

**EVOLUCIÓN DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE
INFORMACIÓN FINANCIERA Y SU ADOPCIÓN EN EL SISTEMA
FISCAL COLOMBIANO**

MANUELA OROZCO JIMÉNEZ

**UNIVERSIDAD EAFIT
ESCUELA DE DERECHO
MEDELLÍN**

2018

**EVOLUCIÓN DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE
INFORMACIÓN FINANCIERA Y SU ADOPCIÓN EN EL SISTEMA
FISCAL COLOMBIANO**

MANUELA OROZCO JIMÉNEZ

MONOGRAFÍA PARA OPTAR POR EL TÍTULO DE ABOGADO

ASESORA:

ADRIANA MELO WHITE

MAGISTER EN DERECHO FISCAL

UNIVERSIDAD EAFIT

ESCUELA DE DERECHO

MEDELLÍN

2018

Nota de aceptación

Jurado

Jurado

Medellín, abril de 2018

AGRADECIMIENTOS

A mi familia por ser individual y colectivamente un gran ejemplo. A los profesores de la Facultad de Derecho, por su disposición y su conocimiento.

ÍNDICE:

PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.....	2
JUSTIFICACIÓN	2
PALABRAS CLAVE.....	3
OBJETIVOS	4
General:.....	4
Específicos:	4
METODOLOGÍA	5
INTRODUCCIÓN	5
MARCO TEÓRICO.....	8
CAPÍTULO I: IMPLEMENTACIÓN DE LAS NIIF EN COLOMBIA.....	8
Grupo 1: NIIF Plenas	9
Grupo 2: NIIF para PYMEs	10
Grupo 3: Microempresas	11
CAPÍTULO II: IMPLEMENTACIÓN DE LAS NIIF EN EL DERECHO COMPARADO....	13
Unión Europea:.....	14
Estados Unidos:	14
Canadá:.....	15
México:.....	15
Perú:	16

Ecuador:.....	16
CAPITULO III: LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA Y OPERACIONES SIN SUSTENTO ECONÓMICO.....	17
CAPÍTULO IV: EL CONCEPTO DE “ <i>DEVENGO</i> ” Y LOS IMPUESTOS DIFERIDOS.....	21
CAPÍTULO V: IMPACTO DE LAS NIIF EN EL ORDENAMIENTO TRIBUTARIO COLOMBIANO.....	25
Impuesto de Industria y Comercio e Impuesto a las Ventas.	25
Impuesto Sobre la Renta	27
CONCLUSIÓN.....	77
BIBLIOGRAFÍA	79

PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

¿Cómo se ha llevado a cabo la implementación de Las Normas Internacionales de Información Financiera (en adelante “NIIF”) en Norte América, la Comunidad Andina de Naciones (CAN), Chile, Europa y Colombia? y ¿de qué manera se adoptaron las NIIF en la determinación de las bases de los impuestos directos en Colombia para los obligados a llevar contabilidad? ¿es una adopción plena o quedaron establecidas normas tributarias que se aparten de las NIIF para la determinación de activos, pasivos, patrimonio, ingresos, costos y gastos?

JUSTIFICACIÓN

Esta propuesta de investigación tiene un valor académico que acarrea un esfuerzo investigativo tendiente a dilucidar un tema novedoso y de poco desarrollo, toda vez que expone el tema de la adopción de las NIIF como base fiscal en el ordenamiento jurídico colombiano.

Este es un fenómeno que ha tenido incidencia en múltiples áreas del mundo de los negocios como la contabilidad, los sistemas financieros y tributarios. En la última década, la implementación de las NIIF ha implicado cambios estructurales para las compañías obligadas a adoptarlas con el fin de lograr una mayor transparencia e identidad en la información que se transa. Estos cambios permiten a los diferentes usuarios de la información financiera realizar las comparaciones necesarias y verificar el desempeño financiero de las compañías con mayor facilidad, pues se unifica el lenguaje contable y financiero.

Para el caso colombiano, en julio de 2009 el Gobierno expidió la Ley 1314 en la cual se regulan los principios y normas de contabilidad e información financiera en Colombia. En esta ley se le otorgan facultades al Consejo Técnico de la Contaduría Pública para que regule el proceso de adopción de las NIIF por parte de quienes están obligados a llevar contabilidad; los cronogramas de aplicación iniciaron con actividades en el año 2013, y, mediante múltiples decretos se

reglamentaron las fechas de implementación, otorgando un periodo de transición en el que las compañías debían hacer el tránsito pero con la Ley 1819 de 2016, se reduce este periodo de transición e impone la aplicación inmediata al utilizar las NIIF como base para el cálculo de los impuestos.

Para efectos de contextualización, se añade que a lo largo de la historia reciente de Colombia ha existido una relativa autonomía entre las reglas contables y las normas tributarias; sin embargo, el legislador tributario no escatimó en la emisión de normas con contenido contable, generando distorsiones en los resultados comerciales con los que las reglas contables se alinean.

Este trabajo, además de exponer el desarrollo de las NIIF, propone ahondar en las contradicciones y empalmes que implicó la adopción de las NIIF como base fiscal en el ordenamiento jurídico colombiano. Esto a través de la enunciación de algunos casos específicos en los que hay clara una regulación dual entre las NIIF y el ordenamiento fiscal colombiano, realizando una aplicación de ambas disposiciones al supuesto de hecho a través de un paralelo que discriminará sus efectos.

Es así como esas distorsiones legislativas tributarias que permanecen hasta la fecha en la normatividad fiscal vigente y en virtud de que la remisión a las NIIF resulta una serie de inconvenientes a la hora de determinar la carga tributaria, se justifica la presente investigación

PALABRAS CLAVE

NIIF, NIC, conciliación contable y fiscal, patrimonio, ingresos, costos, gastos, deducciones.

OBJETIVOS

General:

Examinar los efectos de la adopción e implementación de las NIIF en el marco contable y tributario, para establecer las razones por las cuales la adopción de las NIIF en Colombia, para efectos fiscales, no fue plena.

Específicos:

1. Suministrar un breve resumen las NIIF
2. Relatar el proceso de adopción de las NIIF en el ordenamiento colombiano
3. Comparar los procesos de implementación de las NIIF en Norte América, la CAN, Chile y Europa
4. Analizar los efectos de adoptar las NIIF como base fiscal en el ordenamiento tributario Colombiano
 - a. Explicitar casos en los que, en la determinación de activos, pasivos, patrimonio, ingresos, costos y gastos, hay una dualidad entre las NIIF y la normatividad tributaria colombiana.
 - b. Ejemplificar de manera paralela la aplicación de ambas normatividades en los casos identificados a lo largo de la normatividad fiscal.
 - c. Exponer la disonancia o empalme entre las disposiciones comparadas a través de la delimitación de sus efectos.
 - d. Analizar los efectos cuando las normas fiscales se aparten de lo regulado por las NIIF.

METODOLOGÍA

La metodología de esta investigación es el análisis de información cualitativa y normatividad vigente. Por medio de la lectura y comprensión de bibliografía seleccionada se realizará un primer análisis. Posteriormente, se hará una comparación de los puntos clave de las legislaciones estudiadas. Finalmente, a través del apoyo de documentos técnicos, doctrina y la participación activa en el medio, se elegirán los casos prácticos más ilustrativos en donde se generan disonancias entre las NIIF y las normas tributarias de determinación de la carga tributaria.

Las conclusiones del trabajo se extraerán del desarrollo del marco teórico y del análisis comparativo según los objetivos propuestos.

INTRODUCCIÓN

Las NIIF son un conjunto de principios contables internacionales que se destacan por que buscan reflejar la situación real económica de la compañía.

Estas normas están diseñadas para ser un estándar de información que se transa a nivel mundial; entre los beneficios de la adopción se encuentran: (i) se estructura la información de forma homogénea, permitiendo a los inversionistas realizar comparaciones más acertadas; (ii) permitir que las compañías colombianas se posicionen en mercados internacionales; (iii) otorgar fiabilidad en la información financiera de las compañías; (iv) trae facilidad en el acceso al sistema financiero y oportunidades de inversión.

Estos estándares están compuestos por dos conjuntos de normas internacionales (en adelante “NI”), las NIIF, las Normas Internacionales de Contabilidad (en adelante “NIC”), y por las interpretaciones que se derivan de ambos, las CINIIF y las SIC, respectivamente.

Actualmente, se encuentran vigentes las NIIF y algunas NIC. Esto se debe a que las NIC son las antecesoras de las NIIF y lo que contengan las NIIF deroga tácitamente la NIC que regule el mismo tema; las interpretaciones SIC que correspondan a las NIC vigentes, también están vigentes.

Las NIIF son desarrolladas por un comité internacional denominado IASB (International Accounting Standards Board, por sus siglas en inglés) encargado de desarrollar e interpretar las NIIF y determinar cuáles NIC quedan derogadas con la aplicación de las primeras, que posteriormente deberán ser incorporadas en las legislaciones internas, ya sea de manera automática o por un proceso de adopción formal. Estas normas son los estándares contables con mayor aplicación para la elaboración y preparación de estados financieros en la actualidad. No obstante, estos están, en principio, diseñados únicamente para las normas contables, mas no para las mediciones fiscales.

Con el fin de competir en el mercado internacional, el legislador consideró necesaria la implementación de estas normas en el sistema de contabilidad colombiano, que tendría como propósito facilitar la transacción de información financiera con usuarios externos a las compañías. Inicialmente, estas normas no estaban diseñadas para que tuvieran un impacto fiscal, toda vez que así fue expresado en la ley 1314 de 2009, donde se dispone una autonomía de las normas tributarias frente a las financieras, así:

“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.”

De esta forma, estas normas solo tendrían impacto en el sistema fiscal cuando expresamente se remitieran las normas a ellas, o en su defecto, cuando la legislación fiscal tuviera un vacío legislativo. La Ley 1607 de 2012, en su artículo 165, además, establece que el efecto impositivo de las NIIF se encontrara suspendido hasta el 2019 para los Grupos I (Grandes empresas que aplican las NIIF de manera plena) y III (Microempresas); y hasta el 2020 para el Grupo II. (Pequeñas y medianas empresas; en adelante “PYMEs”).

No obstante, lo señalado en la ley 1314 de 2009, esta separación desaparece con la ley 1819 de 2016. Esta, establece que a partir del 2017 todos los contribuyentes deberán aplicar los sistemas de reconocimiento y medición, de conformidad con los marcos técnicos normativos contables vigentes en Colombia, excepto en los casos que la legislación tributaria disponga otra cosa, por ejemplo, el artículo 22 de la ley 1819 que adiciona el artículo 21-1 del ET, el cual señala:

“[p]ara la determinación del impuesto sobre la renta y complementarios, en el valor de los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, costos y gastos, los sujetos pasivos de este impuesto obligados a llevar contabilidad aplicarán los sistemas de reconocimientos y medición, de conformidad con los marcos técnicos normativos contables vigentes en Colombia, cuando la ley tributaria remita expresamente a ellas y en los casos en que esta no regule la materia. En todo caso, la ley tributaria puede disponer de forma expresa un tratamiento diferente, de conformidad con el artículo 4° de la Ley 1314 de 2009.”

MARCO TEÓRICO

CAPÍTULO I: IMPLEMENTACIÓN DE LAS NIIF EN COLOMBIA

La Ley 1314 de 2009 incorpora los estándares internacionales contables y definió el marco normativo a ser aplicado en la definición de los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de la información que serán aceptados en Colombia.

Esta ley ha sido reglamentada con los decretos 2784 de 2012, 3023 de diciembre de 2013 y 2615 de diciembre de 2014 que reiteran quienes son los preparadores de información financiera que conforman el Grupo 1 y definen el cronograma de aplicación.

Por su parte, también se han expedido otras normas que reglamentan el marco normativo de aplicación en Colombia; por ejemplo, la Contaduría General de la Nación expidió la Resolución 743 de 2013 (modificada por la Resolución 598 de 2014) por la cual se incorpora, en el Régimen de Contabilidad Pública, el marco normativo dispuesto en el anexo del Decreto Nacional 2784 de 2012 y sus modificaciones, el cual es aplicable en esencia a las compañías que cotizan en el mercado de valores, o que captan o administran ahorro del público. Las entidades de regulación de las NIIF en Colombia son:

- a. El Consejo Técnico de la Contaduría Pública, que es el organismo de normalización técnica de normas contables, de información financiera y de aseguramiento de la información, que presenta sus propuestas para aprobación a los Ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Comercio, Industria y Turismo, los cuales obran de manera conjunta para la expedición de principios, normas, interpretaciones y guías de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información.
- b. Las Superintendencias: estas son las encargadas de vigilar que las entidades que estén bajo su inspección, vigilancia o control, cumplan con las normas en materia de contabilidad y de

información financiera y aseguramiento de información y aplicar las sanciones a que haya lugar.

También deben expedir normas técnicas especiales, interpretaciones y guías en materia de contabilidad y de información financiera y de aseguramiento de información.

- c. La Contaduría General de la Nación es el organismo con facultades regulatorias en materia de contabilidad pública.

Para la etapa de transición y aplicación de las normas, se distribuyen las compañías y obligados a llevar la contabilidad en 3 grupos. Dependiendo del grupo, se asigna una fecha para iniciar la aplicación de las normas que se discriminan así:

Grupo 1: NIIF Plenas

Pertenecen a este grupo:

1. Emisores de valores;
2. Entidades de interés público;
3. Entidades que tengan activos totales superiores a 30.000 SMMLV o planta de personal superior a 200 trabajadores; que no sean emisores de valores ni entidades de interés público y que cumplan además cualquiera de los siguientes requisitos:
 - a. Ser subordinada o sucursal de una compañía extranjera que aplique NIIF;
 - b. Ser subordinada o matriz de una compañía nacional que deba aplicar NIIF;
 - c. Realizar importaciones (pagos al exterior, si se trata de una empresa de servicios) o exportaciones (ingresos del exterior, si se trata de una empresa de servicios) que representen más del 50% de las compras (gastos y costos, si se trata de una empresa de servicios) o de las ventas (ingresos, si se trata de una compañía de servicios),

respectivamente, del año inmediatamente anterior al ejercicio sobre el que se informa.

- d. Ser matriz, asociada o negocio conjunto de una o más entidades extranjeras que apliquen NIIF.

La fecha de transición es el 1 de enero de 2014, señalando un periodo de transición hasta el 31 de diciembre de 2014. En principio, se debían aplicar a partir del 31 de diciembre de 2014 y reportar el 31 de diciembre de 2015, pero mediante la ley 1607 del 2012, se suspendió su aplicación hasta el 2019.

Grupo 2: NIIF para PYMEs

Pertenecerán al grupo 2 todas aquellas que no clasifiquen en el grupo 1 o en el grupo 3, según lo señala el decreto 3022 de 2013, es decir, que cumplan con las siguientes características.

1. No Cotizar en Bolsa,
2. No Captar y/o Colocar masivamente dineros del Público,
3. No Ser subordinada o sucursal de una compañía nacional o extranjera que aplique NIIF Plenas y que adicionalmente la entidad cuente con una planta de personal mayor a 200 trabajadores o con activos totales superiores a 30.000 SMMLV,
4. No Ser matriz, asociada o negocio conjunto de una o más entidades extranjeras que apliquen NIIF Plenas y que adicionalmente la entidad cuente con una planta de personal mayor a 200 trabajadores o con activos totales superiores a 30.000 SMMLV,
5. No Realizar importaciones o exportaciones que representen más del 50% de las compras o de las ventas respectivamente y que adicionalmente la entidad cuente con una planta de personal mayor a 200 trabajadores o con activos totales superiores a 30.000 SMMLV,

6. Tener menos de 200 empleados,
7. Tener activos totales inferiores a 30.000 SMMLV (año base 2013 \$17.685.000.000).

La fecha de transición, inicial era el 1 de enero de 2015, hasta el 31 de diciembre de 2015. Se deberán aplicar a partir del 31 de diciembre de 2015 y reportar el 31 de diciembre de 2016, pero mediante la ley 1607 del 2012, se suspende su aplicación hasta el 2019.

Grupo 3: Microempresas

1. Personas naturales o jurídicas que cumplan los criterios establecidos en el art. 499 del ET y normas posteriores que lo modifiquen. Para el efecto, se tomará el equivalente a UVT, en salarios mínimos legales vigentes.
2. Microempresas que tengan Activos totales excluida la vivienda por un valor máximo 500 SMMLV o Planta de personal no superior a los diez trabajadores que no cumplan con los requisitos para ser incluidas en el grupo 2 ni en el literal anterior.

Para estas microempresas se estableció que se dará aplicación a las NIIF plenas, pero podrán voluntariamente adoptar NIIF para PYMEs, pero deberán quedarse como mínimo 3 años y notificar a la entidad que las vigila de su aplicación.

La fecha de transición era el 1 de enero de 2014, señalando un periodo de transición hasta el 31 de diciembre de 2014, se deberán aplicar a partir del 31 de diciembre de 2014 y reportar el 31 de diciembre de 2015, pero se modifica su calendario con la ley 1607 del 2012 y su aplicación queda suspendida hasta el 2020.

Como ya se había anticipado, la ley 1819 de 2016 implicó una remisión formal del sistema fiscal a los estándares internacionales con el fin de simplificar las operaciones pero, por motivos de equidad social, estas se vieron altamente exceptuadas por la misma norma fiscal.

En principio, evidenciamos que el legislador remite expresamente a los estándares internacionales cuando en tres momentos claves:

1. Para el valor de los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos;
2. momento de causación del ingreso; y
3. momento de causación de los costos y deducciones.

Para el valor de los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos el legislador adiciona el artículo 21-1 del ET en el que señala:

“Para la determinación del impuesto sobre la renta y complementarios, en el valor de los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, costos y gastos, los sujetos pasivos de este impuesto obligados a llevar contabilidad aplicarán los sistemas de reconocimientos y medición, de conformidad con los marcos técnicos normativos contables vigentes en Colombia, cuando la ley tributaria remita expresamente a ellas y en los casos en que esta no regule la materia. En todo caso, la ley tributaria puede disponer de forma expresa un tratamiento diferente, de conformidad con el artículo 4 de la ley 1314 de 2009.”

Por su parte, también hace remisión expresa en el artículo 28 del ET al momento de causación de los ingresos:

“Para los contribuyentes que estén obligados a llevar contabilidad, los ingresos realizados fiscalmente son los ingresos devengados contablemente en el año o período gravable.”

Finalmente, cuando se refiere a los costos y deducciones, el artículo 105 del ET, indica que:

“Para los contribuyentes que estén obligados a llevar contabilidad, las deducciones realizadas fiscalmente son los gastos devengados contablemente en el año o período gravable que cumplan los requisitos señalados en este estatuto.”

Todas estas remisiones se encuentran altamente exceptuadas pues los principios tributarios no son los mismos que los principios financieros y por lo tanto no pretenden reflejar la misma información. Por otro lado, también encontramos que las normas contables están altamente desarrolladas, con lo que pretenden abarcar la mayor cantidad de supuestos posibles, cosa que no sucede en el ámbito fiscal, cuyo desarrollo, por lo menos en el ámbito legislativo, es precario en comparación. Dado lo anterior, se encuentra que hay términos que quedan incorporados en la legislación fiscal que no tienen desarrollo o por lo menos definición clara en el mismo y que la definición contable resulta problemática para la aplicación del supuesto, como se evidenciará más adelante.

Siendo así, es claro que no podemos hablar de una conexión material sino un intento de conexión formal sustentado en una perspectiva precaria y sesgada de que la contabilidad financiera y fiscal se asemejen en contenido, situación que no es cierta en Colombia.

Para efectos de comparación, a continuación se hará un breve recuento de los procesos de adopción de estas normas en legislaciones extranjeras, con el propósito de demostrar que, evidentemente, sí era necesaria una adopción de las normas a nivel financiero para poder simplificar el intercambio de información contable, pero que es posible mantener la independencia entre las normas contables y las normas fiscales.

CAPÍTULO II: IMPLEMENTACIÓN DE LAS NIIF EN EL DERECHO COMPARADO

A continuación se hará una breve exposición de los procesos de implementación de las NI en las legislaciones internas. Se aclara que esta implementación que se describirá únicamente es para efectos contables, pues ninguno de los que se expone a continuación ha acogido las NI como base para el cálculo de los impuestos.

Unión Europea:

La comunidad europea aprobó en el año 2002 la regulación IAS, exigiendo que todas las empresas que estuvieren domiciliadas en la unión europea y que adicionalmente cotizaran en un mercado regulado deben presentar sus estados financieros consolidados a partir del 2005, esta obligación se extiende a todos aquellos países que hacen parte del espacio económico europeo.

Las empresas que no pertenecen a la comunidad europea pero que si coticen en un mercado regulado de la unión europea deberán presentar sus estados financieros conforme a las NIIF o a principios de contabilidad generalmente aceptados por la comisión europea.

Las sociedades no cotizadas y los estados financieros individuales: los estados miembros pueden extender internamente el uso obligatorio a las empresas no cotizadas y a los estados financieros individuales. Para el caso de España, se permite el uso de las NIIF en las cuentas consolidadas, pero no en las cuentas individuales.

Estados Unidos:

La SEC (Comisión de Valores de Estados Unidos) prohíbe que las compañías que tengan sus estados financieros en NIIF, pero desde el acepta que las compañías que coticen en bolsa y que no tengan domicilio en EE. UU. presenten los estados financieros en NIIF sin necesidad de hacer conciliaciones con US GAAP.

A pesar de que las NIIF no son aplicables, la SEC y el IASB están trabajando para una convergencia entre los US GAAP y las NIIF, con el propósito de lograr un lenguaje idéntico, pero que no afecte las bases de los estados financieros. Se discute la posibilidad de que se presenten los estados financieros en NIIF y en US GAAP de manera paralela.

Canadá:

En el 2010, Canadá presentó un proyecto de adopción de los estándares internacionales contables en el que pretendía dar la posibilidad a las compañías privadas de decidir si adoptaban las NIIF o si seguían con las GAAP. La propuesta se basa en simplificar los procedimientos y reducir costos para las compañías, dependiendo de quién sea el usuario de la información financiera. Para aquellos que transan en mercados públicos o tienen compañías matrices en el exterior en legislaciones donde son aplicables las NIIF, tendrán la posibilidad de adoptar estos estándares sin necesidad de presentar libros de conciliaciones con los Canadá GAAP.

Las compañías estatales se seguirán rigiendo por las Canadá GAAP.

México:

México adoptó las NIIF como obligatorias a partir del año 2012 para todas las compañías, públicas o privadas, excepto las aseguradoras y las empresas del sector financiero, que se regirán por los principios contables generalmente aceptados para estas compañías y no deberán presentar conciliaciones con las NIIF.

Estas normas aplican tanto los estados financieros consolidados, como los individuales y permiten la aplicación de NIIF PYMEs.

Chile:

Chile presentó el proyecto de adopción y transición a las NIIF en el año 2006. Para el año 2009, las empresas que estaban vigiladas por Superintendencia de Valores y Seguros (SVS) quedaban sometidas a ciertos plazos para la adopción de estas normas, culminando en el año 2012; estas compañías quedan obligadas a la adopción de la totalidad de las NIIF.

Las demás compañías del sector privado que no estén reguladas por la SVS no deberán adoptar, obligatoriamente, el marco contable internacional, pero podrán hacer la transición. Aquellas compañías que adoptaron las NIIF y que no están vigiladas por la SVS, deberán llevar un libro de conciliaciones.

Perú:

Las NIIF en Perú se adoptaron gradualmente. En los años 2011 y 2012 se impusieron como obligatorias para las empresas que están supervisadas por la Superintendencia del Mercado de Valores (SMV).

De acuerdo con la Ley 29720, algunas compañías, a pesar de no estar vigiladas por la SMV, dependiendo de los ingresos quedan obligadas a hacer el tránsito a NIIF en sus estados financieros individuales y consolidados, así:

1. Las empresas que no están supervisadas por la SMV, pero tienen ingresos o activos mayores a 30,000 UIT están obligadas a adoptar NIIF desde el año 2013.
2. Las que tienen ingresos o activos mayores o iguales a 15,000 UIT están obligadas a adoptar NIIF desde el año 2014.
3. Las que tienen ingresos o activos mayores a 3,000 UIT están obligadas a adoptar NIIF desde el año 2015.

Ecuador:

Ecuador, mediante las resoluciones No. 06.Q.ICI.004 del 21 de agosto de 2006 y R.O. No. 348 de del 4 de septiembre de 2006, estableció que todas las compañías debían aplicar las NIIF para la presentación de Estados Financieros, a partir del 1 de enero de 2009.

Debido a problemas con la implementación, el gobierno expide normas que separan en 3 grupos a las compañías y señala fechas de adopción a partir del año 2010. Para aquellas compañías que ya lo habían adoptado, no estaban en la obligación de revertir al estado anterior ni presentar conciliaciones.

En la actualidad, todas las compañías deberán presentar sus estados financieros en NIIF, tanto para los individuales como los consolidados, menos las compañías aseguradoras, que se regulan por sus propios principios contables.

CAPITULO III: LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA Y OPERACIONES SIN SUSTENTO ECONOMICO

Como cualquier sistema legal, el derecho fiscal se compone de una serie de principios, entre ellos los principios de equidad, eficiencia y progresividad; de estos principios se deriva el concepto de capacidad contributiva, el cual podría considerarse el fundamento de este sistema y mediante el cual se rigen las relaciones de imposición que tiene el estado con los particulares.

Para analizar a profundidad este concepto, es pertinente retomar la finalidad de estas normas en el ordenamiento colombiano. Si bien es cierto que las normas contables y las fiscales han estado estrechamente relacionadas, por motivos de equidad social, las segundas difieren de las primeras en ciertos aspectos, pues la finalidad de la información que se presenta es diferente.

Jorge Tua Pereda describe la contabilidad financiera como:

“(...) una ciencia empírica, de naturaleza económica, cuyo objetivo es la descripción y predicción cualitativa y cuantitativa del estado y evolución económica de una entidad específica realizada a través de métodos de participación, con el fin de poder comunicar

a sus usuarios información económica y social, objetiva, relevante y válida para la toma de decisiones.” (Pereda, 1995)

Por otro lado, Jesús Orlando Corredor define la contabilidad fiscal como:

“(…) un sistema contable cuyo objeto es establecer las reglas de juego que deben tenerse en cuenta para la determinación y cuantificación de los impuestos y para la elaboración y presentación de las declaraciones tributarias” (Corredor Alejo, 2017)

Es claro entonces, que las finalidades de ambas normas no son compatibles plenamente; las contables tratan de mostrar la capacidad productiva de la compañía, con base en mediciones objetivas que permitan esclarecer el futuro y la viabilidad del ente económico, mientras que las fiscales pretenden verificar la capacidad contributiva de la persona natural o jurídica, haciendo necesario que ambos sistemas estén separados o, como mínimo, difieran en ciertas áreas.

Así, debido a la divergencia en la naturaleza y los principios de ambos sistemas, debe haber una separación que se fundamenta en la finalidad de las normas, posición que es respaldada por el legislador tributario, por ejemplo, en el artículo 4º de la ley 1314 de 2009 ya mencionado en la introducción de esta monografía. De esta forma, las normas contables que desconozcan el principio de capacidad contributiva o que impliquen operaciones sin sustento económico, en principio, deberán tener su regulación separada con el fin de evitar abusos impositivos y cargas excesivas.

Lo anterior es soportado por la Corte Constitucional en la sentencia C-333 de 1993 cuando indica que este [refiriéndose a la capacidad contributiva] es:

“[E]l presupuesto al cual se supedita necesariamente el deber de solidaridad, es la efectiva idoneidad objetiva del sujeto presuntamente obligado por la norma tributaria para concurrir con su esfuerzo tributario a soportar y financiar las cargas públicas. Debe existir una correlación entre la imposición y un índice, así sea mínimo de riqueza o de capacidad económica del sujeto obligado. En este orden de ideas, carece de capacidad

contributiva aquella persona cuyo nivel de ingresos se agota en la mera satisfacción de sus necesidades vitales mínimas”

Así, se deberá entender por capacidad contributiva como la posibilidad económica que tiene una persona de asumir una carga fiscal. Como ya se expuso, ideológicamente las relaciones con el fisco se rigen por este concepto, como es el caso del Impuesto Sobre la Renta para personas naturales que tiene un sistema de tarifa progresiva, es decir, quienes más ganan más pagan, pero también hay impuestos como el IVA que no se lo tienen en cuenta, sino que es la misma tarifa para todos, independiente de los ingresos.

Hay autores que destacan que, si bien no hay una tarifa progresiva para el IVA, este sistema sí está pensado bajo la capacidad contributiva, pues hay unos bienes que la legislación clasifica como exentos o excluidos del impuesto con el fin de aminorar las cargas de productos que pertenecen a la canasta básica familiar, para quienes carecen de recursos para asumir los altos costos adicionales. (Arroyave, Ortega, & Aristizabal, 2017)

Estrechamente relacionado a este concepto encontramos las operaciones sin sustento económico, las cuales, tal y como su nombre lo indica, son operaciones que incrementan o disminuyen contablemente el patrimonio, pero que no están respaldadas en flujos efectivos de dinero, por ejemplo, una modificación en la manera de medir un inventario. En este caso el hecho de cambiar, entre otros, del método PEPS a un promedio ponderado podría incrementar el valor contable de estos inventarios, pero no significa que haya un verdadero ingreso, razón por la cual, en principio, este cambio de medición no estaría gravado.

Estas operaciones toman especial relevancia en este análisis, pues los cambios que incorporan estas nuevas normas implican grandes modificaciones en las políticas contables que pueden resultar en incrementos o disminuciones en el patrimonio, que tendrán que ser desconocidas para efectos

fiscales, tal y como fue anticipado por el comité de expertos que presentó la propuesta de la reforma, el cual menciona que:

“Para efectos fiscales se preservarán los conceptos de costo histórico y causación del costo o gasto o ingreso al momento que efectivamente se origine una obligación o un derecho de pagar o recibir alguna contraprestación por dicho costo, gasto o ingreso”
(Comisión de expertos, 2016)

Así, “la utilidad contable bajo NIIF debe ser ajustada para eliminar el efecto que se genera por transacciones, eventos o sucesos, en los que no se genera una obligación de pagar o un derecho a recibir [...] no hay cambio en la capacidad contributiva y si fueran gravados estarían en contra de los principios de equidad, eficiencia y progresividad que señalan las normas fiscales.” (Corredor Alejo, 2017)

Adicionalmente, se discute que un sistema homogéneo permite la reducción en los costos de transacción, pues simplifica las operaciones y las conciliaciones que se debe hacer entre lo contable y lo fiscal, pero la realidad muestra un caso diferente; si bien este es un argumento válido para establecer estos métodos de medición, la cantidad de operaciones sin sustento económico que violan el principio de capacidad contributiva, restringen la aplicación plena y dan lugar a una serie de regulaciones y cambios a la NI, derivando que no haya un ahorro significativo en los costos de transacción, o por el contrario incrementa la cantidad de conciliaciones entre lo fiscal y contable haciéndolo aún más oneroso.

Con lo anterior, resulta obvio que el legislador tributario se haya separado de las NI en ciertos aspectos, como la medición de activos y pasivos y el reconocimiento de ingresos y costos, pero no significa que la finalidad de crear un mecanismo para transar la información de manera más transparente se haya alcanzado. Para efectos de ejemplificación y claridad, en capítulos posteriores se expondrán casos prácticos que pongan en evidencia estas diferencias.

Finalizando este análisis, se debe entrar a analizar quienes son los verdaderos usuarios de la información fiscal y quien se beneficia de un registro contable y fiscal transparente; parecería que la reducción de costos de transacción no se vería en cabeza del contribuyente, sino de la administración a la hora de hacer el proceso de fiscalización.

Así, la transparencia en la información únicamente beneficia a quien tiene que realizar comparaciones entre ambos registros y no para los accionistas o beneficiarios de las inversiones, debido a que la información fiscal no está, en principio, pensada para ser analizada por los inversionistas, pues no refleja la viabilidad económica, sino la capacidad contributiva.

CAPÍTULO IV: EL CONCEPTO DE “DEVENGO” Y LOS IMPUESTOS DIFERIDOS

Habiendo establecido lo anterior, es pertinente destacar que con la alteración de la medición y los momentos de causación se modifican las bases gravables y surgen los impuestos diferidos.

La gran “novedad” de la ley 1819 de 2016 es que, aparentemente, modifica el momento de causación y reconocimiento de los ingresos, costos y gastos; antes de la ley 1819 de 2016, el decreto 2649 era el que disponía las políticas contables y señalaba en su artículo 48 como método de reconocimiento el de Contabilidad por Causación o Acumulación, que dispone “*Los hechos económicos deben ser reconocidos en el período en el cual se realicen y no solamente cuando sea recibido o pagado el efectivo o su equivalente.*”.

Este concepto se ve derogado tácitamente, cuando el párrafo primero del artículo 21-1 dispone que:

“Los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, costos y gastos deberán tener en cuenta la base contable de acumulación o devengo, la cual describe los efectos de las transacciones y otros sucesos y circunstancias sobre los recursos económicos y los derechos de los

acreedores de la entidad que informa en los períodos en que esos efectos tienen lugar, incluso si los cobros y pagos resultantes se producen en un periodo diferente. Cuando se utiliza la base contable de acumulación o devengo, una entidad reconocerá partidas como activos, pasivos, patrimonio, ingresos, costos y gastos, cuando satisfagan las definiciones y los criterios de reconocimiento previstos para tales elementos, de acuerdo con los marcos técnicos normativos contables que le sean aplicables al obligado a llevar contabilidad.”

Jesús Orlando Corredor, determina que el método de reconocimiento del ingreso por el concepto de Devengo no es una novedad para la técnica contable, señalando que:

“La contabilidad colombiana ha estado inspirada, desde siempre, en el concepto de devengo, y así lo reconoce y reglamenta el decreto 2649 de 1993.

El artículo 13 de dicha compilación normativa establecía el principio de recursos “devengados” con los costos y gastos; el artículo 38 definía el ingreso como la entrada de recursos “devengada” por la venta de bienes o prestación de servicios; luego el artículo 97 señala la noción de realización del ingreso, disponiendo que el ingreso se realiza cuando se haya “devengado”. Devengar significa que se ha hecho lo necesario para hacerse acreedor del ingreso. Es por lo anterior que el decreto 2649 en su artículo 48 acoge como técnica la CONTABILIDAD POR CAUSACIÓN O POR ACUMULACIÓN al disponer que los hechos económicos deben ser reconocidos en el periodo en el cual se realicen y no solamente cuando sea recibido o pagado el efectivo o su equivalente.”

(Corredor Alejo, 2017)

Por otro lado, autores como Hernando Bermúdez Gómez señala que la adopción del método de devengo pone fin a la base de efectivo para las personas naturales comerciantes, lo que implica una clara violación a la capacidad contributiva, pues estas personas están obligadas a llevar

contabilidad y quedan vinculadas así a registrar ingresos antes de que se reciba el importe de efectivo, derivando un impuesto por un ingreso no recibido. (Gómez, Aplicación del Método Devengo, 2016)

Adicionalmente, aclara que el legislador está errando al adoptar este concepto para todas las bases, dado que lo único que se puede devengar son los ingresos, pero aquí se hace extensivo a los activos y los pasivos.

En este mismo sentido, algunos autores alegan que para un sistema fiscal, la adopción de un enfoque valorativo, basado en el ajuste de ciertas partidas a su valor corriente, como son las NIIF, en contraposición al enfoque operativo transaccional fundamentado en la aplicación de los principios de costo histórico y prudencia, no permiten reflejar la realidad económica, pues *“la aplicación del método de devengo a sucesos no derivados de una transacción no originan el derecho a recibir o la obligación de pagar”* (Guamanga, 2017), determinando que debido a esto es de suma importancia tener una única forma de medición para las bases fiscales, pues genera confusiones innecesarias y aumenta la complejidad de las operaciones.

Aún quienes defienden la tesis de que el lenguaje nuevo ya estaba incorporado en nuestra legislación señalan, como lo ha hecho Jesús Orlando Corredor, que el cambio en el lenguaje, aunque se esté refiriendo a un tema que ya está plenamente desarrollado, genera controversia y caos innecesario y necesitará aclaración posterior pues hay múltiples interpretaciones de lo expresado, dado que el legislador, en un intento de dar cumplimiento estricto a la adopción, desconoció que gran parte de las normas ya estaban homogenizadas con el sistema contable actual. Todo esto, sin desconocer que, bajo la remisión parcial a la técnica contable por parte del sistema fiscal, es necesario realizar ajustes y llevar un registro de las conciliaciones necesarias, debido a que los registros fiscales no se asemejan en un cien por ciento al registro contable, situación que

genera que se presenten, entre otros, los impuestos diferidos. (Gómez, Los Impuestos Diferidos, 2017)

Como ya se ha venido exponiendo, el legislador tributario decidió apartarse de algunos de los momentos de reconocimiento contable, por ejemplo, el caso del artículo 28 del ET, dando lugar a que surjan los impuestos diferidos, entendiendo estos como aquellos que se originan en diferencias temporarias entre la base contable y la base fiscal y son reconocidos como impuestos del año corriente en vigencias futuras.

El término Diferencias Temporarias reemplazará las palabras Diferencias Temporales y Permanentes, conocidos actualmente en el país; las diferencias temporarias son las divergencias que existen entre el importe en libros de un activo o un pasivo, y el valor que constituye la base fiscal de los mismos, esta definición no se aparta de la forma de cálculo de las diferencias temporales y permanentes, por tanto toda diferencia temporal es temporaria, pero no toda diferencia temporaria es temporal.

Igualmente las diferencias temporarias pueden ser deducibles o imponderables, las primeras son el resultado de un Importe en Libros superior a la Base Fiscal de un activo o un pasivo, este tipo de diferencias genera un Activo por Impuesto Diferido, las segundas son la consecuencia de una Base Fiscal mayor al Importe en Libros, estas forman Pasivos por Impuestos Diferidos. La normativa internacional introduce con estos términos los conceptos de Importe en Libros, que bajo el panorama nacional es conocido como valor en libros, y Base Fiscal que se conoce como Costo Fiscal.

Los nuevos conceptos no influyen en la forma de cálculo del importe en libros y de la base fiscal, únicamente requiere que los contables nacionales interioricen estos términos con la convergencia de las normas.

El reconocimiento de las diferencias definitivas, bajo el escenario nacional, está determinado por el artículo 44 del Decreto 2649 de 1993, el cual exige que las diferencias existentes entre los resultados obtenidos en materia contable vs la tributaria se exprese en cuentas de orden fiscal, con el fin de evidenciar las discrepancias encontradas bajo la conciliación de los estados financieros y las cifras utilizadas en la declaración tributaria. (Arroyave, Ortega, & Aristizabal, 2017)

CAPÍTULO V: IMPACTO DE LAS NIIF EN EL ORDENAMIENTO TRIBUTARIO COLOMBIANO.

Partiendo de lo descrito en el punto anterior, se procede a analizar el impacto que ha tenido la inclusión de las NIIF como base fiscal.

Impuesto de Industria y Comercio e Impuesto a las Ventas.

En el desarrollo de este trabajo se ha afirmado en múltiples ocasiones la aplicación de las NI en el ordenamiento fiscal. Si bien el Impuesto Sobre la Renta es el más representativo y el más afectado por estas modificaciones, también es relevante analizar el impacto que tienen estas normas en la cuantificación de otros impuestos; para el caso concreto se seleccionaron dos: Impuesto de Industria y Comercio (En adelante “ICA”) y el Impuesto al Valor Agregado (En adelante “IVA”).

Impuesto de Industria y Comercio

El inciso primero del artículo 21-1 del ET dispone que:

“Para la determinación del impuesto sobre la renta y complementarios, en el valor de los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, costos y gastos, los sujetos pasivos de este impuesto obligados a llevar contabilidad aplicarán los sistemas de reconocimientos y

medición, de conformidad con los marcos técnicos normativos contables vigentes en Colombia, cuando la ley tributaria remita expresamente a ellas y en los casos en que esta no regule la materia. En todo caso, la ley tributaria puede disponer de forma expresa un tratamiento diferente, de conformidad con el artículo 4 de la ley 1314 de 2009.” (S.F.T.O),

A primera vista, pareciera que estos cambios en medición de las bases fiscales únicamente aplican para el impuesto sobre la renta; no obstante, señala el párrafo tercero del artículo 342 de la ley 1819 de 2016 que las reglas del artículo 28 del ET serán aplicables al Impuesto de Industria y Comercio.

De esta forma, el ICA queda vinculado a las nuevas NI pues se acoge al principio del *devengo* para determinar el momento de la realización del ingreso, lo anterior dado que la naturaleza del impuesto toma en cuenta las demás partidas como activos y pasivos, y no únicamente los ingresos derivados de actividades industriales y comerciales.

La vinculación de la realización del ingreso a las normas contables, con la ambigüedad que pueden llegar a tener estas y el alto nivel de discrecionalidad u operaciones sin sustento económico que se derivan de la aplicación plena de estos principios, hace que sean necesarias ciertas conciliaciones entre lo contable y lo fiscal que quedan consagradas en el artículo 28, pero no alcanza a determinarse el margen de discrecionalidad al momento en que se causan los ingresos, quedando en manos de los órganos colegiados municipales la regulación de estos vacíos legislativos. (Vasquez Tristancho, 2017)

La remisión de estas normas deriva dos consecuencias, en primer lugar, ciertas medidas correctivas que no quedaron incluidas en el artículo; tales como instrumentos financieros medidos a costo amortizado, las mediciones por diferencias en cambio de activos monetarios y no monetarios entre otras, (Vasquez Tristancho, 2017). Por lo tanto, la determinación de los ingresos se volverá más compleja al remitirse a un marco contable con alto nivel de ambigüedad que podrán afectar

adversamente el ingreso fiscal. Además, se destaca el hecho de que este es un tributo municipal, y cada municipio debe determinar la manera de conciliar estas diferencias. Así, se dificulta significativamente la determinación del impuesto en un marco genérico aplicable.

La vaguedad genera una carga adicional para el contribuyente, pues lo obliga a verificar en cada uno de los municipios donde sea sujeto pasivo la manera en la que estos regulan estas falencias normativas. Esta situación genera costos adicionales para el contribuyente, y, potencialmente, conflictos entre las interpretaciones de las distintas administraciones municipales.

Impuesto al Valor Agregado

Este impuesto resulta fácil de analizar a la luz de la normatividad vigente. De conformidad con el artículo 429 del ET que dispone que se deberá cobrar el impuesto sobre el valor facturado, o el valor que se encuentre en el documento equivalente a la factura, sin remitirse a conceptos como el devengo, se deduce que las NIIF no resultan aplicables a este impuesto específicamente.

Así, este impuesto al traer su propio criterio de medición que se encuentra regulado en la legislación colombiana se encuentra por fuera del marco de las NI, tal y como se expresa en el concepto 7077 del 29 de marzo de 2017 de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Impuesto Sobre la Renta

Finalmente, se procederá con un análisis de las incidencias de las NI en el impuesto sobre la renta. Retomando la relevancia del artículo 21-1 del ET, se hará una evaluación comprensiva de las partidas mencionadas en el artículo, con el fin de determinar si se cumplió con el objetivo de unificación de estos dos sistemas. En primer lugar, se señalarán las principales conciliaciones que surgen de la adopción de las NIIF, mediante la discriminación de las siguientes partidas: errores y

cambios de estimación, diferencias en la medición de las bases y finalmente, la realización de los ingresos, gastos y deducciones. Este análisis se desarrollará bajo el método de la ejemplificación, seleccionando aleatoriamente ciertos eventos donde se evidencian estas diferencias.

NIIF 2: Pagos Basados En Acciones

- Tratamiento Contable:

Esta norma aplica tanto para las sociedades abiertas como para las cerradas, y para aquellos pagos en los que no se pueda identificar plenamente el bien o servicio prestado. De conformidad con esta norma, todos los pagos en acciones que se hagan a empleados o a terceros deberán ser registrados como un gasto a valor razonable en los estados financieros, una vez el bien o el servicio sea consumido o prestado.

En principio, la regla general es que se contabilice por el valor del bien o servicio, pero está permitido contabilizar con base en el valor razonable del instrumento de patrimonio si no hay una manera confiable de hacer la medición del valor de dicha contraprestación; para el caso de las sociedades cerradas, si no se puede determinar de manera fiable el valor razonable, se acepta la contabilización usando el valor intrínseco de las acciones.

A nivel contable, como se va a explicar con mayor detalle en el desarrollo de esta Monografía, el valor razonable de las acciones se basa en precios de mercado. En caso de no ser posible establecerlo, se debe calcular con una medición teórica donde se permita establecer bajo el principio de concurrencia y partes informadas, cual habría sido el valor entregado por dicho bien o servicio, teniendo en cuenta las condiciones de servicio o desempeño pactadas, con el propósito de definir la fecha de registro.

El registro se hará bajo los siguientes criterios:

1. Si se registran por el valor del instrumento del patrimonio, el valor se calcula en la fecha que se concede el derecho.
2. Si se calcula con el valor de los servicios o bienes, se deberá calcular en la fecha de recepción de los mismos.

- Tratamiento Fiscal:

Esta figura surge en materia tributaria con la ley 1819 de 2016, mediante la adición del artículo 108-4 del E T. Esta norma difiere en la medición de estos instrumentos de patrimonio, pues en el literal c del numeral primero del artículo 108-4 del ET se señala la medición de estos pagos de la siguiente forma:

“(i). Tratándose de acciones o cuotas de interés social listadas en una bolsa de valores de reconocido valor técnico, el valor correspondiente a las acciones el día en que se ejerza la opción o se entreguen las acciones correspondiente (ii). Tratándose de acciones o cuotas de interés social no listadas en una bolsa de valores de reconocido valor técnico, el valor será aquel determinado de conformidad con lo previsto en el artículo 90 del Estatuto Tributario.”

En concordancia con lo anterior, el artículo 90 del ET dispone que para las cuotas o las acciones de sociedades que no coticen en la bolsa de valores, se deberá entender que el valor mínimo de enajenación es del 115% del valor intrínseco de estas.

Este valor resulta de dividir el patrimonio por el número total de acciones. Siendo así, para las acciones de sociedades abiertas el valor coincidirá con el valor razonable, pues estas acciones se colocan al valor por el que se ofrecen en el mercado de valores, pero en el caso de las sociedades

cerradas, el valor sobre el que se calcula el valor de las acciones corresponde a datos internos y difiere en medición con relación a los estándares financieros internacionales.

NIIF 3: Combinación De Negocios

- Tratamiento Contable:

Esta norma aplica para todas las adquisiciones de negocios, entendidas como *“el conjunto integrado de actividades y activos susceptibles de ser dirigido y gestionado con el objetivo de proporcionar una rentabilidad directa a los inversionistas o a otros socios, propietarios o participes”*. Adicionalmente, señala las mismas como *“...la unión de entidades o negocios separados en una única entidad que informa. El resultado de casi todas las combinaciones de negocios es que una entidad, la adquirente, obtiene el control de uno o más negocios distintos, las entidades adquiridas”*

El párrafo 15 de esta norma, relacionado con el tratamiento contable, indica que todas las combinaciones de negocios se contabilizarán aplicando el método de adquisición, que es definido como:

“[l]a combinación de negocios desde la perspectiva de la entidad combinada que se identifique como entidad adquirente. La adquirente comprará los activos netos y reconocerá los activos adquiridos, los pasivos y pasivos contingentes asumidos, incluyendo aquéllos no reconocidos previamente por la entidad adquirida. La valoración de los activos y pasivos de la adquirente no se verá afectada por la transacción, ni se reconocerán activos o pasivos adicionales de la adquirente como consecuencia de la transacción, puesto que no son sujetos sobre los que recae la misma.”

En el párrafo siguiente la norma establece que para la aplicación del método de adquisición se deberán seguir los pasos a continuación:

“(a) identificación de la entidad adquirente;

(b) valoración del coste de la combinación de negocios;

(c) distribución, en la fecha de adquisición, del coste de la combinación de negocios entre los activos adquiridos, y los pasivos y pasivos contingentes asumidos.”

En concordancia con lo anterior, la norma dispone en el párrafo 24 que el mecanismo de valoración que se deberá usar es el de *“los valores razonables, en la fecha de intercambio, de los activos entregados, los pasivos incurridos o asumidos y los instrumentos de patrimonio neto emitidos por la adquirente a cambio del control de la entidad adquirida, más cualquier coste directamente atribuible a la combinación de negocios”*

- Tratamiento Fiscal:

El tratamiento fiscal difiere del contable por la forma de medición de los activos, proporcionando una aplicación distinta para los supuestos de combinaciones de negocios. Como se explicará más detalladamente en una sección posterior de la monografía, los valores razonables no tendrán efectos fiscales de acuerdo con lo establecido en el parágrafo 6º del artículo 21-1 del ET, por lo que se hace necesario aplicar otro método de valoración para estas operaciones, contemplado en el artículo 319-3 del ET.

Desde la ley 1607 de 2012, aparece en la legislación tributaria el principio de neutralidad en las fusiones y escisiones que implica que no se considere, para efectos fiscales, que hubo enajenación en la operación. Esta neutralidad en las fusiones está condicionada a que se cumplan ciertos requisitos generales de participación mínima, contraprestación mínima, y permanencia mínima.

De llegar a cumplir con estos requisitos, el numeral 2º del artículo 319-3 señala que para la entidad adquiriente, el costo fiscal de los bienes transferidos será el mismo que tenga la enajenante respecto de tales bienes. Es decir, contempla que en las fusiones adquisitivas, los activos y pasivos en la absorbente o la nueva se registran a nivel fiscal por el costo fiscal de los activos y pasivos de las entidades fusionadas, que incluye, entre otros, el valor histórico. (Consejo Técnico de la Contaduría Pública, 2016).

NIIF 5: Activos No Corrientes Mantenidos Para La Venta Y Operaciones Discontinuas

- Tratamiento Contable:

Esta norma adopta el término “*mantenido para la venta*” entendiéndolo como aquel activo que forma parte de la propiedad, planta y equipo, pero su venta ha sido decidida y tiene disponibilidad inmediata y espera enajenarse en un periodo de 12 meses. De igual manera, la norma define el término grupo de enajenación como “*aquel grupo de activos que se enajenan como un conjunto*”. Así, los activos que están mantenidos para la venta deben medirse **al valor contable o al valor razonable menos el costo de adquisición, el que sea inferior**. Se prohíbe la amortización de activos mantenidos para la venta o como parte de un grupo de enajenación y se deben registrar de manera separada en el estado de situación financiera.

Igualmente, define qué es una operación descontinuada, entendida esta como un componente de la entidad que ha sido dispuesto, o que ha sido clasificado como mantenido para la venta, y:

1. “*Representa una línea de negocio o un área geográfica, que es significativa y puede considerarse separada del resto;*

2. *Es parte de un único plan coordinado para disponer de una línea de negocio o de un área geográfica de la operación que sea significativa y pueda considerarse separada del resto;*
o
3. *Es una entidad dependiente adquirida exclusivamente con la finalidad de revenderla.”*

Se debe presentar en un único importe en el estado de ingresos y gastos el resultado total de las actividades ininterrumpidas durante el periodo y el resultado de la enajenación de estas; ambos registros se deben hacer después de impuestos.

Esta norma exige separación detallada de los activos y pasivos que cumplen los requisitos para ser clasificados de esta manera.

- Tratamiento Fiscal

Para los activos No Corrientes Mantenidos para la Venta el sistema fiscal dispone un tratamiento diferente, consagrado en el artículo 69 del ET que dispone en el párrafo 3° que "*cuando un activo se transfiere de inventarios o de activo no corriente mantenido para la venta a propiedad, planta y equipo, o viceversa, el costo corresponderá al que posea el activo en el inventario o activo no corriente mantenido para la venta menos las deducciones que se hayan tomado para efectos fiscales*"; en concordancia con este párrafo, el inciso 1° del mismo artículo señala que el costo fiscal de los elementos de propiedad, planta y equipo será "*el precio de adquisición más los costos directamente atribuibles hasta que el activo esté disponible para su uso, salvo la estimación inicial de los costos de desmantelamiento y retiro del elemento, así como la rehabilitación del lugar sobre el que se asientan, en el caso que le sea aplicable. Adicionalmente, harán parte del costo del activo las mejoras, reparaciones mayores, e inspecciones que deban ser capitalizadas de conformidad con la técnica contable y que cumplan con las disposiciones de este Estatuto*". (Sic)

De esta forma, encontramos otra diferencia que radica en la medición fiscal y contable de estos activos, sirviendo como respaldo de la hipótesis inicial, en tanto es un caso en que el tratamiento fiscal difiere del contable.

NIIF 7- NIIF 9: Instrumentos Financieros

- Tratamiento Contable:

Esta norma requiere la presentación de un informe detallado de la totalidad de los instrumentos financieros que tiene la entidad en sus activos o pasivos. De esta forma, es necesario desglosar los activos y los pasivos, separados por categoría, discriminar por forma de medición, derivados implícitos, compensaciones entre los activos y los pasivos financieros y los incumplimientos contractuales.

Los instrumentos financieros se deben medir inicialmente a valor razonable, restando los costos de transacción. Adicionalmente, esta NIIF separa los activos financieros en dos grupos: los que se miden a costo amortizado, y los que se miden a valor razonable.

Cuando se miden a valor razonable, las pérdidas o ganancias se reconocen en el otro estado de resultado integral (En adelante “**ORI**”). Si hay una participación en instrumentos de patrimonio, deben clasificarse por valor razonable en el estado de pérdidas y ganancias, siempre que esos instrumentos de patrimonio no se tengan para su constante negociación. En el último caso, se pueden registrar a valor razonable, con cambios en el ORI, reconociendo únicamente los ingresos por dividendos en resultados.

- Clasificación bajo costo amortizado: debe ser un instrumento de deuda que esté integrado por un modelo de negocio en el cual el objetivo es mantener un activo financiero para

cobrar flujos de efectivo contractuales, que permita el cobro correspondiente a los pagos de capital e intereses en fechas establecidas.

- Se deberá reconocer un activo a valor razonable cuando el modelo de negocio es el cobro de flujos de efectivo contractuales y la venta de activos financieros, y las condiciones contractuales permitan determinar los flujos de efectivo que corresponden exclusivamente a pago de capital e intereses.

Todos los demás instrumentos de deuda deben medirse a valor razonable, con cambio en el estado de resultados, tal y como lo describe la NIIF 9, en el párrafo 5.1.1, así:

“Excepto para las cuentas por cobrar comerciales que queden dentro del alcance del párrafo 5.1.3, en el momento del reconocimiento inicial, una entidad medirá un activo financiero o un pasivo financiero por su valor razonable más o menos, en el caso de un activo financiero o un pasivo financiero que no se contabilice al valor razonable con cambios en resultados, los costos de transacción que sean directamente atribuibles a la adquisición o emisión del activo financiero o del pasivo financiero.”

- Tratamiento fiscal:

Si bien la norma fiscal adopta este término en consonancia con el nuevo marco normativo contable, ambos campos mantienen su sistema de medición anterior, acogiendo el método de costo histórico o valor de adquisición para la determinación del costo, como mencionan los numerales 5º y 6º del artículo 74-1 del ET:

“5. a. Títulos de renta variable El costo fiscal de estos instrumentos será el valor pagado en la adquisición. b. Títulos de renta fija. El costo fiscal de estos instrumentos será el valor pagado en la adquisición más los intereses realizados linealmente y no pagados a la tasa facial, desde la

fecha de adquisición o la última fecha de pago hasta la fecha de enajenación. 6. Acciones, cuotas o partes de interés social. El costo fiscal de las inversiones, por los conceptos mencionados, está constituido por el valor de adquisición.”

NIIF 13: Mediciones a Valor Razonable

En esta norma, las mediciones a valor razonable se definen como el precio que se obtendría de la venta de un activo o se pagaría por la transmisión de un pasivo en una operación modelo entre agentes de mercado. Este precio es una medición establecida por las NIIF, se encuentra definido en el párrafo 9º del la NIIF 13, como:

“El precio que sería recibido por vender un activo o pagado por transferir un pasivo en una transacción ordenada entre participantes del mercado en la fecha de la medición”

Posteriormente, en esta misma norma, los párrafos 15 y 16 indican:

“Una medición a valor razonable supondrá que el activo o pasivo se intercambia en una transacción ordenada entre participantes del mercado para vender el activo o transferir el pasivo en la fecha de la medición en condiciones de mercado presentes. Una medición a valor razonable supondrá que la transacción de venta del activo o transferencia del pasivo tiene lugar: (a) en el mercado principal del activo o pasivo; o (b) en ausencia de un mercado principal, en el mercado más ventajoso para el activo o pasivo.”

En resumen, el valor razonable es el valor que se esperaría recibir por un activo en el mercado, tomando como referencia productos o servicios con características similares.

- Tratamiento Fiscal:

En gran medida, las NI remiten de manera expresa a la medición por valor razonable, mientras que en el sistema fiscal se mantiene el principio del costo, diferencias que deben ser reveladas, bajo el método escogido por el contribuyente para reflejar las conciliaciones.

En principio, la revaluación de los activos a valor razonable puede implicar una pérdida o ganancia inexistente para el contribuyente, dado que estas operaciones no tienen sustento económico. Siendo así, el legislador dispuso que no tendrán efecto fiscal.

Como se mencionó anteriormente, para efectos fiscales, el parágrafo 6° del artículo 22 de la ley 1819 de 2016 que adiciona el artículo 21-1 del ET, dispone que todas las mediciones que se efectúen a valor presente o valor razonable de conformidad con los marcos técnicos normativos contables deberán reconocerse al costo, precio de adquisición o valor nominal siempre y cuando no exista un tratamiento diferente en el estatuto. La norma continúa, indicando que las diferencias que resulten del sistema de medición contable y fiscal no tendrán efectos en el impuesto sobre la renta y complementarios sino hasta que la transacción se realice mediante la transferencia económica del activo o la extinción del pasivo.

Ahora bien, hasta ahora, se han expuesto una serie de diferencias que surgen de la medición contable y fiscal de los activos, pero esta no es la única desconexión existente. Tanto los ingresos como los costos y las deducciones, quedaron sujetos a las NIIF, como se mencionó al inicio de esta monografía, pero estos también tienen excepciones en el momento de causación según se expondrá a continuación:

- Ingresos:

El primer análisis tendrá dos excepciones que se encuentran en el artículo 28 del ET como excepciones a la causación del ingreso:

“5) Los ingresos devengados por la medición a valor razonable, con cambios en resultados, tales como propiedades de inversión, no serán objeto del Impuesto sobre la Renta y Complementarios, sino hasta el momento de su enajenación o liquidación, lo que suceda primero;” y

“10) Los ingresos que de conformidad con los marcos técnicos normativos contables deban ser presentados dentro del otro resultado integral, no serán objeto del impuesto sobre la renta y complementarios, sino hasta el momento en que, de acuerdo con la técnica contable, deban ser presentados en el estado de resultados, o se reclasifique en el otro resultado integral contra un elemento del patrimonio, generando una ganancia para fines fiscales producto de la enajenación, liquidación o baja en cuentas del activo o pasivo cuando a ello haya lugar.”

Para iniciar el análisis resulta pertinente hacer un recuento sobre lo que se debe presentar en el Otro Resultado Integral (En adelante “ORI”). El ORI hace parte de los estados financieros que deben presentarse, pero se compone de todas las partidas de ingresos y gastos que no se presentan en el estado de resultados, es decir que tienen una incidencia directa sobre la utilidad financiera, y sirve para reconocer ganancias o pérdidas no realizadas. (Hoogervorst, 2012)

De esta forma, el ORI sirve para reconocer fluctuaciones no deseadas en el balance y que por lo tanto no afecten el patrimonio. Entre ellos se encuentran:

- a) Cambios en el superávit por revaluación en propiedades, planta y equipo (NIC 16) e intangibles (NIC 38).
- b) Nuevas mediciones de los planes de beneficios definidos (NIC 19).
- c) Resultados producidos por la conversión de los estados financieros a una moneda de presentación diferente de su moneda funcional (NIC 21).

- d) **Resultados procedentes de inversiones en instrumentos de patrimonio medidos al valor razonable con cambios en el ORI** (NIIF 9 párrafo 5.7.5).
- e) La parte efectiva de ganancias y pérdidas en instrumentos de cobertura en una cobertura del flujo de efectivo (NIC 39).
- f) El resultado por coberturas de inversiones netas en negocio en el extranjero (NIC 39).
- g) El importe del cambio en el valor razonable atribuido a cambios en el riesgo de crédito, del pasivo (NIIF 9 párrafo 5.7.7) para pasivos particulares designados a valor razonable con cambios en resultados.
- h) Participación en el ORI de las asociadas y negocios conjuntos (contabilizados por el método de la participación, NIC 28).

Tras haber aclarado que estas fluctuaciones no afectan el patrimonio, la norma fiscal dispone que no serán objeto del Impuesto Sobre la Renta y Complementarios, sino hasta el momento en que se presenten en el Estado de Resultados. Es decir, que estas fluctuaciones se reconozcan entre los ingresos y gastos que afectan el patrimonio de la sociedad o en su defecto, se reclasifiquen del ORI a una cuenta del patrimonio que implique un ingreso fiscal producto de la enajenación, liquidación o baja del activo o del pasivo.

Estas dos excepciones se encuentran altamente interconectadas, debido a que según se interpreta, todos los cambios por estimaciones en valor razonable se registrarán en el ORI, excepto cuando se enajenen o se liquiden, en concordancia con el artículo 28 del ET; de esta forma, incluso si no todos los cambios que se registrar en el ORI son por valor razonable, a modo de ejemplificación se procederá a describir un caso práctico que demuestre la desconexión contable y fiscal de ambas excepciones:

Suponga que una sociedad X adquirió un inmueble por valor de 100.000.000 COP, en diciembre de 2013, con el fin de usarla para plantar cultivos de tubérculos y como política contable, las

propiedades de inversión se miden a su valor razonable. Suponga también que este inmueble se valoriza por porque aparentemente según un estudio de suelos realizado en el año 2015 este inmueble tiene fuentes petroleras, razón por la cual su Valor Razonable se incrementa a 800.000.000 COP; posteriormente, en el año 2016 se conoce que las fuentes de petróleo no existían y producto de los intentos de extracción se erosionó la tierra y ya no se pueden sembrar ningún tipo de alimentos por lo que el Valor Razonable del inmueble se reduce a 50.000.000 COP, en virtud de esto, se decide vender el inmueble y se cierra el negocio por valor de 52.000.000 COP en Agosto de 2017.

De acuerdo con lo anterior, en el ORI se deberán registrar todos los ingresos y pérdidas que ocasionan los cambios en medición del valor razonable, es decir, en el año 2015 se deberá registrar un ingreso por valor de 700.000.000 COP pues es la diferencia que resulta entre el valor pagado inicialmente y el Valor Razonable a la fecha de cierre de los estados financieros. Posteriormente, deberá registrar una pérdida en el ORI de 650.000.000 COP cuando el Valor Razonable se ve afectado por la ausencia de petróleo y la disminución en la calidad de los suelos, hasta la fecha, ninguno de estos cambios ha implicado cambios en el estado de resultados, ni tiene efectos fiscales. Para el año 2017, el panorama cambia pues se enajenó el inmueble, lo que implica que sí tiene efectos fiscales y se deberá reconocer una pérdida fiscal por valor de 48.000.000 COP que surge de la diferencia entre el costo histórico del inmueble y el valor de realización del activo. Contablemente, se deberá reconocer esta pérdida pero ya en el estado de resultados.

El ejemplo anterior, es uno de los múltiples casos que evidencia la distancia entre lo dispuesto por las normas contables y las normas fiscales, demostrando la desconexión tanto formal como material entre ambos sistemas.

- Costos y deducciones:

Retomando lo mencionado anteriormente, los ingresos y las mediciones no son los únicos que sufrieron modificaciones, sino que también los costos y las deducciones se vieron afectadas con los nuevos marcos internacionales y sus parámetros de medición y causación.

A continuación, se hará exposición de una excepción a la deducibilidad de las pérdidas vinculadas al valor razonable, que se encuentra consagrada en el literal b) del numeral 1º del artículo 105 del ET y que por lo tanto, tampoco se registra en el estado de resultados, hasta que no se realice.

En este sentido, las pérdidas que contablemente se devenguen por concepto de cambios en la medición no serán deducibles fiscalmente, sino hasta el momento en que se enajene o se liquide, lo que suceda primero.

Retomemos el ejemplo de las mediciones a Valor Razonable de la sección de Ingresos. Contablemente, se deberá registrar una pérdida por valor de 650.000.000 COP en el año 2016, pero únicamente en el ORI; en el 2017, deberá registrar nuevamente una pérdida por valor de 1.000.000 COP correspondiente a la diferencia entre el valor de venta del activo y el valor razonable, pero esta ya se debe registrar en el estado de resultados.

Fiscalmente, asumamos que el costo del inmueble no fue alterado desde el momento en que se compró hasta el momento de su enajenación y por lo tanto su costo fiscal será de 100.000.000 COP. Para calcular la pérdida se deberá tomar este valor y compararlo con el valor de enajenación y la diferencia entre estos valores, es decir 51.000.000 COP sería el monto deducible y se deberá reconocer en el periodo en el que efectivamente se incurrió en la pérdida.

NIIF 15: Ingreso De Actividades Ordinarias Procedentes De Contratos Con Clientes

- Tratamiento Contable:

Se deben reconocer los ingresos ordinarios de manera que se demuestre la contraprestación que se espera tener por un intercambio de bienes o servicios. Para esto se deben seguir los siguientes pasos:

1. Identificar el contrato,
2. Identificar las obligaciones,
3. Determinar el precio de transacción,
4. Distribuir el precio de transacción entre las obligaciones del contrato.

Esta es una de las NIIF más importantes pues abarca aproximadamente el 70% de los movimientos contables de las compañías, (Barrientos Estrada, Sarmiento Pavas, & de las Heras García, 2010); en principio la remisión general que se establece en el artículo 28 vincula al concepto de devengo la totalidad de los ingresos, con ciertas excepciones en el fiscal. A continuación se desarrollarán dos excepciones fiscales al devengo contable de las NIIF:

- Dividendos:
 - Tratamiento Contable:

La NIIF 15: Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes, señala el momento de la causación de los dividendos.

Contablemente, estos dependen del tipo de inversión que se tenga en las entidades; si la inversión se hace en entidades asociadas el dividendo se reconocerá bajo el método de participación patrimonial, de conformidad con lo señalado en la NIC 28: “*Contabilización de las Inversiones en Asociadas*”, y los dividendos son un menor costo de la inversión. Para los demás casos en los que la inversión se mide al costo o al valor razonable el reconocimiento se genera con base en los

artículos 5.7. y siguientes de la NIIF 15 que dispone que los dividendos se reconocerán cuando se cumplan las siguientes condiciones:

“(i) se establezca el derecho de la entidad a recibir el pago del dividendo; (b) sea probable que la entidad reciba los beneficios económicos asociados con el dividendo; y (c) el importe del dividendo pueda ser medido de forma fiable.”.

Para las PYMEs el literal c) del párrafo 23.29 de la NIIF para PYMEs dispone que *“los dividendos se reconocerán como ingresos cuando se establezca el derecho a recibirlos por parte del accionista.”*, En otras palabras, el ingreso por dividendos en entidades que no son asociadas se deberá reconocer cuando sean decretadas.

- Tratamiento Fiscal:

Fiscalmente, el numeral primero del artículo 28 del ET indica que el ingreso se realizará en los términos del numeral 1º del artículo 27 del ET, así:

*“Los ingresos por concepto de dividendos o participaciones en utilidades, se entienden realizados por los respectivos accionistas, socios, comuneros, asociados, suscriptores o similares, cuando **les hayan sido abonados en cuenta en calidad de exigibles.** (...)” (S.F.T.O.)*

Por su parte, los ingresos que devengados por concepto de aplicación del método de participación patrimonial no serán objeto del impuesto sobre la renta y complementarios, en concordancia con el numeral 4º del artículo 28 del ET.

Se deberá entender que un dividendo está abonado en cuenta en calidad de exigible cuando se haga la anotación en la respectiva cuenta contable del accionista que recibe los dividendos o cuando se realice el pago físico, momentos que pueden no coincidir temporalmente.

Para efectos de ejemplificación de lo anterior, supóngase que la sociedad ABC S.A.S. es dueña del 75% de las acciones de la sociedad JQK S.A.S, lo que hace que se presuma que ejerce una influencia significativa sobre las políticas operativas y financieras de la compañía, en los términos de la NIC 28; por lo tanto, contablemente deberá aplicar el método de participación Patrimonial.

Adicionalmente, supongamos que la sociedad pagó 1.000.000 COP por las acciones en el 2015, que para el cierre contable del 31 de diciembre de 2015 su patrimonio ascendió a 100.000.000 COP, y en la asamblea ordinaria del 2017 el 3 de marzo, se decide decretar dividendos por valor de 10.000.000 COP, de los cuales 7.500.000 COP le corresponden a ABC S.A.S. que serán pagados el 20 de agosto de 2017 en efectivo.

Contablemente, cuando ABC S.A.S. tendría que registrar un activo por 1.000.000 COP que cuando se cierren los estados financieros deberá registrar por valor de 75.000.000 COP, pues esta participa en el 75% del patrimonio. Más adelante, el 3 de marzo, esta misma sociedad deberá registrar una disminución en la inversión porque el patrimonio de la sociedad se ve disminuido cuando se decretan los dividendos y por lo tanto deberá registrar la inversión por valor de 67.500.000 COP pues patrimonialmente ella únicamente participa en el 75% de las utilidades. Ninguno de estos incrementos o disminuciones tienen efectos fiscales.

Fiscalmente, esta sociedad que participa con una influencia significativa en otra deberá registrar un ingreso por dividendos el 20 de agosto por valor de 7.500.000 COP, cuando estos dividendos son efectivamente pagados a la sociedad.

Ahora bien, para los dividendos en sociedades donde no se tiene una influencia significativa, el funcionamiento es el siguiente; partamos del mismo supuesto anterior: contablemente, el ingreso se deberá registrar el 3 de marzo de 2017, fecha en la que se decretan los dividendos, pero

fiscalmente, el ingreso no se causa hasta el 20 de agosto de 2017, fecha en la que se pagan los dividendos generando una diferencia temporaria y por ende un impuesto diferido.

- Ingresos por contraprestación variable:

La NIIF 15: Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes, dispone que serán contraprestaciones variables las que pueden modificar su importe debido a descuentos, devoluciones, reembolsos, créditos, reducciones de precio, incentivos, primas de desempeño, penalizaciones u otros elementos similares, pero también serán variables aquellos que se encuentren sometidos a condición, en concordancia con el párrafo 50 de esta norma.

Para este análisis, nos enfocaremos únicamente en la sección de la norma que se refiere a los ingresos por contraprestaciones variables por hechos sometidos a condición, debido a que la norma fiscal únicamente separa estos sucesos del momento de causación contable por aplicación del método del devengo.

- Tratamiento contable:

Señala en párrafos siguientes al 50, que para efectos contables, la entidad deberá reconocer este importe siempre y cuando sea altamente probable que no vaya a suponer una reversión significativa. De esta forma, la NI obliga al reconocimiento de estos importes contablemente, incluso antes de que ocurra la condición y deberán actualizarse de acuerdo con unas normas para el cálculo del valor consagradas en esta misma norma, en el cierre contable de cada uno de los periodos en los que todavía esté incierto el ingreso.

- Tratamiento Fiscal:

Por su parte, en materia tributaria, el numeral 9º del artículo 28 del ET impide que se reconozca un ingreso por contraprestación variable hasta que no ocurra la condición.

Debido a la formulación teórica y simplicidad de este caso, no se presentará un supuesto práctico que ejemplifique lo ya descrito en este punto.

El reconocimiento fiscal del ingreso, como ya se ha mencionado en múltiples ocasiones en esta Monografía, también fue objeto de modificación por parte de la Ley 1819 de 2016. Este reconocimiento también quedó redefinido bajo el concepto de *Devengo Contable*, con algunas excepciones según se verifica en el artículo 28 del ET, el cual se transcribe así:

“Para los contribuyentes que estén obligados a llevar contabilidad, los ingresos realizados fiscalmente son los ingresos devengados contablemente en el año o período gravable.”

- Compraventa de bienes inmuebles:
 - Tratamiento Contable:

La NIIF 15, entiende realizados los ingresos derivados de la venta de bienes, incluidos los bienes inmuebles, cuando se den los siguientes requisitos:

“(a) la empresa ha transferido al comprador los riesgos y ventajas, de tipo significativo, derivados de la propiedad de los bienes;

(b) la empresa no conserva para sí ninguna implicación en la gestión corriente de los bienes vendidos, en el grado usualmente asociado con la propiedad, ni retiene el control efectivo sobre los mismos;

(c) el importe de los ingresos ordinarios puede ser valorado con fiabilidad;

(d) es probable que la empresa reciba los beneficios económicos asociados con la transacción; y

(e) los costes incurridos, o por incurrir, en relación con la transacción pueden ser valorados con fiabilidad.”

○ Tratamiento Fiscal:

Fiscalmente, en este supuesto encontramos otra excepción a la causación del ingreso por el método de devengo que se encuentra en la normatividad internacional; así para el caso de la enajenación de los bienes inmuebles, el ET dispone un tratamiento diferente al contable que se encuentra en su artículo 27 numeral 2º, así:

“2. Los ingresos provenientes de la enajenación de bienes inmuebles, se entienden realizados en la fecha de la escritura pública correspondiente”

Como ejemplo, la sociedad XYZ es propietaria de un lote de terreno que planea vender a un desarrollador inmobiliario MNO; para efectos del contrato se pacta que la escritura de traspaso del inmueble se realizará en una fecha determinada por las partes para conveniencia de ambos, pero se le hace entrega material del mismo a MNO antes de la escrituración para que pueda empezar la construcción del proyecto; este último estará encargado del lote, las ventas y la administración del bien.

En este caso, de aplicar la NI, el ingreso para la sociedad XYZ se deberá registrar en el momento que él hace la entrega material y traspasa todos los riesgos y los beneficios a MNO, pues la escritura es una mera formalidad para las partes que perfecciona la venta. Por su parte, dando aplicación al sistema fiscal, MNO deberá registrar el ingreso en el momento en que firme la escritura pública que transfiere la propiedad, independientemente del control que tenga XYZ durante la primera parte del proyecto.

NIIF 16: Arrendamientos

- Tratamiento Contable:

Define el contrato de arrendamiento como aquel en el cual el arrendador transfiere el derecho a controlar el uso de un activo debidamente determinado por un período de tiempo a cambio de una contraprestación.

- Contabilidad para el arrendatario: éste reconoce un activo por el derecho de uso y un pasivo por arrendamiento; el activo por derecho de uso se valora inicialmente por el importe del pasivo por arrendamiento, más todos los costes directos iniciales en que incurra el arrendatario. Una vez comenzado el arrendamiento se valora el activo por derecho de uso, empleando un modelo de costes menos la amortización acumulada. El pasivo por arrendamiento se valora inicialmente por el valor de las cuotas pagaderas a lo largo de la duración del arrendamiento descontadas a un tipo implícito de intereses en el arrendamiento.
- Contabilidad del arrendador: los arrendadores clasifican cada arrendamiento como operativo o financiero. Se clasifica como financiero si transfiere la totalidad de riesgos y beneficios derivados de la propiedad de un activo subyacente, los demás se clasifican como arrendamiento operativo. El arrendador reconoce los activos adquiridos en régimen de arrendamiento financiero como cuentas por cobrar como un importe equivalente a la inversión neta en el momento del inicio del arrendamiento. Las operaciones de venta y posterior arrendamiento, deben contabilizarse en cumplimiento de los requisitos de la NIIF 15.

Según la norma contable, hay acuerdos que son susceptibles de considerarse arriendos; así la Interpretación CINIIF 4, indica que:

“Una entidad podrá realizar un acuerdo, que comprenda una transacción o una serie de transacciones relacionadas que no tenga la forma legal de un arrendamiento pero que implique el derecho de uso de un activo (por ejemplo un elemento de propiedades, planta y equipo), a cambio de un pago o una serie de pagos.

Sería un ejemplo de ello, un acuerdo subcontratación de las funciones de procesamiento de datos de una entidad. Así, se tomaría contablemente como un arriendo según la referida CINIIF 4, si:

*“(a) el cumplimiento del acuerdo depende del uso de un activo o activos específico (el activo); y
(b) el acuerdo traspasa el derecho de uso del activo.”*

El dueño o titular del activo, es decir el arrendador, bajo NIIF, contabiliza una cuenta por cobrar (no los elementos de propiedades, planta y equipo) e ingresos por concepto de intereses relacionados con el financiamiento subyacente al leasing. Como en el ejemplo concreto el arrendador es productor o distribuidor del activo, debe contabilizar un ingreso por venta del activo, y el arrendatario un elemento de propiedades, planta y equipo, bajo ese supuesto, de acuerdo a las reglas NIIF referidas, se estaría ante un arrendamiento financiero.

- Tratamiento fiscal:

No obstante lo anterior, la disposición fiscal (Numeral 3, Artículo 127-1 del E.T.) se limita a mencionar situaciones de reconocimiento inicial de los arrendamientos, para el caso, del arrendador:

“2. Tratamiento del arrendamiento financiero o leasing:

a. Para el arrendador financiero:

i. Al momento de celebración del contrato deberá reconocer un activo por arrendamiento financiero por el valor presente de los cánones de arrendamientos, la opción de compra y el valor residual de garantía en caso de ser aplicable...”

Y sigue la norma:

“ii. Deberá incluir en sus declaraciones de renta la totalidad de los ingresos generados por los contratos de arrendamiento. Para tal efecto, se entiende por ingresos, los ingresos financieros procedentes del activo por arrendamiento, así como los demás ingresos que se deriven del contrato.”

Es decir, fiscalmente el arrendatario contabiliza el elemento de propiedades, planta y equipo como el activo fijo -no como una cuenta por pagar-; pero, no encuadrándose en los supuestos para que se configure el leasing financiero del literal 1. del artículo 127-1, se estaría ante un arrendamiento operativo en términos fiscales. (Consejo Técnico de la Contaduría Pública, 2016).

NIC 8: Políticas Contables, Cambios En Las Estimaciones Contables Y Errores

Esta norma establece una jerarquía para la elección de políticas contables. En primer lugar se encuentran las NIIF y sus interpretaciones. En segundo lugar, a falta de una NIIF directamente relacionable, puede aplicarse cualquiera de ellas. Finalmente, si no es posible aplicar las NIIF y sus interpretaciones, se deben tener en cuenta los pronunciamientos de otros organismos reguladores, políticas contables y prácticas aceptadas en el sector.

Una vez establecida la política contable solamente es permisible el cambio en la misma si así lo exige una NIIF, o si implica la revelación de información relevante y viable. Si una NIIF exige el cambio en la política contable se hará una transición a la política contable con efectos retroactivos, por lo que se hace obligatoria la reformulación de los periodos anteriores. Si no es viable la

reformulación en periodos anteriores, comenzará a aplicarse de manera prospectiva desde el inicio del primer periodo practicable.

Según la misma norma, las estimaciones contables se contabilizarán en el ejercicio en curso, en ejercicios futuros, o en ambos sin reformulación. Los errores significativos de periodos previos se corregirán haciendo uso de la reformulación. Si el error ocurre antes del primer periodo de presentación de los estados financieros, se hará la reformulación del estado financiero de apertura. Por su parte, la NIC 8, en los párrafos 19 siguientes, los cambios en estimación únicamente tienen efectos al futuro. De otro modo, para los errores, hay un cambio en la dinámica de corrección; antes de la reforma tributaria, el artículo 106 del decreto 2346 establecía que cuando se encontraba un error en la contabilidad, el error se corregía en ese momento y se ajustaban a los valores del cierre, así:

*“Las partidas que correspondan a la corrección de errores contables de períodos anteriores, provenientes de equivocaciones en cálculos matemáticos, de desviaciones en la aplicación de normas contables o de haber pasado inadvertidos hechos cuantificables que existían a la fecha en que se difundió la información financiera, **se deben incluir en los resultados del período en que se advirtieron.**” (S.F.T.O.)*

Ahora, el error no se corrige al futuro, sino que la corrección debe incorporarse de forma retroactiva, requisito que implica una ineficiencia evidente y que permite que se afecten los cálculos por ingresos anteriores y pudiendo ser causal de fiscalización por una diferencia en la contabilidad.

Advirtiendo lo anterior, el Consejo Técnico de la Contaduría Pública en el concepto 376 del 21 de julio de 2014 señala:

“(…) Tanto las NIIF completas como la NIIF para la PYMEs establecen que un cambio en políticas contables, a menos que obedezca a modificaciones a las NIIF o a nuevos estándares y las disposiciones transitorias establezcan otra cosa, debe generar una aplicación retroactiva, afectando los estados financieros desde el periodo más antiguo presentado. Algo similar ocurre con la corrección de errores materiales, lo cual conduce a la re expresión retroactiva de la información financiera (Ver NIC 8 y Sección 10 de la NIIF para las PYMEs).

Si se toma esta disposición como una instrucción contable, sería necesario recomponer los libros de contabilidad desde el inicio del periodo más antiguo presentado, que en el caso del Grupo 1 llevaría en la práctica a re expresar 3 años y en el Grupo 2, 2 años, para el caso de cambios en políticas o la corrección de errores de varios años de antigüedad. Es claro que esto es absolutamente ineficiente e inaplicable. (sic)

Una vez más, la solución es diferenciar la contabilidad de las NIIF. Los estados financieros que deban re expresarse son los comparativos, porque los del periodo actual no requieren re expresión. Siendo así, la disposición del Código de Comercio que indica que el Revisor Fiscal debe verificar que los estados financieros “han sido tomados fielmente de los libros” (artículo 208.4), debe entenderse con relación a los estados financieros del ejercicio, porque los comparativos han sido re expresados como consecuencia de los cambios en políticas o la corrección de errores, pero en su momento también fueron fielmente tomados de los libros. En otras palabras, el efecto en la contabilidad se da en el periodo corriente, pero para efectos de presentación, los estados financieros deben modificarse.

Por su parte, el ajuste correspondiente debe reconocerse en la contabilidad cuando se presente, afectando, si es del caso, las ganancias acumuladas.” (S.F.T.O)

De esta forma, se provee una alternativa a la hora de realizar el control en los errores que tiene la contabilidad, con el fin de evitar la imposición de mecanismos ineficientes.

NIC 11: Contratos de Construcción

- Tratamiento contable:

Según esta NIC, el ingreso se calcula a partir del importe inicial y se adiciona cualquier modificación, incluidas reclamaciones e incentivos, siempre que haya una probabilidad de ingreso. Estos deberán reconocerse en función del estado de realización de la actividad contratada siempre que se pueda estimar de manera fiable.

Si no se puede estimar con suficiente fiabilidad no se registra ningún beneficio. Cuando sea probable que los costos totales superen los ingresos derivados del contrato, la pérdida se deberá reconocer inmediatamente.

Este reconocimiento en relación al grado de realización se encuentra en la NIC 11, más específicamente en su párrafo 25, donde “...los ingresos ordinarios derivados del contrato se comparan con los costes del mismo incurridos en la consecución del estado de realización en que se encuentre, con lo que se revelará el importe de los ingresos ordinarios, de los gastos y de los resultados que pueden ser atribuidos a la parte del contrato ya ejecutado”, esa realización obedece ya sea a la proporción de costes de obra hasta la fecha en relación con los costes totales de la construcción, al examen del trabajo ejecutado, o a la proporción física ejecutada del contrato.

- Tratamiento Fiscal

A primera vista, las normas fiscales y contables emplean el mismo método para determinar los ingresos, costos y deducciones de los contratos de construcción. Ello, puesto que el artículo 200 del E.T., modificado por el artículo 97 de la Ley 1819 de 2016, reconoce dichas partidas de acuerdo con el método de grado de realización del contrato.

La norma fiscal indica que “[P]ara la aplicación de este método [el de grado de realización], se elaborará al comienzo de la ejecución del contrato un presupuesto de ingresos, costos y deducciones totales del contrato y atribuir en cada año o período gravable la parte proporcional de los ingresos del contrato que corresponda a los costos y deducciones efectivamente realizados durante el año. La diferencia entre la parte del ingreso así calculada y los costos y deducciones efectivamente realizados” (E.F.T.O) como ya ha sido recurrente en la presente cartilla, la norma fiscal abarca menos supuestos que la contable, así que hay un uso de términos de información financiera que no son elaborados tributariamente.

En este caso concreto, las disposiciones del Estatuto Tributario no definen qué debe entenderse por ingresos, costos y deducciones efectivamente realizadas, ya que como se ha anticipado, la regla del devengo o causación es altamente exceptuada.

Así, un constructor que contabilice costos y gastos siguiendo reglas de enajenación, por ejemplo, durante una vigencia y luego facture la entrega de la obra, tendría una situación de pérdidas fiscales en la primera vigencia y en la última una utilidad gravable muy alta por la construcción terminada.

Lo mismo sucede con los contratos de concesión, registrables contablemente por el método del activo intangible, del activo amortizado y del modelo bifurcado (NIC 38), pero a nivel fiscal exclusivamente por el modelo del intangible en los términos del artículo 32 del Estatuto Tributario.

NIC 16: Propiedad, Planta y Equipo

- Tratamiento Contable:

Para efectos de esta NI, sólo se hará mención a la depreciación, por ser el único elemento de estos activos que difiere en tratamiento fiscal de lo dispuesto por las NI. Así, esta NI, clasifica los activos como de Propiedad, Planta y Equipo siempre y cuando cumplan con las siguientes características:

1. Es probable que la empresa reciba beneficios futuros producto de la explotación del activo.
2. El costo del activo puede ser medido confiablemente.

De acuerdo con esta norma, los activos de propiedad planta y equipo se deberán medir por el costo, tal y como consta en el párrafo 15 de la NIC y este, menos el valor residual es el valor que se puede depreciar. El cargo de depreciación se reconoce en resultados

Esta es una de las partidas que sufrió mayores modificaciones en la medición como consecuencia de la adopción de las NI es el gasto por depreciación. Anteriormente, la depreciación contable y la fiscal estaban reguladas de manera independiente y lo más común era que no coincidieran entre sí. Actualmente, con la ley 1819 de 2016, la depreciación fiscal queda plenamente vinculada a la depreciación contable, con una única excepción: la tasa de depreciación.

Lo anterior surge porque la regulación fiscal dispone límites para la depreciación que no se señalan en las NI, pues estas últimas se limitan a indicar que el activo podrá ser depreciable por el término de su vida útil y que esta se determinará con base en estudios técnicos o documentos probatorios elaborados por un experto en la materia.

Algunos métodos aceptados son el de línea recta, unidades de producción y saldos decrecientes, sin embargo, se usará el que mejor refleje el patrón esperado de los beneficios económicos que serán consumidos por la compañía.

El método de depreciación debe ser revisado al menos anualmente y, si ha cambiado el patrón de consumo de los beneficios, el método de depreciación debe ser cambiado prospectivamente como un cambio en el estimado según la NIC 8.

El activo se deprecia sobre una base sistemática en su vida útil reconociendo el valor residual (si existe) y se revisa anualmente; la depreciación inicia cuando el activo está disponible para su uso (se use o no) y cesa cuando el activo esté retirado definitivamente. No cesa si el activo es retirado de uso activo y queda ocioso o disponible.

Para las NI la vida útil de los activos no está fijada de manera definitiva, sino que se limitan a indicar que esta se determinará con base en estudios técnicos o documentos probatorios elaborados por un experto en la materia.

- Tratamiento Fiscal

Los límites a la depreciación se encuentran consagrados en el artículo 137 del ET cuando se señalan las tasas máximas de depreciación permitidas por el gobierno.

Se aclara que a la fecha de la realización de esta monografía no se ha expedido el reglamento correspondiente para las tasas de depreciación y por lo tanto únicamente se expondrán las que se fijaron de forma temporal que son las siguientes:

CONCEPTOS DE BIENES A DEPRECIAR	TASA DE DEPRECIACIÓN FISCAL ANUAL %
CONSTRUCCIONES Y EDIFICACIONES	2.22%
ACUEDUCTO, PLANTA Y REDES	2.50%
VIAS DE COMUNICACION	2.50%
FLOTA Y EQUIPO AEREO	3.33%

FLOTA Y EQUIPO FERREO	5.00%
FLOTA Y EQUIPO FLUVIAL	6.67%
ARMAMENTO Y EQUIPO DE VIGILANCIA	10.00%
EQUIPO ELECTRICO	10.00%
FLOTA Y EQUIPO DE TRANSPORTE TERRESTRE	10.00%
MAQUINARIA, EQUIPOS	10.00%
MUEBLES Y ENSERES	10.00%
EQUIPO MEDICO CIENTIFICO	12.50%
ENVASES, EMPAQUES Y HERRAMIENTAS	20.00%
EQUIPO DE COMPUTACION	20.00%
REDES DE PROCESAMIENTO DE DATOS	20.00%
EQUIPO DE COMUNICACION	20.00%

Para efectos de señalar la incidencia que tiene una diferencia en las tasas de depreciación, supóngase que la sociedad Anabel S.A.S. tiene una máquina que la usa para producir galletas de perro, la cual adquirió por \$100.000.000 COP. Por disposiciones internas de las políticas contables de la compañía, la maquinaria se depreciará en un término de 7 años y su valor residual será del 15% del costo de adquisición.

Contablemente, en estos 7 años se deberá depreciar el 85% del valor del bien que resulta en una tasa anual de depreciación del 12.142%; de esta forma, anualmente llevará al gasto \$12.142.000 por concepto de depreciación de la maquinaria.

Fiscalmente, la depreciación contable que señala Anabel no podrá ser aplicada pues excede los topes en la tasa de depreciación anual que es del 10% para maquinarias y equipo. Siendo así, la sociedad podrá depreciar este activo fiscalmente, pero le tomará nueve años en vez de siete y el valor deducible será de diez millones anuales los primeros ocho años y el noveno podrá deducir cinco millones por concepto de gasto por depreciación.

NIC 21: Efectos De Las Variaciones En Los Tipos De Cambio De La Moneda Extranjera

- Tratamiento Contable

De acuerdo con lo establecido en esta norma, los registros contables se deben realizar en la moneda funcional. La tasa de cambio deberá ser la del reconocimiento inicial, cualquier adición que se haga se deberá contabilizar con base en la tarifa de reconocimiento inicial y, para el cierre de ejercicios anteriores, los activos se deberán reconocer a la tasa de cambio vigente a la fecha de cierre.

Bajo las NIIF, contablemente, cuando se tiene una moneda funcional distinta de la unidad de medida (en el caso colombiano pesos), se deben reconocer los activos, pasivos, ingresos, costos y gastos en la esa moneda funcional diferente; adicionalmente, puede emitir sus estados financieros en la misma y para convertirlos de esa moneda funcional a pesos debe aplicar a los pasivos y activos en dólares la tasa de cambio de cierre y a los ingresos costos y gastos la tasa de cambio a la fecha de transacción. (Consejo Técnico de la Contaduría Pública, 2016)

Cuando esas disposiciones se contrastan con la NIC 21 sobre, efectos de las variaciones en los tipos de cambio de la moneda extranjera, se tiene que disposiciones como su parágrafo 30 traen que “[C]uando se reconozca directamente en el patrimonio neto pérdidas o ganancias derivadas de una partida no monetaria, cualquier diferencia de cambio, incluida en esas pérdidas o

ganancias, también se reconocerá directamente en el patrimonio neto. Por el contrario, cuando las pérdidas o ganancias derivadas de una partida no monetaria se reconozcan en el resultado del ejercicio, cualquier diferencia de cambio, incluida en esas pérdidas o ganancias, también se reconocerá en el resultado del ejercicio”, haciendo que sea evidente que la disposición contable es holística a la hora de considerar partidas no monetarias, como los intangibles, a las cuales las disposiciones fiscales no responden, tal y como se procede a señalar.

- Tratamiento Fiscal

La norma fiscal no hace una distinción adecuada entre las partidas monetarias y no monetarias para la medición inicial y la siguiente de los activos y pasivos en moneda extranjera, en el marco de la determinación del valor patrimonial y los ajustes de las diferencias en cambio generadas por los mismos.

Bajo ese contexto se desarrolla el artículo 269 del E.T., que expresa:

“El valor de los activos en moneda extranjera, se estiman en moneda nacional al momento de su reconocimiento inicial a la tasa representativa del mercado, menos los abonos o pagos medidos a la misma tasa representativa del mercado del reconocimiento inicial.”

(S.F.T.O)

O el artículo 288 *ibíd.*, relativo al ajuste por diferencias en cambio que trae que:

“Los ingresos, costos, deducciones, activos y pasivos en moneda extranjera se medirán al momento de su reconocimiento inicial a la tasa representativa del mercado.

Las fluctuaciones de las partidas del estado de situación financiera, activos y pasivos, expresadas en moneda extranjera, no tendrán efectos fiscales sino hasta el momento de

la enajenación o abono en el caso de los activos, o liquidación o pago parcial en el caso de los pasivos.” (S.F.T.O)

En un caso hipotético donde una compañía decide adoptar las normas de información financiera y utilizar el euro como moneda funcional diferente a la unidad de medida, implicaría que el saldo en pesos de los activos intangibles aumentaría proporcionalmente a la devaluación del peso como consecuencia de la conversión de los saldos en euros por el aumento en las tasas de cambio. Ello causaría que el patrimonio en pesos de la compañía aumente, y por ende aumente su renta presuntiva, entre otros impuestos.

Mientras que en materia de renta, como ya se dijo, el reconocimiento inicial se hace a la tasa representativa del mercado, que es una simple tasa de referencia que nada tiene con la real tasa de negociación de la operación; antes de su enajenación o liquidación no se hace ningún tipo de reconocimiento posterior, y solo en ese momento (de enajenación o liquidación) se reconoce el ingreso o gasto derivado de la diferencia en cambio, pero comparando la tasa representativa del mercado del reconocimiento inicial con la tasa representativa del mercado del momento de enajenación o liquidación, es decir, nuevamente tomando una tasa teórica de referencia.

NIC 28: Inversiones En Empresas Asociadas Y Negocios Conjuntos

- Tratamiento contable.

Esta norma se aplica para todas las participaciones en las que el inversionista tiene influencia significativa y a los negocios conjuntos; se excluye de aquellos casos en donde el inversionista es por capital de riesgos, fondos de inversión mobiliaria en donde los activos se miden a valor razonable.

Las participaciones donde se tenga influencia significativa en empresas no asociadas o combinaciones de negocios se medirán por el método de participación el cual ya fue explicado para el caso práctico de los dividendos. Se presume que hay influencia significativa cuando hay una participación igual o mayor al 20%. El método por equivalencia se registra contablemente al valor de la adquisición, pero posteriormente se deberá ajustar el valor a la participación que tiene sobre el patrimonio netos de la participada, generando un ingreso o una pérdida que deberá ser registrada en el ORI.

Para efectos de amortización, se aplica lo establecido en la NIIF 9 y la NIC 39 y se considera la inversión en empresas asociadas y negocios conjuntos como un único activo.

- Tratamiento Fiscal

Para el caso fiscal, el artículo 28 del ET en el numeral 5º dispone que no tendrán efecto fiscal los ingresos que se deriven del método de participación patrimonial, así:

“4. Los ingresos devengados por concepto de la aplicación del método de participación patrimonial de conformidad con los marcos técnicos normativos contables, no serán objeto del impuesto sobre la renta y complementarios. La distribución de dividendos o la enajenación de la inversión se regirán bajo las disposiciones establecidas en este estatuto”.

Esta separación ya se planteó en la ejemplificación de la NIIF 15 cuando se determinó la diferencia en el cálculo de los dividendos. Por lo anterior, evitando volver a exponer el mismo contenido, no se ejemplificará esta NI, sino que se enuncia que, como otras, el tratamiento es distinto en materia contable y fiscal.

NIC 37: Provisiones, Activos Contingentes Y Pasivos Contingentes

- Tratamiento Contable:

La norma determina que se debe reconocer una provisión únicamente cuando un hecho pasado haya dado lugar a una obligación legal o implícita, o sea probable una salida del importe de la obligación y esta se puede estimar de forma fiable. Por su parte, el importe que se registra contablemente como provisión debe ser la mejor estimación del desembolso a realizar en la fecha de cierre, teniendo que revisarse en cada cierre contable para ser ajustado en los cambios de estimaciones.

Los gastos futuros previstos, aunque hayan sido autorizados por el máximo órgano, no son reconocidos como provisiones para pérdidas que aún no se hayan producido.

Los pasivos contingentes se producen cuando:

1. Hay una obligación pendiente por confirmar sujeta a una condición cuya realización no está bajo el control de la entidad.
2. Hay una obligación presente que podría implicar una erogación, pero es probable que no se materialice.
3. No hay una manera de estimar fiablemente una obligación.

Los pasivos contingentes solo necesitan mención, mas no registro, y si el pasivo es remoto no se debe siquiera mencionar; únicamente en caso de que se considere altamente probable que se vaya a incurrir en el gasto se deberá registrar un pasivo contingente. Los activos contingentes surgen cuando hay una posibilidad de ingresos, pero no es certera y depende de una condición por fuera de la entidad; estos activos solo se deben mencionar mas no registrar.

Por su parte, la norma en el párrafo 10 define que las provisiones son pasivos en los que existe incertidumbre acerca de su cuantía o vencimiento. Señala asimismo en el párrafo 14, que las provisiones se deberán reconocer en los estados financieros, incluso si no hay certeza cuando se cumplan la totalidad de las siguientes condiciones:

- a) Una entidad tiene una obligación presente como resultado de un suceso pasado.
 - b) Es probable que la entidad se tenga que desprender de recursos que incorporen beneficios económicos para cancelar tal obligación
 - c) Puede hacerse una estimación fiable del importe de la obligación.
- Tratamiento Fiscal.

Para esta norma, fiscalmente hay dos excepciones relevantes que se deben considerar en el análisis que son:

- (i) *los costos y Gastos que por provisiones asociadas a obligaciones de fechas inciertas, incluidos los costos de desmantelamiento, restauración y rehabilitación; y los pasivos laborales en donde no se encuentren consolidada la obligación laboral en cabeza del trabajador” (Sic).*
- (ii) *Ingresos por reversión de provisión de cartera de créditos*

A nivel fiscal, el literal c) del numeral 1º del artículo 105 del ET exceptúa la aplicación de esta norma para *“los costos y Gastos que por provisiones asociadas a obligaciones de fechas inciertas, incluidos los costos de desmantelamiento, restauración y rehabilitación; y los pasivos laborales en donde no se encuentren consolidada la obligación laboral en cabeza del trabajador” (Sic).*

Este determina que las provisiones solo serán deducibles en el momento en que surja la obligación de efectuar el respectivo desembolso con un monto y fecha ciertos, salvo las expresamente aceptadas por la legislación tributaria, en especial lo previsto en el artículo 98 respecto de las

compañías aseguradoras y los artículos 112 y 113. Estos últimos se refieren específicamente a compañías de pensiones y por lo tanto no se desarrollará su aplicación.

A modo de ejemplo, supongamos que la compañía Costa del Pacífico S.A.S. entra en liquidación en el año 2015 y tiene un total de 30 trabajadores. En el momento en que entra en liquidación, las normas contables indican que se deberá reconocer una provisión para el pago de las obligaciones laborales que nacen de tener que liquidar a los trabajadores con los cuales sostiene una relación laboral.

Para el caso concreto, supongamos que en el mes de diciembre del año 2015 la compañía estima que el 10 de enero de 2017 que es cuando planea liquidarse completamente, deberá despedir a la totalidad de los trabajadores y los montos por concepto de liquidación de estos, ascienden a la suma de 200.000.000 COP. Así, como cumple con los 3 supuestos del párrafo 10° de la NI, este deberá reconocer en su contabilidad una provisión por valor de 200.000.000 COP desde el mes de diciembre del año 2015, independiente de si su realización se espera en un periodo diferente.

Mientras tanto, a nivel fiscal, esta provisión no será deducible sino hasta el momento en se tenga la fecha cierta del nacimiento de la obligación que para este caso sería el día 10 del mes de enero de 2017.

Otra excepción se encuentra en el artículo 28 del ET, que también contempla los ingresos por reversión de deterioros acumulados. Fiscalmente, la provisión de cartera es una de las únicas provisiones que es deducible, la cual surge del reconocimiento de las deudas de difícil cobro y aquellas que se consideran que no será posible recuperar, y, por su naturaleza, constituyen un gasto real para la compañía que entra a afectar la utilidad de la misma.

Con la entrada en vigencia de la ley 1819 de 2016, se modifica el concepto de *provisión* por el concepto de *deterioro*. Este deterioro se podrá reducir en cantidades razonables de acuerdo con lo determinado por la reglamentación que expida el gobierno nacional en concordancia con el inciso

primero del artículo 145 del ET. Se aclara que, a la fecha de la elaboración de esta Monografía, la reglamentación no se ha expedido y por lo tanto únicamente se procederá a realizar una comparación teórica sobre los presupuestos de ambas normas.

Contablemente, el deterioro se reconoce disminuyendo el valor del activo y reconociendo un gasto en el estado de resultados, por ejemplo, en el caso de una persona que pide un préstamo en un banco, pero se queda sin trabajo y empieza a incumplir con los pagos. Para efectos de este análisis no se entrará a analizar que constituye una deuda de difícil cobro, sino que se partirá del supuesto de que esta deuda ya fue clasificada así por la entidad.

Para las NI el reconocimiento de gasto por deterioro corresponde al total del importe que se dejó de percibir, en contraposición a lo que plantean las normas fiscales que corresponde a un monto *razonable* que será determinado mediante reglamentación en el futuro. Una vez reconocido el gasto en el estado de resultados, pueden suceder dos opciones: que el cliente pague o que no pague; (i) si no paga, la entidad podrá seguir deteriorando el activo, para el ejemplo una cuenta por cobrar, hasta que haya llevado al gasto la totalidad del importe. (ii) si el cliente paga, se deberá entrar a analizar el momento en el que paga; si pagó antes del cierre del estado financiero, se puede revertir la transacción sin afectar los estados financieros, pero si pagó en un periodo diferente, el pago constituye un ingreso en el periodo en el que se reportó.

Fiscalmente, el que esta persona que pidió un préstamo deje de pagar, no tiene efectos fiscales en la medida en que los deterioros no hayan generado un costo o una deducción fiscal en periodos anteriores, situación que se adapta a los presupuestos de las normas contables. Siendo así, podría decirse que la diferencia en este caso radica en el mecanismo de medición del valor que podrá deducirse, más que el momento en que podrá hacerse.

NIC 38: Activos Intangibles

- Tratamiento Contable:

Se reconocerá el activo intangible cuando es probable que genere beneficios económicos futuros para la entidad, el costo del activo puede medirse de forma fiable. La medición de los activos intangibles tiene las siguientes particularidades:

1. Todos los gastos de investigación se registran en la cuenta de resultados inmediatamente se haga el gasto.
2. Los costos de un establecimiento de comercio internamente formados nunca se deben reconocer como activos.
3. Si hay un elemento intangible que no cumpla con la definición de activo, los gastos relacionados a este se llevan a la cuenta de resultados en el momento en que se incurra en ellos, excepto las combinaciones de negocios, caso en el cual pasa a ser parte del importe reconocido como establecimiento de comercio en la fecha de adquisición.
4. Se puede reconocer como activo un pago anticipado por publicidad siempre y cuando se tenga el derecho a acceder a él, al momento de prestar los servicios.

Los intangibles se pueden registrar contablemente según el costo o el método de revalorización, si es de acuerdo con el método de costo se reconocerá por su costo, menos la amortización acumulada y las pérdidas por deterioro en valor.

Cuando un activo está sometido al precio de cotización en un mercado activo, el registro se puede hacer por el método de revalorización, que será el importe revalorado menos la amortización y cualquier pérdida por deterioro en el valor.

La amortización de los intangibles solo se permite para aquellos con vida útil definida y se amortizará a lo largo del periodo; los intangibles con vida útil indefinida no se amortizan, pero se reconoce una pérdida por el deterioro del valor.

Para el método de revalorización los incrementos se reconocen en otro resultado integral y se acumulan en el patrimonio neto y las disminuciones se registran con la reserva de valorización en el patrimonio neto y cualquier exceso se carga resultados. Cuando el activo revalorado es enajenado se mantiene la reserva de valorización y no se lleva a resultados. Los gastos ocasionados por un activo intangible posterior a su adquisición se registran solo como un gasto y no como mayor valor del activo.

- Tratamiento Fiscal:

Esta norma tiene dos excepciones grandes en materia tributaria a saber:

- i. Reconocimiento de los costos de establecimiento
- ii. Activos Intangibles formados internamente

Para el reconocimiento de los costos de establecimiento el artículo 74-1 del E.T., adicionado por el artículo 54 de la Ley 1819 de 2016, indica:

“Para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios, el costo fiscal de las siguientes inversiones será:

(...)

2. De los gastos de establecimiento, el costo fiscal corresponde a los gastos realizados de puesta en marcha de operaciones, tales como costos de inicio de actividades, costos de preapertura, costos previos a la operación, entre otros, los cuales serán capitalizados. A todos los desembolsos de establecimiento acumulados, se les permitirá su deducción fiscal a partir de la generación de rentas.”

La disposición fiscal permite que los costos que constituyan una inversión sean registrados como gastos sólo cuando se genere renta, ello en la medida que el Legislador estimó que no es tributariamente consecuente que existan gastos de establecimiento si no hay ingresos operativos en el giro ordinario de los negocios.

No obstante, la NIC 38, el literal (a) del párrafo 69 estipula que:

“69. En algunos casos, los desembolsos se realizan para suministrar a la entidad beneficios económicos futuros, pero no se adquiere, ni se crea ningún activo, ni intangible ni de otro tipo que pueda ser reconocido como tal. En esos casos, el importe se reconocerá como un gasto en el momento en que se incurra en él...”

(a) Gastos de establecimiento (esto es, costes de puesta en marcha de actividades), (...) [L]os gastos de establecimiento pueden consistir en costes de inicio de actividades, tales como costes legales y administrativos soportados en la creación de una entidad con personalidad jurídica, desembolsos necesarios para abrir una nueva instalación, una actividad o para comenzar una explotación (costes de preapertura), o bien costes de lanzamiento de nuevos productos o procesos (costes previos a la explotación)” (S.F.T.O)

A modo de ejemplo, el caso de una empresa petrolera, donde antes de generar renta por la explotación de un yacimiento de petróleo, se deben adelantar una serie de labores de exploración de estructuras petrológicas por meses e incluso años que necesariamente implican la erogación de gasto por su complejidad técnica y demanda de inversión.

Bajo los estándares internacionales de información financiera, debería la empresa de petróleos reconocer como gasto la exploración, sin haber generado ninguna clase de renta, por lo que contablemente habría pérdida; fiscalmente se configurarían los supuestos para considerar esa inversión como de establecimiento y estaría sujeta a capitalizarse y solo a partir de que la empresa

comience a generar renta con la explotación del yacimiento que encontró producto de la exploración necesaria para poner en marcha las actividades.

El segundo caso corresponde a los activos Intangibles Formados Internamente: el numeral 5. del artículo 74 del E.T., sobre el costo fiscal de los activos intangibles implica que:

“5. Activos intangibles formados internamente. Son aquellos activos intangibles formados internamente y que no cumplen con ninguna de las definiciones anteriores ni las previstas en el artículo 74-1 del Estatuto Tributario, concernientes a la propiedad industrial, literaria, artística y científica, tales como marcas, goodwill, derechos de autor y patentes de invención. El costo fiscal de los activos intangibles generados o formados internamente para los obligados a llevar contabilidad será cero.”

La NIC 38, de activos intangibles, define que:

“Definiciones 8. Los siguientes términos se utilizan, en la presente Norma, con el significado que a continuación se especifica:

Un activo es un recurso: (a) controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados;

y

(b) del que la entidad espera obtener, en el futuro, beneficios económicos.

Un activo intangible es un activo identificable, de carácter no monetario y sin apariencia física.

(...)

Coste es el importe de efectivo o medios líquidos equivalentes al efectivo pagados, o el valor razonable de la contraprestación entregada, para comprar un activo en el momento de su adquisición o construcción, o, cuando sea aplicable, el importe atribuido a ese activo

cuando sea inicialmente reconocido de acuerdo con los requerimientos específicos de otras NIIF...”.

Así las cosas se puede determinar que las definiciones de los Activos Intangibles Formados Internamente (AIFI) son diferentes en la norma fiscal respecto de la contable. Bajo ese supuesto no son AIFI los intangibles establecidos en el artículo 74-1 del E.T., que en su numeral 3. indica que:

“3. De los gastos de investigación, desarrollo e innovación, el costo fiscal está constituido por todas las erogaciones asociadas al proyecto de investigación, desarrollo e innovación, salvo las asociadas con la adquisición de edificios y terrenos.”

Es decir, los intangibles que más se adecuan a la definición de AIFI, a saber, los excluidos (numeral 3.) por estar en el artículo 74-1, no están sujetos a que se les reconozca su costo.

En esa media, cualquier entidad que capitalice, por ejemplo, gastos en Investigación y Desarrollo (I+D) e innovación, generando así Intangibles Formados Internamente, como una patente de investigación, donde “...*el importe de efectivo o medios líquidos equivalentes al efectivo pagados, o el valor razonable de la contraprestación entregada...*”, es decir la patente, no se pueden reconocer fiscalmente. (Delgado Perea, 2017).

NIC 40: Inversiones Inmobiliarias

- Tratamiento Contable:

Aplica para aquellos inmuebles destinados al alquiler, obtención de plusvalías o ambos, pueden ser de uso mixto y su valorización inicial es por el costo, incluidos los costos de operación. Tras el reconocimiento inicial los obligados a llevar contabilidad podrán medir en su contabilidad financiera estas inversiones inmobiliarias al costo de adquisición menos la depreciación acumulada

o en su defecto podrán optar por el Valor Razonable, permitiendo el cambio de modelo cuando este permita una definición más específica del activo. Adicionalmente, el arrendatario de un bien que se encuentre bajo arrendamiento financiero puede registrarlo como una inversión inmobiliaria siempre y cuando se registre al valor razonable.

- Tratamiento Fiscal:

En materia fiscal los inmuebles deberán ser reconocidos de conformidad con el artículo 69 del ET.

Que deberán ser medidos por:

“(...) precio de adquisición más los costos directamente atribuibles hasta que el activo esté disponible para su uso, salvo la estimación inicial de los costos de desmantelamiento y retiro del elemento, así como la rehabilitación del lugar sobre el que se asienta, en el caso que le sea aplicable. Adicionalmente harán parte del costo del activo las mejoras, reparaciones mayores e inspecciones, que deban ser capitalizadas de conformidad con la técnica contable y que cumplan con las disposiciones de este Estatuto.

En las mediciones posteriores de estos activos se mantendrá el costo determinado en el inciso anterior. Para efectos fiscales estos activos se depreciarán según las reglas establecidas en el artículo 128 de este Estatuto”

Adicionalmente, anticipando la posibilidad que dan las NI, se dispone en el párrafo 1º que para el caso en que las propiedades de inversión se midan contablemente al Valor Razonable, se medirán fiscalmente por el costo.

La ejemplificación anterior, en concordancia con lo que se ha venido proyectando en esta monografía, evidencia las separaciones que son necesarias y que por ende deben ajustarse con el fin de evitar abusos en las imposiciones fiscales.

NIIF para PYMES

Una de las excepciones que se encuentra en el artículo 28 del ET aplica únicamente para quienes se acogen a las NIIF PYMES y su excepción fiscal radica en los intereses implícitos derivados de un acuerdo que constituya una transacción de financiación, así:

- Tratamiento Contable:

Se define esta como “*el pago de bienes y servicios más allá de los términos comerciales normales o si se financia a una tasa de interés que no es la de mercado*”, es decir, cuando se otorgan préstamos con un interés inferior a la tasa de mercado.

Señala la misma norma que cuando se constituya un acuerdo de financiación, la entidad “*deberá medir el activo financiero o pasivo financiero al valor presente de los pagos futuros descontados a una tasa de interés de mercado para un instrumento de deuda similar*” la cual en concordancia con el párrafo 23.5 de la misma norma, se deberá contabilizar un ingreso por intereses derivados de la diferencia entre el valor presente de los flujos futuros y el valor nominal de la transacción, es decir el que efectivamente se recibirá.

- Tratamiento Fiscal:

Por su parte, la norma fiscal difiere de la anterior pues el numeral tercero del artículo 28 del ET indica

“*[E]n las transacciones de financiación que generen ingresos por intereses implícitos de conformidad con los marcos técnicos normativos contables, para efectos del impuesto sobre la renta y complementario, solo se considerará el valor nominal de la transacción o factura o documento equivalente, que contendrá dichos intereses implícitos. En*

consecuencia, cuando se devengue contablemente, el ingreso por intereses implícitos no tendrá efectos fiscales.” (S.F.T.O)

Para efectos de claridad, supóngase que la sociedad MNO realiza la prestación de un servicio por valor de \$6.000.000 en el mes de noviembre de 2016 a XYZ; esta última solicita un plazo de un año para realizar un pago, al cual se le cobrarán intereses a una tasa efectiva anual del 18%.

Contablemente, al inicio de la operación se deberá registrar en lo siguiente:

Tabla 1.1

Cuenta	Débito	Crédito
Ingresos Ordinarios	\$0	\$100.000.000
Cuentas Por Cobrar	\$100.000.000	\$0

Los intereses contablemente se deberán registrar de la siguiente manera:

Tabla 1.2

Mes	Capital	Intereses	Total
Diciembre	\$6.000.000	\$91.857	\$6.091.857
Enero	\$6.091.857	\$93.263	\$6.185.120
Febrero	\$6.185.120	\$94.691	\$6.279.811
Marzo	\$6.279.811	\$96.141	\$6.375.951
Abril	\$6.375.951	\$97.612	\$6.473.564
Mayo	\$6.473.564	\$99.107	\$6.572.671
Junio	\$6.572.671	\$100.624	\$6.673.295
Julio	\$6.673.295	\$102.165	\$6.775.459
Agosto	\$6.775.459	\$103.729	\$6.879.188

Septiembre	\$6.879.188	\$105.317	\$6.984.505
Octubre	\$6.984.505	\$106.929	\$7.091.434
Noviembre	\$7.091.434	\$108.566	\$7.200.000

A diciembre 31 del año 2016, para el cierre contable de la compañía MNO deberá reconocer un ingreso por intereses por valor de \$91.857, separado del capital que se discriminará así:

- Ingreso por servicios: \$6.000.000
- Ingreso por intereses: \$91.857
- Total: \$6.091.857

No obstante, fiscalmente, desde noviembre de 2016, deberá reconocer un ingreso por concepto de servicios prestados por valor de \$7.200.000, que deberá estar soportado en la factura o en el documento equivalente, sin que haya lugar a predicar un ingreso por intereses.

Adicionalmente, se deberá reconocer un impuesto diferido activo por la diferencia entre el valor nominal y el valor recibido, hasta que se termine de recibir la totalidad del pago.

Esta diferencia nace del literal a) del numeral 1º del artículo 105 del ET. La descripción teórica de los intereses implícitos ya se encuentra desarrollada en esta monografía y por lo tanto para efectos del análisis de esta sección se retomará el ejemplo planteado en las tablas 1.1 y 1.2

Esta excepción también se ve reflejada para los costos siendo únicamente deducible el valor nominal de la transacción que esté en la factura o el documento equivalente y que contenga los intereses implícitos, de acuerdo con el literal a) del numeral 1º del artículo 105 del ET.

Como ya se dijo, las NI disponen que las transacciones que presuponen una transacción de financiación deberán separar el gasto de los intereses que generan, siempre y cuando se otorgue un plazo para realizar el pago en los términos de los párrafos 11.13 y 23.5 de la NIIF para PYMEs.

Fiscalmente, la norma dispone que estos intereses implícitos asociados a las transacciones de financiación no serán deducibles, sino que solo será deducible el valor nominal de la transacción que esté en la factura o el documento equivalente y que contenga los intereses implícitos. En consecuencia, cuando se devengue contablemente una deducción por intereses implícitos, esta no es procedente fiscalmente.

Con base en el ejemplo ya mencionado, contablemente la compañía XYZ quien solicita el plazo para realizar el pago del servicio, a diciembre 31 del año 2016, para el cierre contable de la deberá reconocer un gasto por intereses por valor de \$91.857, separado del capital que se discriminará así:

- Gasto por servicios: \$6.000.000
- Gasto por intereses: \$91.857
- Total: \$6.091.857

No obstante, fiscalmente, a desde noviembre de 2016, deberá reconocer un gasto por concepto de servicios prestados por valor de \$7.200.000, que deberá estar soportado en la factura o en el documento equivalente, sin que haya lugar a predicar un gasto deducible por intereses.

Con este, se finaliza la ejemplificación de los ingresos, costos y deducciones y las diferencias temporales entre las bases contables y las fiscales. Adicionalmente, con la intención de respaldar la hipótesis que plantea esta monografía, se hará mención de otros conceptos que tienen momentos de reconocimiento fiscal y contable diferentes demostrando que hay una desconexión material entre estas normas, incluso si se pretende una conexión formal desde una perspectiva más amplia.

Tabla 2.1. Ingresos

Concepto	Tratamiento	Fundamento Normativo
Ingresos por reversiones de provisiones asociadas a pasivos.	Fiscal: No serán objeto de impuesto sobre la renta en la medida en que los deterioros no hayan generado un gasto deducible en periodos anteriores.	Numeral 6 Artículo 28 del ET
	Contable: Se deberán reconocer en el periodo en el que se realicen las reversiones.	NIC 37
Pasivos por ingresos diferidos producto de programas de fidelización de clientes,	Fiscal: Se realizan como ingreso a más tardar en el siguiente periodo fiscal o en la fecha de caducidad de la obligación, si es menor	Numeral 8 Artículo 28 del ET
	Contable: Se deberán reconocer como ingresos de actividades ordinarias en el periodo en que sean canjeados y cumpla con su obligación de suministrar los premios	NIIF 15-CINIIF 13 Párrafo 7

Tabla 2.2. Costos

Concepto	Tratamiento	Fundamento Normativo
Pérdidas por deterioro del valor parcial del inventario por ajustes a su valor neto de realización.	Fiscal: solo serán deducibles al momento de la enajenación del inventario	Numeral Artículo 105 del ET
	Contable: Se reconoce en el ejercicio en que ocurra la rebaja o la pérdida	NIC 2 Párrafo 34
Costos y gastos que se originen por actualización de pasivos estimados o provisiones.	Fiscal: no serán deducibles, sino hasta el momento en que surja la obligación de efectuar el desembolso con un monto y fecha ciertos y no exista limitación alguna.	Numeral Artículo 105 del ET
	Contable: Se deberán reconocer en el periodo en todos los periodos en que se incurran.	NIC 37 Párrafos 59 y 60.
El deterioro de los activos, salvo en el caso de los activos depreciables.	Fiscal: será deducible al momento de su enajenación o liquidación, lo que suceda primero, salvo lo mencionado en el ET, especialmente en los artículos 145 y 146.	Numeral Artículo 105 del ET
	Contable: Se reconoce la pérdida inmediatamente, en el resultado del periodo	NIC 36 Párrafos 58-108
Costos que de conformidad con los marcos técnicos normativos contables	Fiscal: no serán aceptados fiscalmente, sino hasta el momento en que, de acuerdo con la técnica contable deban ser presentados en el Estado de Resultados, o se reclasifique del	Numeral Artículo 105 del ET

Concepto	Tratamiento	Fundamento Normativo
deban ser presentados dentro del otro resultado integral (ORI)	ORI a otra cuenta del patrimonio, generando una pérdida para fines fiscales, producto de la enajenación, liquidación, o baja del activo o del pasivo.	
	Contable: Se deberán registrar todos los movimientos contables en el periodo que ocurrieron	NIC 1
Costos devengados por faltantes de inventarios.	Fiscal: no serán deducibles sino hasta la proporción determinada de acuerdo con el artículo 64 del ET. El mayor costo de los inventarios por faltantes no es procedente fiscalmente.	Numeral Artículo 105 del ET
	Contable: Se reconoce en el ejercicio en que ocurra la pérdida	NIC 2 Párrafo 34

CONCLUSIÓN

- a) En primer lugar, se concluye que verdaderamente no se dio una simplificación en los costos, sino por el contrario, implica una complejidad mucho más avanzada para el sistema fiscal que se adapta, en algunos casos, a la técnica contable y en otros la evade.
- b) El resultado de esta investigación arroja que no fue posible una identidad total entre las NI y las fiscales, sino que por el contrario se evidencian grandes separaciones entre ambos sistemas que tienen como propósito mantener los principios de equidad, eficiencia y proporcionalidad; esto genera una desconexión material entre las bases contables que se encuentra evidenciado a lo largo de esta monografía.
- c) Con base en el análisis del derecho comparado, sí era necesaria la implementación de las NI, pero resulta contraproducente la adopción de las mismas en el sistema fiscal.

BIBLIOGRAFÍA

- Bohórquez Forero, N. d. (2015). Implementación de norma internacional de inventarios en Colombia. *Revista de ciencias administrativas y sociales*, Vol. 25, No. 57, 79-92.
- Gómez, H. B. (24 de octubre de 2016). Aplicación del Método Devengo. Recuperado el 20 de febrero de 2018, de Contrapartida: <http://incp.org.co/Site/2016/info/red/contrapartida/2405.pdf>
- Vasquez Trisancho, G. (27 de Marzo de 2017). Accounter. Recuperado el 15 de Febrero de 2018, de Impuesto de industria y comercio con base en ingresos NIIF: <http://www.accounter.co/niif/gabriel-vasquez-trisancho-impuesto-de-industria-y-comercio-con-base-en-ingresos-niif.html>
- Arroyave, J. F., Ortega, L. C., & Aristizabal, F. E. (2017). Efectos en el tratamiento de los activos reales productivos debido a la aplicación de las normas internacionales de contabilidad. Medellín: Universidad de Antioquia.
- Hoogervorst, H. (20 de Junio de 2012). Generalidades de la NIC 1. Conferencia ante la Asociación Internacional para la Formación e Investigación de Contabilidad. Amsterdam, Holanda.
- Agencia Estatal Boletín Oficial del Estado. (2016). Agencia Estatal Boletín Oficial del Estado, Ministerio de Justicia de España. Obtenido de www.boe.es
- Secretaría Jurídica Distrital. (2016). Secretaría Jurídica Distrital, Bogotá D.C. Obtenido de <http://www.alcaldiabogota.gov.co/portal/index.php>
- Banco de España. (2016). Banco de España. Obtenido de <http://www.bde.es/>
- GAFI. (2016). Grupo de Acción Financiera . Obtenido de <http://www.fatf-gafi.org/>
- Comisión de Prevención de Blanqueo de Capitales e Infracciones Monetarias. (2016). Servicio Ejecutivo, Comisión de Prevención de Blanqueo de Capitales e Infracciones Monetarias. Obtenido de http://www.sepblac.es/espanol/home_esp.htm
- United Nations Office for Drug and Crime. (2016). United Nations Office for Drug and Crime. Obtenido de <http://www.unodc.org/>
- IMOLIN. (2016). International Money Laundering Information Network. Obtenido de <http://www.imolin.org/>

- Editorial Aranzadi, SA. (2015). Obligaciones de las empresas para evitar el blanqueo de capitales y la financiación del terrorismo. En *Grandes Tratados. El delito de blanqueo de capitales*. BIB 2015\4020. Madrid: Editorial Aranzadi, SA.
- Universidad del Rosario. (2016). DELITOS FUENTE DEL LAVADO DE ACTIVOS. Obtenido de http://www.urosario.edu.co/observatorio-de-lavado-de-activos/Archivos_Lavados/DELITOS-FUENTE-DEL-LAVADO-DE-ACTIVOS/
- Barrientos Estrada, M. S., Sarmiento Pavas, D., & de las Heras García, A. (2010). *Normas Internacionales de Información Financiera*. Bogotá: Organización Interamericana de Ciencias Económicas.
- Consejo Técnico de la Contaduría Pública. (13 de Octubre de 2016). Comentarios del CTCP acerca del uso de los nuevos marcos técnicos normativos como referente para la determinación del impuesto sobre la renta. Comentarios uso marcos técnicos determinar renta. Bogotá.
- Delgado Perea, A. (2017). Los efectos de la aplicación de las NIIF en el Impuesto sobre la Renta. En J. R. Piza Rodríguez, *Análisis crítico de la reforma tributaria Ley 1819 de 2016* (págs. 83-107). Bogotá: Universidad Externado.
- Alejo, J. O. (2017). Base Fiscal del Impuesto a la Renta a partir de las NIIF: marco de referencia para el caso colombiano. En *Derecho Tributario, Derecho Aduanero y Comercio Exterior* (pág. 105).
- Peñuela, S. I. (2017). Cumplimiento Tributario. En *Estudios de Derecho Tributario, Derecho Aduanero y Comercio Exterior* (pág. 207).
- Guamanga, L. A. (2017). Conciliación de la utilidad bajo NIIF versus renta líquida en el desarrollo del plan piloto. . En *Estudios de Derecho Tributario, Derecho Aduanero y Comercio Exterior* (pág. 257).
- Tavares, R. J. (2017). The Arms Length Principle: past, Present and Future. . En *Estudios de Derecho Tributario, Derecho Aduanero y Comercio Exterior* (pág. 295).
- Valencia Casallas, A., Monclou Pedraza, J. H., & Andrade Perilla, M. J. (2017). Conciliación Patrimonial en la determinación de los impuestos. En *Estudios de Derecho Tributario, Derecho Aduanero y Comercio Exterior* (pág. 439).

Aroca Lara, C. F., Higuera Naranjo, J. A., & Franco Franco, W. (2017). Criterios de Medición estándares de Información Financiera Versus el Derecho Tributario. . En Estudios de Derecho Tributario, Derecho Aduanero y Comercio Exterior.

Gómez, H. B. (2017). Los Impuestos Diferidos. Legis.

Pereda, J. T. (1995). En Lecturas de Teoría e Investigación Contable (pág. 183). CIJUF.

Restrepo, J. C. (1992). Hacienda Pública. Universidad Externado de Colombia.

Normas Consultadas

Congreso de la República de Colombia (2009). Ley 1314, por la cual se regulan los principios y normas de contabilidad e información financiera.

Congreso de la República de Colombia (2016). Ley 1819, por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones.

El Presidente de la República de Colombia (1989). Decreto Extraordinario 624, Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuesto Nacionales.

Ministerio de Comercio Industria y Turismo (2015). Decreto 2420, Por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones.

Presidente de la República, (1993). Decreto 2649 por medio del cual se expide el Reglamento General de Contabilidad.