Ley 1314 de 2009 que estipula la convergencia Normas Internacionales de Contabilidad y también Normas Internacionales de información financiera conocidas por sus siglas en español NIC y NIIF y normas de Aseguramiento.

Fue la revista internacional Legis de Contabilidad y Auditoría, No. 26 editada en el 2006 en la época en que se debatía un proyecto del Superintendente de Sociedades para adoptar Normas Internaciones de Contabilidad, Auditoria y de la Profesión Contable. Los colegas contadores del Consejo Técnico de Contaduría Pública - CTCP, realizaron un estudio norma por norma, indicando las probables consecuencias no muy alentadoras para nuestro país, no solo en el tema contable si no también en el ámbito tributario que nos ocupa en este escrito. Y como más adelante veremos, no es para más la DIAN figura como un actor definitivo en la implantación de las NIC, NIIF.

La International Accounting Standards Board (IASB) (Junta de estándares Internacionales de Contabilidad), viene promoviendo la aplicación de la Normas Internacionales de Contabilidad (NIC-NIIF) en todos los países del mundo, hasta el año 2007 ya se contaban 192 países inscritos en el tema, de los apenas 35 países que estaban acogidos a la normatividad contable internacional.

En diversas conferencias y comentarios de prensa se dice que las multinacionales necesitan aplicar NIC-NIIF, y proceso de aseguramiento (Auditoría bajo Normas Internacionales de Auditoría), para su beneficio, reduciendo así los costos de procesar información con normas locales y luego convertirlas a NIC-NIIF, además que tendrían cierta discrecionalidad para determinar la base gravable del impuesto sobre la renta (Impuesto a las Ganancias, bajo NIC-NIIF), hipótesis que será el principal tema que pretendemos dilucidar en el presente estudio, como hecho significativo prospectivo de la nueva legislación tributaria a partir de la Ley 1314 de 2009..

Por la importancia que tienen la determinación y el recaudo de los impuestos, la citada Ley ha tomado las siguientes previsiones, lo cual hace que este escrito tenga más valor. A continuación citamos brevemente los casos en que la ley se pronuncia, con un pequeño título del autor:

NORMAS CONTABLES PARA EL REGIMEN SIMPLIFICADO DEL IVA

ARTÍCULO 2o. Ambito de Aplicación: ...

En desarrollo de programas de formalización empresarial o por razones de política de desarrollo empresarial, el Gobierno establecerá normas de contabilidad y de información financiera para las microempresas, sean personas jurídicas o naturales, que cumplan los requisitos establecidos en los numerales del artículo 499 del Estatuto Tributario.

Si no hay regulación tributaria se aplica NIC-NIIF

“ARTÍCULO 4o. INDEPENDENCIA Y AUTONOMÍA DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS FRENTE A LAS DE CONTABILIDAD Y DE INFORMACIÓN FINANCIERA. Las normas expedidas en desarrollo de esta ley, únicamente tendrán efecto impositivo cuando las leyes tributarias remitan expresamente a ellas o cuando estas no regulen la materia.

A su vez, las disposiciones tributarias únicamente producen efectos fiscales. Las declaraciones tributarias y sus soportes deberán ser preparados según lo determina la legislación fiscal.

Únicamente para fines fiscales, cuando se presente incompatibilidad entre las normas contables y de información financiera y las de carácter tributario, prevalecerán estas últimas.

En su contabilidad y en sus estados financieros, los entes económicos harán los reconocimientos, las revelaciones y conciliaciones previstas en las normas de contabilidad y de información financiera.”

La Corte Constitucional ya acepto demanda sobre este artículo, en el sentido que quedaría en manos del Gobierno al reglamentar normas contables, influir en la Base Gravable, potestad que solo se predica del Congreso de la República de acuerdo al Artículo 338 de la Constitución Política Nacional.

La DIAN debe pronunciarse todo el tiempo

“ARTÍCULO 7o. CRITERIOS A LOS CUALES DEBE SUJETARSE LA REGULACIÓN AUTORIZADA POR ESTA LEY. Para la expedición de normas de

contabilidad y de información financiera y de aseguramiento de información, los Ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Comercio, Industria y Turismo, observarán los siguientes criterios:

...

2. Considerarán las recomendaciones y observaciones que, como consecuencia del análisis del impacto de los proyectos, sean formuladas por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, por los organismos responsables del diseño y manejo de la política económica y por las entidades estatales que ejercen funciones de inspección, vigilancia o control.”

Este texto está repetido el artículo 8°. Numeral 7., de la enunciada Ley 1314 de 2009

El gobierno (DIAN) tendrá tiempo para hacer los proyectos de ley

“ARTÍCULO 14. ENTRADA EN VIGENCIA DE LAS NORMAS DE INTERVENCIÓN EN MATERIA DE CONTABILIDAD Y DE INFORMACIÓN FINANCIERA Y DE ASEGURAMIENTO DE INFORMACIÓN. Las normas expedidas conjuntamente por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público y el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo entrarán en vigencia el 1o de enero del segundo año gravable siguiente al de su promulgación, a menos que en virtud de su complejidad, consideren necesario establecer un plazo diferente.

Cuando el plazo sea menor y la norma promulgada corresponda a aquellas materias objeto de remisión expresa o no regulada por las leyes tributarias, para efectos fiscales se continuará aplicando, hasta el 31 de diciembre del año gravable siguiente, la norma contable vigente antes de dicha promulgación.”

El tema de este artículo fue objeto de ponencia en el año 2006, año en el cual Colombia estuvo a punto de adoptar NIC, mediante Decreto expedido por el Gobierno. En esa época se hizo la ponencia para prevenir precisamente lo que se expone en los anteriores párrafos la Ley, pero que a pesar de esto si no se regula adecuadamente el Estatuto Tributario Nacional, podríamos vernos abocados a la mala llamada elusión de impuestos (realmente es evasión, por omisión del Estado), tema que en Colombia genera cuantiosas disminuciones en los recaudos de impuestos.

ANTECEDENTES

En el año 2006 y 2007 la Superintendencia de Sociedades lideró el establecimiento de Normas Internacionales de Contabilidad de Auditoría y de la Profesión de Contador, según se desprende del texto del Proyecto de Reforma puesto a discusión y observaciones, cuyo contenido de algunos apartes para efectos del presente estudio es el siguiente:

“Adopción de estándares internacionales:

Para los efectos de la intervención económica, es directriz del Gobierno Nacional avanzar hacia estándares internacionales de contabilidad, auditoría y contaduría. Para ello, se hace necesario adoptar los estándares internacionales desarrollados por la comunidad internacional, en especial por el sistema de Naciones Unidas, como un conjunto de principios, criterios y buenas prácticas relacionadas con la contabilidad, la auditoría y la contaduría. Ello no implica, de manera alguna, renunciar a la soberanía nacional en cualquiera de sus aspectos, sino que pretende facilitar la participación del país, y particularmente de los entes económicos, en los distintos procesos internacionales”.

Sobre el tema concreto que nos ocupa, en el articulado del proyecto establecía:

Artículo 7º. Principios rectores de la adopción de los estándares internacionales: *La adopción y aplicación de los estándares internacionales se regirá por los siguientes principios rectores: en el numeral 2. **Independencia entre lo contable y lo tributario: Las normas de carácter tributario no tendrán efecto en información distinta de la emitida para propósitos fiscales.** En sus estados financieros y demás mecanismos de revelación, los entes económicos harán los reconocimientos, las revelaciones e incluirán las conciliaciones previstas en los estándares de contabilidad. Para los efectos fiscales la información financiera deberá ser preparada según como se determine en las reglas tributarias aplicando las reglas contables únicamente cuando no existan normas tributarias que regulen dicha información, o cuando las normas tributarias remitan expresamente a las contables.*

Ya en el año 1999 la Ley 550 de 1999 se ordenaba al gobierno lo siguiente:

ARTÍCULO 63. ARMONIZACION DE LAS NORMAS CONTABLES CON LOS USOS Y REGLAS INTERNACIONALES. *Para efectos de garantizar la*

calidad, suficiencia y oportunidad de la información que se suministre a los asociados y a terceros, el Gobierno Nacional revisará las normas actuales en materia de contabilidad, auditoría, revisoría fiscal y divulgación de información, con el objeto de ajustarlas a los parámetros internacionales y proponer al Congreso las modificaciones pertinentes.

En esa época (2004 a 2006) del Proyecto de adopción a Normas Internacionales, surge la inquietud establecida por varios autores donde se afirma, que las citadas regulaciones permitirán a las multinacionales “*una discrecionalidad en el tratamiento de las partidas fiscales*” (Mejía, 2004, p 155).

Los primeros pasos para la adopción de NIC-NIIF y NIA, se dieron, inicialmente con la Ley 550 de 1999, como se comentó anteriormente, la ley 590 de 2000 modificada por la ley 905 de 2004, así: Artículo 2º. **Mediana empresa:** a) *Planta de personal entre cincuenta y uno (51) y doscientos (200) trabajadores, o b) Activos totales por valor cien mil (100.000) UVT² a seiscientos diez mil (610.000) UVT. Pequeña empresa:* a) *Planta de personal entre once (11) y cincuenta (50) trabajadores, o b) Activos totales por valor entre quinientos uno (501) y menos de cinco mil (5.000) salarios mínimos mensuales legales vigentes.*

En los siguientes artículos de la Ley 905, vienen condiciones para ser pequeña y microempresa, las cuales corresponden a situaciones inferiores a las comentadas, igualmente, cuando las condiciones de empleados y Activos superen los valores establecidos para la Mediana Empresa, se considerara gran empresa.

La aplicación de estas directrices ha sido el campo más torpedeado en foros y conferencias sobre el citado proyecto, primero por la participación de empresas de nivel dos y tres que en nuestra economía (el 99.8%), y segundo por la complejidad y falta de adaptación a nuestras circunstancias particulares (Culturales y económicas) de las Normas Internacionales que se pretenden adoptar, y que hoy se pretende hacer convergencia.

2 Unidad de Valor Tributario, empezó el año 2006 con un valor de \$20.000, en el año 2012 el valor es \$26.049

AFECTACIÓN DE LA BASE GRAVABLE EN EL MARCO DE LAS NIC-NIIF

Este capítulo implica, tener claridad sobre si existe riesgo que se impacte la base gravable del impuesto sobre la renta por aplicación de NIC-NIIF, de acuerdo a los último estudios y normatividad expedidos, se considera que debe existir un riesgo inminente, por la gran cantidad de veces que se previene la actuación de la DIAN, o en otros eventos el aplazamiento de la entrada en vigencia de normas contables, como en los siguientes:

Decreto 4946 de Diciembre 30 de 2011 Artículo 1º. Definiciones

IMPACTOS. *Efectos o consecuencia de tipo financiero, operacional, tributario, en el negocio y en el recurso humano, entre otros, que pueden tener las entidades y/o entes económicos en virtud de los cambios generados por la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera – NIIF. (Modificado por el artículo 4 ° del Decreto 0403 de 21-02-2012) Los literales a) y b) del artículo 30 del Decreto 4946 de 2011 quedarán así:*

“Comunicación de la decisión de acogerse durante toda la etapa de prueba a la aplicación voluntaria de NIIF, suscrita por el empresario o por el representante legal de la entidad y/ o ente económico, radicada ante el organismo que de manera integral ejerza inspección, vigilancia y control sobre ella y ante el Director de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, a más tardar el día 9 de marzo de 2012”,

b) “Comunicación escrita a la entidad y/o ente económico solicitante en virtud de la cual el organismo que de manera integral ejerza inspección, vigilancia y control sobre ella y la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN respectivamente, le informan su incorporación a la etapa de prueba de la aplicación voluntaria de las NIIF. Dicha comunicación deberá ser enviada a la entidad y/o ente económico solicitante a más tardar dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes a partir de la radicación de la solicitud (16 de Marzo de 2012) para aplicación voluntaria de las NIIF a la que se hace referencia en el literal a) del presente artículo”.

Artículo 5º. Informes requeridos para la etapa de prueba. *Las entidades y/o entes económicos que se acojan voluntariamente a lo dispuesto en este decreto, para los efectos de este ejercicio deberán presentar los informes que requieran*

y con la periodicidad que indiquen la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN y los organismos de inspección, vigilancia y control. Para el efecto, estas entidades deberán coordinar la solicitud de información, de tal manera que esta obligación resulte razonable y acorde a las circunstancias de los destinatarios de este decreto.

Artículo 6°. Adecuación de las entidades. *Los órganos que ejercen inspección, vigilancia y control y la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, deberán tomar las medidas necesarias para adecuar sus recursos en orden a observar lo dispuesto y para los fines contemplados en este decreto.*

NUMERAL 23 DIRECCIONAMIENTO ESTRATEGICO – CTCP Junio de 2011

El proceso de convergencia como acción del Estado debe cumplir las siguientes condiciones: equidad, reciprocidad, conveniencia nacional, e independencia y autonomía de las normas contables respecto de las normas tributarias.

El Consejo Técnico de Contaduría Pública (CTCP), en el documento expedido sobre el “**DIRECCIONAMIENTO ESTRATÉGICO DEL PROCESO DE CONVERGENCIA DE NORMAS DE CONTABILIDAD E INFORMACION FINANCIERA Y DE ASEGURAMIENTO DE LA INFORMACIÓN, CON ESTANDARE INTERNACIONALES**” (Colmenares, 2012, Conferencia Oral, tomada de www.actulicese.com), precisó en los párrafos 35 y 36 de dicho documento que el Grupo 1 y 2, es decir las grandes y medianas empresas tal como se concibieron estas clasificaciones en la Ley 905 de 2004, aplicarían Normas Internacionales de Información Financiera – NIIF (IFRS por sus siglas en ingles), junto con sus interpretaciones, el marco referencial conceptual, fundamentos de conclusiones y las guías para su implementación y la Normas Internacionales de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades – NIIF para PYMES.

De lo comentado en párrafo anterior debemos traer la siguiente reflexión “*En general el texto de la NIIF Pyme desarrolla exclusivamente la opción de contabilización más sencilla, por ser la que normalmente elegirán esta clase de entidades, sin perjuicio de que la mayoría de las ocasiones se autorice la aplicación de otros criterios recogidos en la NIIF completas.* (Ruiz, Salvador y Builan, 2007, Capítulo 10)

De acuerdo al documento del CTCP y la conclusión expuesta de las NIIF Pyme, la cual se comparte plenamente; así no se haya manifestado en reglamentación alguna, las medianas empresas aplicaran estas últimas normas, y además están autorizadas para aplicar NIIF completas si así lo deciden. Siendo estos los dos grupos que más podrían llegar a impactar las bases gravable en caso de que la hipótesis propuesta en este estudio se dé; se considera que es necesario hacer claridad en cada análisis para los contribuyentes que aplicarán Normas NIIF completas o NIIF Pyme, porque el efecto puede ser diferente.

En estudio comparado con la Legislación Argentina se indicó: “**Intersección regulación contable y fiscal:** Se trata entonces de reconocer dos tipos de ganancias, las cuales pueden o no partir de la misma fuente: “la contabilidad mercantil”. Surge entonces la intersección entre las reglas de la contabilidad para estados financieros y las reglas fiscales para determinar los tributos. No son totalmente extrañas ni ajenas, pueden derivarse unas de otras y en algunos casos expedirse con doble propósito.

Por otro lado, en Argentina y Colombia, las diferencias contables y fiscales, puede asegurarse que su reconocimiento no constituye una novedad. Por el contrario, se trata de una práctica normal que incluso ha llevado en algunos sectores a preferir las reglas fiscales sobre las contables, para no tener que dar explicaciones a las autoridades afectará a aquellos sujetos pasivos que deben preparar balances. Los porcentajes potenciales que se modificarían son representativos de las finanzas públicas, toda vez que las personas jurídicas contribuyen con aproximadamente un 16% del recaudo bruto nacional en la República Argentina y con un 80,5% en Colombia. Cambios no estudiados pueden generar problemas en la gestión fiscal en los dos países” (Vasquez, 2005, párrafo 3)

Ahora bien la pregunta que nos asiste en este momento es:

Bajo los citados estándares, les asiste alguna discrecionalidad a los contribuyentes para que al aplicarlos puedan disminuir la Base Gravable del Impuesto Sobre la Renta (a las ganancias) o del Impuesto Sobre las Ventas (IVA).?

Dentro de las NIC, que están vigentes, algunas de ellas aplicarían a la mayoría de empresas en nuestro país, y que podrían tener incidencia directa en la determinación de la base gravable sencillamente porque en el ESTATUTO TRIBU-

TARIO NACIONAL, en algunos casos remite el uso de las normas contables para determinación de costos, y valores patrimoniales en el Impuesto sobre la renta y complementarios. Por esta razón abordaremos nuestro estudio con las siguientes NIC:

NIC 2 Inventarios
NIC 16 Propiedad Planta y Equipo
NIC 17 Arrendamientos
NIC 18 Ingresos Ordinarios
NIC 23 Costos por Intereses
NIC 38 Activos Intangibles

Las demás NIC-NIIF, sobre todo aquellas que manejan mayor complejidad, seguramente también pueden llegar a tener efectos en la determinación de la base gravable de impuestos, pero el objetivo de este estudio es precisamente seguir abriendo la puerta a mayor profundidad en el tema abordado.

NIC 2 Inventarios

Definiciones en las NIC, NIIF EN ESPAÑOL 2011(IFRS Foundation, Traducción 2011, p A425):

Valor neto realizable: *Es el precio estimado de venta de un activo en el curso normal de la operación menos los costos estimados para terminar su producción y los necesarios para llevar a cabo la venta. (Párrafo 6 NIC 2)*

El costo de los inventarios puede no ser recuperable, en caso de que los mismos estén dañados, parcial o totalmente obsoletos, o sus precios de mercado han caído. Asimismo, el costo de los inventarios puede no ser recuperable si los costos estimados para su terminación o su venta han aumentado. (Párrafo 28 NIC 2)

En la NIC 2 también se hacen las siguientes consideraciones:

Los cambios en el valor neto realizable son reconocidos en el resultado del periodo en que ocurren.

*No existen provisiones, se ajusta directamente al costo del activo.
No se permite el método de valuación UEPS*

La diferencia en cambio no es capitalizable

*Los costos (incluidos los estándares) se establecerán **con niveles de producción normal***

El método de los minoristas (Retail) se aplicará deduciendo al precio de venta un porcentaje apropiado de margen bruto.

ART. 65 66 DEL ESTATUTO TRIBUTARIO NACIONAL, establece:

*“ART. 65 ESTATUTO TRIBUTARIO NACIONAL PARAGRAFO: (Ley 223 de 1995) El método que se utilice para la valoración de los inventarios, **de acuerdo con las normas** de contabilidad generalmente **aceptadas**, deberá aplicarse en la contabilidad de manera uniforme, durante todo el año gravable, debiendo reflejarse en cualquier momento del período en la determinación del inventario y el costo de ventas. El valor del inventario detallado de las existencias al final del ejercicio, antes de descontar cualquier provisión para su protección, debe coincidir con el total registrado en los libros de **contabilidad y en la declaración de renta.**”*

*ART. 66 ESTATUTO TRIBUTARIO NACIONAL **Determinación del costo de los bienes muebles.** El costo de los bienes muebles que forman parte de las existencias se determina al elaborar los inventarios, con base en las siguientes normas:*

*El de las mercancías y papeles de crédito: **sumando al costo de adquisición el valor de los costos y gastos necesarios para poner la mercancía en el lugar de expendio.***

*El de los artículos producidos o manufacturados: **sumando al costo de la materia prima consumida**, determinado de acuerdo con las reglas de los numerales anteriores, **el correspondiente a los costos y gastos de fabricación.***

*El párrafo final del **artículo 450 del Código de Comercio**, determina que “Los inventarios se avaluarán de acuerdo con los métodos permitidos por la legislación fiscal”. Al adoptar las NIC, esta interferencia quedaría derogada.*

Conclusión: Se podría llevar a afectar la base gravable por las siguientes razones:

El valor neto realizable es un método de valoración, de acuerdo a la NIC 2.

En la norma tributaria pesa más el Artículo 65 que remite a las Normas de Contabilidad, por ser una norma más reciente que el Artículo 66, por lo tanto los contribuyentes pueden aferrarse al citado párrafo, determinando sus inventarios y por obvias razones afectando la base imponible, aplicando el **Valor neto realizable** que es aceptado en la NIC 2

Los Costos y Gastos de Fabricación en exceso de una producción razonable deberían ser mayor valor del costo, o afectarían directamente la base gravable según dispone la NIC 2, a *más que las materias primas también se verían afectadas por el Valor Neto Realizable. Tal como lo establece la NIC 2 “... cuando una reducción en el precio de las materias primas, indique que el costo de los productos terminados excederá a su valor neto realizable, se rebajará su importe en libros hasta cubrir esa diferencia. En estas circunstancias, **el costo de reposición** de las materias primas puede ser la mejor medida disponible de su valor neto realizable.”* (IFRS Foundation, Traducción 2011, p A425):

Afectación: El valor neto de realizable está muy alineado con el valor de mercado de los bienes, y en términos contables de estados financieros, si la valoración se hace por este método para efectos tributarios, simplemente se estaría llevando a tiempo real el reconocimiento de la pérdida de valor de dichos inventarios, pues una vez se vendan se reflejará de todas maneras la pérdida o utilidad por la baja en el valor neto realizable. De acuerdo a lo anterior puede verse aplazado el recaudo de Impuesto de Renta, mejorando el flujo financiero del contribuyente y afectando el flujo financiero del Gobierno Nacional.

Igualmente pasa con los Costos de producción en las Industrias, los factores de ineficiencia de la planta, desperdicios en exceso, costos financieros no son aceptados como parte del costo de los productos, si no que deben ser cargados al gasto. *Ahora bien el párrafo del Artículo 65, establece: “El valor del inventario detallado de las existencias al final del ejercicio, antes de descontar cualquier provisión para su protección, debe coincidir con el total registrado en los libros de contabilidad y en la declaración de renta”.* (Legis S.A., 2012, Estatuto Tributario, Artículo 65) Como consecuencia de esto los costos de ineficiencia, desperdicios en exceso, y costo financiero también, serían un Costo Deducible del Impuesto de Renta, afectando igualmente la Base Gravable de este Impuesto.

Hasta la fecha no se ha conocido ningún pronunciamiento del Gobierno (Debería ser un proyecto de ley) donde establezca los métodos de valuación para efectos tributarios, pues en este momento están direccionados a los establecidos en las normas contables.

NIC 16 Propiedad Planta y equipo (IFRS Foundation, Traducción 2011, p A545):

Se pueden presentar por el costo o por el valor razonable

Se trata por aparte cada componente del Activo con vidas útiles diferentes

Cuando se reemplaza una parte del activo, se castiga el saldo pendiente.

Puede cambiar de vida útil en cualquier momento.

Cuando un activo es revaluado, por mayor al valor en libros se abona a superávit de los accionistas. La Depreciación debe ser re expresada con el cambio del valor en libros, determinando una nueva base de depreciación.

Las propiedades de inversión para generar ingresos diferentes al objeto social se contabilizan y controlan de forma separada de acuerdo a la NIC 40.

Medición posterior al reconocimiento (IFRS Foundation, Traducción 2011, p A558):

29 La entidad elegirá como política contable el modelo de costo del párrafo 30 (siguiente párrafo) o el modelo de revaluación del párrafo 31, y aplicará esa política en todos los elementos que compongan una clase de propiedades, planta y equipo

Modelo de costo

30. Con posterioridad al reconocimiento como activo, un elemento de propiedades, planta y equipo se registrará por su costo menos la depreciación acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro de valor.

Modelo de revaluación

31. Con posterioridad a su reconocimiento como activo, un elemento de propiedades, planta y equipo cuyo valor razonable pueda medirse con fiabilidad, se contabilizará por su valor revaluado, que es su valor razonable, en el momento

de la revaluación, menos la depreciación acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro de valor que haya sufrido. Las revaluaciones se harán con suficiente regularidad, para asegurar que el importe en libros, en todo momento, no difiera significativamente del que podría determinarse utilizando el valor razonable al final del periodo sobre el que se informa.

35 Cuando se revalúe un elemento de propiedades, planta y equipo, la depreciación acumulada en la fecha de la revaluación puede ser tratada de cualquiera de las siguientes maneras:

Reexpresada proporcionalmente al cambio en el importe en libros bruto del activo, de manera que el importe en libros del mismo después de la revaluación sea igual a su importe revaluado. Este método se utiliza a menudo cuando se revalúa el activo por medio de la aplicación de un índice a su costo de reposición depreciado.

Eliminada contra el importe en libros bruto del activo, de manera que lo que se reexpresa es el valor neto resultante, hasta alcanzar el importe revaluado del activo. Este método se utiliza habitualmente en edificios. La cuantía del ajuste en la depreciación acumulada, que surge de la reexpresión o eliminación anterior, forma parte del incremento o disminución del importe en libros del activo, que se contabilizará de acuerdo con lo establecido en los párrafos 39 y 40.

41 El superávit de revaluación de un elemento de propiedades, planta y equipo incluido en el patrimonio neto podrá ser transferido directamente a la cuenta de ganancias retenidas, cuando se produzca la baja en cuentas del activo. Esto podría implicar la transferencia total del superávit cuando la entidad se despropie del activo. No obstante, parte del superávit podría transferirse a medida que el activo fuera utilizado por la entidad. **En ese caso, el importe del superávit transferido sería igual a la diferencia entre la depreciación calculada según el valor revaluado del activo y la calculada según su costo original.** Las transferencias desde las cuentas de superávit de revaluación a las cuentas de ganancias acumuladas no pasarán por el resultado del periodo.

Tabla 1. Evaluaciones de impacto tributario por Aplicación de NIC 16

METODO ALTERNATIVO PROPIEDAD PLANTA Y EQUIPO NIC16			
	Base de depreciación	Depreciación Acumulada	Saldo por depreciar
Diciembre 31 de 2006			
	1.600.000.00	160.000.00	
Valor Contable del Activo	0	0	1.440.000.000
Valor Razonable o Costo Revaluado			2.250.000.000
MAYOR VALOR DE ACTIVO			810.000.000
Los saldos contables:			
	2.500.000.00	250.000.00	
Valor en libros	0	0	2.250.000.000
Supervait de Capital			810.000.000
Año 2007			
		1)	
	1.600.000.00	320.000.00	
Valor Fiscal del Activo	0	0	1.280.000.000
		2)	
	2.250.000.00	450.000.00	
Valor en libros	0	0	1.800.000.000
2) menos	130.000.00	Puede ser llevada a ganancias retenidas sin necesidad	
1)	0	de registrarse en el estado de Resultados	
Los socios o accionistas recibirían un valor gravado de dividendos			

Fuente: Elaboración propia

ART. 69, 70, 72 de ESTATUTO TRIBUTARIO NACIONAL

El valor patrimonial de los Activos a partir del año 2007, se establece a partir del costo más el ajuste por inflación acumulado a Diciembre de 2006 menos la depreciación Acumulada Ajustada hasta la misma fecha, además de otras opciones del contribuyente exclusivamente fiscales.

Solo es permitido depreciar el costo más los derogados ajustes por inflación. La vida útil es establecida por reglamentación tributaria.

La legislación tributaria no se ocupa de información sobre las propiedades de inversión.

Conclusión: Lo anterior generara partidas conciliatorias entre la contabilidad y las declaraciones tributarias, así como el respectivo Activo o Pasivo por impuesto de renta diferido de acuerdo a las NIC 12, que obliga a dicho procedimiento contable, que afecta el pago de impuestos en un futuro. El superávit distribuido en cabeza de los socios o accionistas generará que dichos ingresos sean gravados en cabeza de estos, pues dicho valor por no ser realizado de acuerdo a la legislación tributaria no suma en los ingresos no gravados, y tampoco figura en los Ingresos que son exceptuados.

En el caso de la NIC 40 sobre Propiedades de Inversión, si escoge el Método de Valor de Realización, la diferencia con el saldo en libros debe ser llevada a **resultados del ejercicio**, si escoge el Método de Costo aplicará la NIC 16 totalmente. En el primer caso la normatividad tributaria no gravaría dicho ingreso sino hasta que se realice, es decir cuando se venda el activo, lo cual generará una partida conciliatoria, con el resultado fiscal

El tratamiento comentado en este aparte no es aplicable a las medianas empresas que deben aplicar IFRS para PyMEs, tal como lo afirma el profesor Mantilla: *“Debe recordarse entonces que: ... b. El modelo de revaluación no es una opción para PyMEs. Las PyMEs que en su sistema de PCGA hayan implementado este modelo deberán prestar atención especial a la sección 35. Transición hacia IFRS para c) No hay referencia cruzada a los IFRS plenos, solo cuando de trata de la NIC 39 Instrumentos Financieros (Matilla, 2012, p. 383).*

NIC 18 Ingresos Ordinarios

Definiciones en las NIC, NIIF EN ESPAÑOL 2011(IFRS Foundation, Traducción 2011, p A593):

El intercambio de bienes y/o servicios de la misma naturaleza no genera ingreso:

Cuando se intercambien o permuten bienes o servicios por otros bienes o servicios de naturaleza similar, tal cambio no se considerará como una transacción que produce ingresos ordinarios (Párrafo 12 de la NIC 18)

ART. 421 ESTATUTO TRIBUTARIO NACIONAL

Hechos que se consideran venta. Para los efectos del presente libro (Impuesto sobre las Ventas), se consideran ventas:

- a) Todos los actos que impliquen la transferencia del dominio a título gratuito u oneroso de bienes corporales muebles, independientemente de la designación que se dé a los contratos o negociaciones que originen esa transferencia y de las condiciones pactadas por las partes, sea que se realicen a nombre propio, por cuenta de terceros a nombre propio, o por cuenta y a nombre de terceros;
- b) Los retiros de bienes corporales muebles hechos por el responsable para su uso o para formar parte de los activos fijos de la empresa

ART. 26 ESTATUTO TRIBUTARIO NACIONAL

Los ingresos son base de la renta líquida. La renta líquida gravable se determina así: de la suma de todos los ingresos ordinarios y extraordinarios realizados en el año o período gravable, que sean **susceptibles de producir un incremento neto del patrimonio** en el momento de su percepción

Conclusión:

La obligación de facturar la permuta de bienes o servicios generaría diferencias importantes en el Impuesto Sobre la Renta pero también en el IVA, pues para efectos contables según las NIC, no habría generación de Ingresos, pero para efectos tributarios el Artículo 421 incluye la generación del IVA siempre y cuando se trate de transferencia de dominio de los bienes, pero en ningún caso incluye los servicios cuando se trate de permutas de estos. Esto traería como consecuencia, la posibilidad que se empiece a generar dudas a favor de los responsables de IVA y se entre a considerar que las permutas de servicios similares no generen IVA.

En cuanto al impuesto sobre la renta el Art. 26 acepta que el citado intercambio no es ingreso a partir de la premisa de no ser susceptible de constituir un incremento en el patrimonio. Lo anterior implicaría que los ingresos por permuta de servicios similares, podrían entrar a tratarse como un canje sin generación de ingresos para quien presta los respectivos servicios.

Esta incertidumbre que podría ser tomada en favor del contribuyente también aplica para las medianas empresas que deben aplicar NIIF para Pymes. El profesor Mantilla en su libro lo confirma, así: “1. Los bienes o servicios que se intercambian son de naturaleza y valor similar (O la diferencia carece de sustancia similar (sic)). En este caso no se reconocen ingresos ordinarios) (Mantilla, 2012, p. 417).

NIC 23 Costos por Intereses

Para los obligados a aplicar plenamente esta NIC, básicamente nos atenemos al siguiente párrafo: (IFRS Foundation, Traducción 2011, p. A701):

Principio básico

Los costos por préstamos que sean directamente atribuibles a la adquisición construcción o producción de un activo apto forman parte del costo de dichos activos. Los demás costos por préstamos se reconocen como gastos

Para las medianas empresas que aplicarán NIIF para PyMEs. La situación es diferente, según se define así:

La sección 25 del IFRS para permite que se reconozcan los siguientes costos por préstamos:

...

Todos los costos por préstamos se reconocen como gasto en la utilidad o pérdida del periodo en el cual se incurren.

ART. 80 ESTATUTO TRIBUTARIO NACIONAL

Determinación del valor de costos en divisas extranjeras.

*Cuando se compren o **importen a crédito mercancías** que deban ser pagadas en moneda extranjera, los saldos pendientes de pago en el último día del año o período gravable se ajustan de acuerdo al tipo de cambio oficial. Igual ajuste se hace, en la proporción que corresponda, en **la cuenta de mercancías y en la de ganancias y pérdidas, según el caso.***

*En la fecha en la cual se realice el pago de las deudas, **el contribuyente debe hacer el correspondiente ajuste en la cuenta de mercancías, o de ganancias y pérdidas, según estén en existencia o se hayan vendido, por la diferencia entre el valor en pesos colombianos efectivamente pagado y el valor ya acreditado al respectivo proveedor por concepto de las mercancías a que los pagos se refieren.***

*Cuando se compren o importen a crédito bienes constitutivos **de activos fijos**, cuyo pago deba hacerse en moneda extranjera, el costo de tales bienes, así*

como la deuda respectiva se ajustan en el último día del año o período gravable y en la fecha en la cual se realice el pago, en la forma prevista en este artículo. (Legis S.A., 2012, Estatuto Tributario, Artículo 80)

Conclusión: En este momento no existe norma que obligue a capitalizar los intereses de préstamos para compra de Activos Fijos, razón por la cual las grandes empresas podrían tomar los intereses como gastos deducibles, y en el caso de las Medianas empresas, necesariamente deben contabilizarlos como gastos, y por supuesto no desaprovecharán la oportunidad de esta deducción. Ahora bien la diferencia en cambio irá directamente a un gasto deducible en caso que se presente.

Discrecionalidad: Seguramente las entidades que apliquen NIC, no generarán deudas con sus proveedores externos o internos, en la compra de activos, sino que la deuda será contraída con una entidad financiera de tal manera que los intereses sean deducibles de acuerdo a lo dispuesto en el Estatuto Tributario actualmente.

NIC 38 Activos Intangibles

Intangibles Reglamentados en esta norma

Con frecuencia, las entidades emplean recursos, o incurren en pasivos, en la adquisición, desarrollo, mantenimiento o mejora de recursos intangibles tales como el conocimiento científico o tecnológico, el diseño e implementación de nuevos procesos o nuevos sistemas, las licencias o concesiones, la propiedad intelectual, los conocimientos comerciales o marcas (incluyendo denominaciones comerciales y derechos editoriales). Otros ejemplos comunes de partidas que están comprendidas en esta amplia denominación son los programas informáticos, las patentes, los derechos de autor, las películas, las listas de clientes, los derechos por servicios hipotecarios, las licencias de pesca, las cuotas de importación, las franquicias, las relaciones comerciales con clientes o proveedores, la lealtad de los clientes, las cuotas de mercado y los derechos de comercialización.

Alternativas en el manejo contable

Modelo del coste Con posterioridad a su reconocimiento inicial, un activo intangible se contabilizará por su coste menos la amortización acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro del valor.

Modelo de revalorización (Valor razonable) Con posterioridad al reconocimiento inicial, un activo intangible se contabilizará por su valor revalorizado, que es su valor razonable, en el momento de la revalorización, menos la amortización.

*Pueden utilizarse diferentes métodos para distribuir el importe amortizable de un activo, de forma sistemática, a lo largo de su vida útil. Entre dichos métodos se encuentran el **de amortización lineal**, el de porcentaje constante sobre importe en libros o el de **las unidades producidas**.*

*Cuando se incremente el importe en libros de un activo intangible como consecuencia de una revalorización, **dicho aumento se llevará directamente a una cuenta de reservas de revalorización, dentro del patrimonio neto**. No obstante, el incremento se reconocerá en el resultado del ejercicio en la medida en que suponga una reversión de una disminución por devaluación del mismo activo, que fue reconocida previamente en resultados.*

*Cuando se reduzca el importe en libros de un activo intangible como consecuencia de una revalorización, dicha disminución se reconocerá **en el resultado del ejercicio**. No obstante, la disminución será cargada directamente al patrimonio neto contra cualquier reserva de revalorización reconocida previamente en relación con el mismo activo, en la medida que tal disminución no exceda del saldo de la citada cuenta de reservas de revalorización.*

Son reconocidos por la salida de recursos o bienes para constitución del intangible.

Debe ser generador de ingresos

Se ajusta por su valor razonable contra los resultados del ejercicio.

ART. 74 DEL ESTATUTO TRIBUTARIO NACIONAL

Costo de los bienes incorporales.

El valor de los bienes incorporales concernientes a la propiedad industrial y a la literaria, artística y científica, tales como patentes de invención, marcas, good will, derechos de autor u otros intangibles adquiridos a cualquier título, se estima por su costo de adquisición demostrado, menos las amortizaciones concedidas y la solicitada por el año o período gravable. En caso de que esta última amortización no sea aceptada, el liquidador hará los ajustes correspondientes. (Legis S.A., 2012, Estatuto Tributario, Artículo 74)

ART. 75 E.T

Costo de los bienes incorporeales formados. El costo de los bienes incorporeales formados por los contribuyentes concernientes a la propiedad industrial, literaria, artística y científica, tales como patentes de invención, marcas, good will, derechos de autor y otros intangibles, se presume constituido por el treinta por ciento (30%) del valor de la enajenación.

Para que proceda el costo previsto en este artículo, el respectivo intangible deberá figurar en la declaración de renta y complementarios del contribuyente correspondiente al año inmediatamente anterior al gravable y estar debidamente soportado mediante avalúo técnico. (Legis S.A., 2012, Estatuto Tributario, Artículo 75)

ART. 142 DEL ESTATUTO TRIBUTARIO NACIONAL

Deducción por amortización de inversiones.

Son deducibles, en la proporción que se indica en el artículo siguiente, las inversiones necesarias realizadas para los fines del negocio o actividad, si no lo fueren de acuerdo con otros artículos de este capítulo y distintas de las inversiones en terrenos.

*Se entiende por inversiones necesarias amortizables por este sistema, los desembolsos efectuados o causados para los fines del negocio o actividad susceptibles de demérito y que, **de acuerdo con la técnica contable, deban registrarse como activos, para su amortización en más de un año o período gravable**; o tratarse como diferidos, ya fueren gastos preliminares de instalación u organización o de desarrollo; o costos de adquisición o explotación de minas y de exploración y explotación de yacimientos petrolíferos o de gas y otros productos naturales.*

También es amortizable el costo de los intangibles susceptibles de demérito. (Legis S.A., 2012, Estatuto Tributario, Artículo 142)

ART. 143 DEL ESTATUTO TRIBUTARIO NACIONAL

Término para la amortización de inversiones.

Las inversiones a que se refiere el artículo precedente pueden amortizarse en un término no inferior a cinco (5) años, salvo que se demuestre que, por la naturaleza o duración del negocio, la amortización debe hacerse en un plazo

inferior. En el año o período gravable en que se termine el negocio o actividad, pueden hacerse los ajustes pertinentes, a fin de amortizar la totalidad de la inversión. (Legis S.A., 2012, Estatuto Tributario, Artículo 143)

Conclusión: La base gravable puede ser afectada en forma discrecional por el tratamiento contable que permite el estatuto tributario, de las amortizaciones con cargo a resultados.

Discrecionalidad: El ente contribuyente podría aplicar la NIC 38 en su totalidad, partiendo de la remisión que esta hace a las normas contables, cuyo tratamiento es similar a la NIC 16 Propiedad Planta y equipo, pero está si está debidamente reglamentada en el ESTATUTO TRIBUTARIO NACIONAL, la discrecionalidad en desventaja de las normas tributarias consiste en que el valor razonable determinado, y comparado con el costo puede ser cargado a resultados del ejercicio.

CONCLUSIONES

Seguramente algunas otras NIC-NIIF, podrían llegar a afectar la base gravable del Impuesto Sobre la Renta, o también afectar la base gravable de otros Impuestos, en este estudio se hizo una recopilación de las NIC-NIIF que más podrán influir en este aspecto, y cuya alarma la dieron los colegas del CTCP en el año 2006, estudio publicado en la revista internacional LEGIS de Contabilidad y Auditoría, No. 27 editada en el 2006 donde realizaron un estudio norma por norma, indicando las probables consecuencias no muy alentadoras para nuestro país, no solo en el tema contable sino también en el tema tributario que nos ocupa en este escrito, alarma que se confirma como se pudo evidenciar en los antecedentes de este escrito, donde es la DIAN, es el principal actor para que pueda avanzar la convergencia a Normas Internacionales de Contabilidad.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Colmenares, R. (Marzo, 2012) *Avances del Proceso de Convergencia en Colombia*. Conferencia como Presidente del CTCP, Tomada de www.actualicese.com

CTCP (2006). Análisis de la implementación de estándares de contabilidad y auditoría en empresas de interés público en Colombia. Divergencias entre la normativa del IASB y la normativa contable. *Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría No. 27 de 2006, p 7 – 39*

Estupiñán R. (2011) *Estados Financiero Básicos Bajo Nic/Niif, Diferencias con NIIF para PYMES - Reimpresión 2011*. Bogotá. Ecoe Ediciones.

IASB (2004). *Normas Internacionales de Información Financiera - 2004 Donde se incluyen las NIC e interpretaciones hasta 31 de marzo de 2004*
Editor: International Accounting Standards Board
Publicación en español autorizada a: CISSPRAXIS

IFRS Foundation (2011) *Normas Internacionales de Información Financiera – NIIF. PRONUNCIAMIENTOS OFICIALES EMITIDOS A 01 DE ENERO DE 2011. Incluye las NIIF con fecha de vigencia posterior al 01 de enero de 2011, pero no las NIIF que serán sustituidas*. Editor: IFRS Foundation. United Kingdom, London.

Mantilla, B (2012). *Estandares/Normas Internacionales De Información Financiera IFRS (NIIF) – Tercera Edición – Bogotá*. Ecoe Ediciones.

Mejía, S. (2004). Visión crítica de la armonización o estandarización contable. *Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría No.20 de 2004, p 145 – 180*.

Ruiz L, Salvador M y Boulían J. (2007). *Estados Financieros Básicos bajo NIC/NIIF*
Editado por la UNIVERSIDAD DE A. CORUÑA – ESPAÑA - Mayo 2007
Capitulo 10

Vasquez T. (Octubre 2005). *Efectos de la Hacienda Pública y la Gestión Fiscal por cambios en la Regulación Contable*. Tomado de www.cijjuf.com.

Vasquez, T. (Julio 2005) *Efectos Tributarios de la Adopción de Normas Internacionales*. Conferencia – Congreso Internacional