

Impacto de las NIIF en el Impuesto a la Renta de las Empresas

Luis Enrique Téllez Peñarete
COLOMBIA

RESUMEN

La implementación de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) en Colombia amerita una seria revisión y reflexión, a efectos de comprender los criterios que se deben tener en cuenta para su adecuada implementación, lo que exige absoluta claridad frente a los criterios que rigen las remisiones de las normas contables que generan efectos fiscales.

Estos temas aún están en revisión y discusión, por lo que se requiere claridad por parte de la Autoridad Tributaria. La aplicación de las NIIF implica respetar las fronteras existentes entre las normas contables y las normas fiscales y corresponde a la autoridad impositiva enfocarse en el entorno internacional para definir unas reglas claras y acordes a los impuestos actualmente vigentes, de manera que se cuente con un marco regulatorio impositivo de las transacciones, debidamente estructurado, organizado y regulado, que permita que la base del manejo fiscal sea la contabilidad llevada bajo NIIF y no sobre bases particulares y especiales.

1. INTRODUCCIÓN

Este documento tiene como propósito reflexionar sobre importantes temas que vienen siendo objeto de revisión y discusión, para poder entender y determinar las consecuencias e implicaciones fiscales derivadas de la implementación de las normas internacionales de información financiera (NIIF) en Colombia.

A través de este documento, los lectores encontrarán una recopilación de importantes consideraciones sobre un tema que conlleva la definición de los efectos fiscales, como consecuencia de la implementación de las normas internacionales de información financiera en Colombia y, en especial, recopilación de algunos criterios que deben ser tenidos en cuenta para una mejor comprensión del efecto de las remisiones existentes a las normas contables que generan un efecto fiscal. Claramente, este tema aún continúa en discusión y exige aclaraciones por parte de la Autoridad Tributaria, mediante una reglamentación que permita aclarar y definir varios efectos, que hoy ya generan una consecuencia fiscal.

Cuando me invitaron a participar en este importante evento, primero quise conocer un poco de que era lo que había sucedido en Bolivia con los efectos fiscales después de haber trabajado con la implementación de las normas internacionales de información financiera y encontré un artículo del Lic. Hugo Berthin Amengual, quien describía muy bien lo que sucedió en Bolivia y lo que nosotros hoy en Colombia estamos viviendo después de iniciar con la comprensión de los efectos fiscales en materia tributaria, como consecuencia de la implementación de las Normas de Información financiera - NIIF.

El licenciado Amengual citaba que el Colegio de Auditores de Bolivia obtuvo un financiamiento del BID para que a través de su Consejo Técnico Nacional de Auditoría y Contabilidad, preparara la convergencia de los principios contables y las normas de Auditoría Bolivianas (vigentes desde el año 1988) a las normas internacionales de Contabilidad y Auditoría; más el código de Ética y de la norma de control de calidad; y después de haber culminado su trabajo, se efectuó el envío de dichas Normas a las autoridades locales para su aprobación oficial y se dispusiera su uso obligatorio por los profesionales y empresas; pero nadie se imaginaba que para que Bolivia se colocara en concordancia con el contexto internacional y global, no solo bastaría con la emisión de una norma legal y ordenar su utilización obligatoria en forma casi inmediata, sin analizar los problemas que se podían presentar por su implementación.

En los dos entornos, Colombiano y el Boliviano, la contabilidad es el resultado de procesos económicos donde todas las empresas y compañías deben elaborar unos estados financieros y por ello resulta de suma importancia no solo conocer una norma que obligue su implementación sino también fundamental tener claridad sobre las normas o preceptos que regulen para efectos fiscales las reglas, bases y normas utilizadas para conocer la causación del ingreso, del costo o gasto y en términos generales lo relacionado con la realización fiscal de los ingresos y gastos.

Es claro que en principio la contabilidad sólo se percibe como una obligación legal para el pago de impuestos y no la consideraban como una fuente real de información financiera, lo cual conllevaba que las contabilidades no siempre reflejaran la realidad actual de una empresa o una compañía. Es importante entender que las autoridades fiscales y los diferentes profesionales con este cambio deben estar totalmente conscientes de sus efectos y consecuencias para aplicar las nuevas normas adecuadamente.

La falta de previsibilidad en su implementación conllevaría que las autoridades pertinentes, no puedan garantizar que las antiguas normas en utilización y las nuevas NIIF a ser aplicadas, requieran o no de definir un término de duración como periodo de transición, así como definir una vigencia de los nuevos efectos plenos, para que se efectúe un adecuado seguimiento e implementación y así su cumplimiento tanto por los profesionales, las compañías y los administradores.

Las NIIF serán la base que consagran los principios contables sobre las mejores prácticas para obtener información financiera de calidad, son principios que fijan fundamentos para la mejor práctica profesional para obtener un modelo contable más acorde; destinado a reflejar los hechos económicos que se registran en la contabilidad debidamente.

En Colombia fui invitado en las Jornadas de Derecho Tributario en Cartagena para presentar algunas consideraciones sobre el tema "Criterios y Consideraciones Prácticas de Remisión a las Normas Contables en el Nuevo Marco Fiscal", las cuales han sido el producto de las discusiones que sobre el particular, hemos adelantado desde los Gremios y en el estudio de las diversas consideraciones que se adelantan en el *Comité de Expertos Tributarios* – CET, adscrito al Consejo Técnico de la Contaduría Pública.

Luego con ese insumo intelectual, se ha constituido un objetivo al recopilar y dejar plasmadas las consideraciones más relevantes y algunas ideas que permitirán sugerir unos cambios que brinden transparencia y mejor comprensión sobre el querer del legislador, como consecuencia de los efectos fiscales que se generarán por la implementación de las normas internacionales de información financiera – NIIF en Colombia.

El presente artículo si bien se fundamenta en las opiniones de varios expertos tributarios que han vivido el proceso de implementación de las NIIF para el primer grupo, no se constituye en la opinión oficial del Comité de Expertos Tributarios - CET, pero sí es una invitación para poder comprender e interpretar bajo un sentido lógico y sistemático el concepto "remisiones" en nuestro marco regulatorio fiscal Colombiano.

Para iniciar, quiero dejar constancia de que nuestro ordenamiento tributario venía manejando unas reglas especiales que implicaban la determinación de efectos contables desde las normas fiscales, al hacer remisiones expresas, como por ejemplo, tratándose de los métodos para la valuación de inventarios y el manejo de los activos diferidos, que se encuentran regulados por el Decreto 2649 de 1993. Sin embargo, una vez que entraron en vigencia las Normas Internacionales de Información Financiera – NIIF, uno de los principales efectos que se han podido concluir es el hecho

de que deberían desaparecer las normas contables que conllevaban un efecto de remisiones y, en consecuencia, deberían ser inoperantes esas reglas que veníamos aplicando.

La Ley 1607 de 2012 expedida por el Congreso de la República de Colombia, en su artículo 165, estableció que para efectos fiscales las remisiones contenidas en las normas tributarias a las normas contables continuarán vigentes durante los cuatro años siguientes a la entrada en vigencia de las NIIF, en el entendido de que las actuales normas del Decreto 2649 de 1993 que resulten aplicables en virtud de la remisión, seguirán siendo aplicables únicamente en materia tributaria.

En consecuencia, y siguiendo nuestros ejemplos antes citados, el método para la valuación del inventario UEPS – “últimas en entrar primeras en salir” desapareció para efectos contables, cuando entró en vigencia la aplicación de las NIIF. Sin embargo, debe quedar muy claro que para efectos fiscales, continuará vigente durante los cuatro años siguientes. Otro ejemplo latente son los activos diferidos que bajo NIIF no existen, mientras que en materia tributaria permanecerán.

En ese orden de ideas el legislador de 2012, al reformar el ordenamiento jurídico tributario, determinó un periodo de aplicación de cuatro años más para las actuales normas contables del Decreto 2649 de 1993, cuyo contenido sea utilizado en el cálculo de las bases fiscales que se incluyen en las declaraciones tributarias. No podemos ser clarividentes, pero es de esperar, que en el cuarto año (2018) cuando el Gobierno Nacional haya medido adecuadamente el impacto tributario de las NIIF, presentará como es costumbre un proyecto de ley donde regule lo pertinente por las normas del Decreto 2649 de 1993; remitiendo expresamente hacia las NIIF o permitiendo que las normas expedidas en desarrollo de la Ley 1314 de 2009 regulen o incluyan disposiciones típicamente tributarias.

Uno de los temas de mayor importancia en el proceso de convergencia a NIIF, radicó en la convivencia entre este nuevo marco normativo y las normas tributarias vigentes. Después de muchas interpretaciones, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público dentro de su facultad reglamentaria expidió el Decreto 2548 del 2014.¹

Si bien el artículo 165 de la Ley 1607 del 2012 habló de un periodo de 4 años en el cual las remisiones contenidas en las normas tributarias a las normas contables se mantendrían vigentes luego de la entrada en vigencia de las NIIF, el Decreto en mención precisó que este periodo para cada uno de los diferentes grupos dentro de la implementación de las NIIF será de la siguiente manera:

	Inicia	Termina
Grupo 1	1° de enero del 2015	31 de diciembre del 2018
Grupo 2	1° de enero del 2016	31 de diciembre del 2019
Grupo 3	1° de enero del 2015	31 de diciembre del 2018

Durante los periodos mencionados previamente, cuando para la determinación de bases fiscales deba remitirse a normas contables, se entenderán como tales las contenidas en los Decretos 2649 y 2650 de 1993, los planes únicos de cuentas según corresponda a cada Superintendencia o a la Contaduría General de la Nación, las normas técnicas establecidas por las superintendencias vigentes y aplicables al 31 de diciembre del 2014 o aquellas normas técnicas expedidas por la Contaduría General de la Nación vigentes y aplicables al 31 de diciembre del 2014. Por tanto, las normas expedidas en desarrollo de la Ley 1314 de 2009 no tendrán efectos tributarios durante los periodos ya mencionados para cada grupo.

Deberá llevarse un registro de las diferencias que surjan entre la información preparada bajo NIIF y la información con fines tributarios. De igual modo, quienes estén obligados a llevar contabilidad en Colombia podrán optativamente llevar un libro tributario, el cual debe permitir la identificación de cada tercero y la operación y la determinación de los tributos provenientes de la misma. Así, de acuerdo con la norma reglamentaria, las declaraciones tributarias de los contribuyentes obligados a llevar contabilidad deben estar soportadas, según sea el caso, por el sistema de registro de diferencias y la contabilidad, o por el libro tributario y la contabilidad; así

¹ Decreto 2548 de 2014. Por medio del cual se reglamentaron los artículos 4 de la Ley 1314 de 2009, 165 de la Ley 1607 de 2012, 773 y 774 del Estatuto Tributario.

como todos los documentos, externos e internos, y comprobantes que evidencien la realidad de las operaciones desarrolladas por el contribuyente.

Con estos cambios, desde el primer momento la Dirección de Impuestos y Aduanas nacionales en Colombia-DIAN (Autoridad Tributaria) dejó conocer su intención de llevar a cabo un plan piloto, mediante el cual se seleccionará una muestra de contribuyentes quienes deberán suministrar información preparada bajo NIIF y de este modo, como autoridad tributaria, podrá medir el impacto y proponer las medidas legislativas a que haya lugar.

A continuación, presentaré unos ejemplos aplicables en Colombia que permiten comprender cómo hoy nos vemos enfrentados a los efectos de una “contabilidad fiscal”, una contabilidad comercial y llamemos unas normas comunes, veamos:

2. CONTABILIDAD FISCAL

Suena bastante extraño hablar de una contabilidad fiscal, porque la contabilidad es solo una, y hoy tenemos que la única contabilidad es aquella que se produce bajo las NIIF, la cual se materializa en los denominados estados contables o estados financieros donde se registra la actividad y las transacciones de una empresa en un periodo determinado. Sin embargo, debido a que para efectos tributarios tenemos reglas diferentes a las contables, necesitamos de información que será la base para el cumplimiento de las obligaciones fiscales, como pueden ser las declaraciones tributarias, precios de transferencia, medios magnéticos, soporte de fiscalizaciones ante la autoridad tributaria, entre otras.

Este sistema de información tendrá una relación directa con las normas fiscales aplicables a cada país, las cuales regulan situaciones particulares en materia de valores patrimoniales, reconocimiento de ingresos, aceptación de gastos y hasta control en el patrimonio de una entidad. Veamos unos ejemplos que facilitan su comprensión:

1. Valorizaciones fiscales como el caso de la valorización del ganado a valores comerciales (Artículo 276 E.T.²).
2. Provisiones fiscales como el caso de venta de inmuebles antes de la terminación de las obras (Artículo 67 E.T.³).
3. Bienes intangibles formados (Artículo 75 E.T.⁴).
4. Renta presuntiva.

2 *Art. 276. Valor de los semovientes.*

En el negocio de ganadería el valor de los semovientes es el del costo, el cual no podrá ser inferior al precio comercial en 31 de diciembre del respectivo ejercicio fiscal.

En el caso del ganado bovino, este último valor será determinado anualmente por el Gobierno, por intermedio del Ministerio de Agricultura, teniendo en cuenta los precios de los mercados regionales.

Este valor hará parte del patrimonio base de la renta presuntiva, cualquiera sea la edad, raza y sexo.

3 *Art. 67. Determinación del costo de los bienes inmuebles.*

El costo de los bienes inmuebles que forman parte de las existencias está constituido por:

1. El precio de adquisición.
2. El costo de las construcciones y mejoras.
3. Las contribuciones pagadas por valorización del inmueble o inmuebles de que trate.

Par. 1o. Cuando en los negocios de parcelación, urbanización o construcción y venta de inmuebles, se realicen ventas antes de la terminación de las obras y se lleve contabilidad por el sistema de causación, puede constituirse con cargo a costos una provisión para obras de parcelación, urbanización o construcción, hasta por la cuantía que sea aprobada por la entidad competente del municipio en el cual se efectúe la obra.

Cuando las obras se adelanten en municipios que no exijan aprobación del respectivo presupuesto, la provisión se constituye con base en el presupuesto elaborado por ingeniero, arquitecto o constructor con licencia para ejercer.

El valor de las obras se carga a dicha provisión a medida que se realicen y a su terminación el saldo se lleva a ganancias y pérdidas para tratarse como renta gravable o pérdida deducible, según el caso.

4 *Art. 75. Costo de los bienes incorporales formados.*

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

Para que proceda el costo previsto en este artículo, el respectivo intangible deberá figurar en la declaración de renta y complementarios del contribuyente correspondiente al año inmediatamente anterior al gravable y estar debidamente soportado mediante avalúo técnico

5. Ajustes por inflación fiscales que no fueron reconocidos en la contabilidad comercial por haber sido eliminados contablemente (sector financiero, solidario, cajas de compensación), Depreciación fiscal adicional (Artículo 130 E.T.⁵).
6. Gastos no deducibles fiscalmente.
7. Intereses presuntivos (Artículo 35 E.T.⁶).
8. Reajustes fiscales activos fijos de manera opcional a partir del 2007 (Artículos 70⁷ y 280 E.T.⁸).
9. Reajustes fiscales acumulados hasta diciembre 31 de 2006.
10. Ajuste por inflación sobre los reajustes fiscales acumulados.

3. CONTABILIDAD COMERCIAL

Como lo indicamos, la contabilidad aporta información sobre el estado financiero de una empresa a los diferentes agentes económicos que tienen un efecto como pueden ser clientes, proveedores, inversionistas, accionistas, y el mismo Estado; luego, tratándose de la contabilidad comercial de una organización se debe regular sobre:

1. Estados financieros básicos, normas sobre presentación.
2. Normas sobre revelaciones.
3. libros de contabilidad;
4. Ajustes por inflación contables que no fueron reconocidos en la contabilidad fiscal por no estar obligados a aplicarlos (entidades sin ánimo de lucro, no contribuyentes), valorizaciones contables (excepto la valuación de inversiones para las vigiladas – artículo 272 del E.T.⁹).
5. Provisiones contables (excepto las permitidas de manera expresa en la contabilidad fiscal, tales como provisión de cartera, pensiones), entre otros.

4. NORMAS COMUNES

Enunciamos que hoy estamos en presencia de una “contabilidad fiscal”, la contabilidad comercial y, en especial, de algunas normas que resultan comunes entre la técnica contable y la técnica fiscal, veamos:

4.1. Normas de la contabilidad comercial con efectos en la contabilidad fiscal, con referencia expresa (Remisorias).

5 Art. 130. Constitución de reserva.

Los contribuyentes que en uso de las disposiciones pertinentes soliciten en su declaración de renta cuotas de depreciación que excedan el valor de las cuotas registradas en el Estado de Pérdidas y Ganancias, deberán, para que proceda la deducción sobre el mayor valor solicitado fiscalmente, destinar de las utilidades del respectivo año gravable como reserva no distribuible, una suma equivalente al setenta por ciento (70%) del mayor valor solicitado.

Cuando la depreciación solicitada fiscalmente sea inferior a la contabilizada en el Estado de Pérdidas y Ganancias, se podrá liberar de la reserva a que se refiere el inciso anterior, una suma equivalente al setenta por ciento (70%) de la diferencia entre el valor solicitado y el valor contabilizado.

Las utilidades que se liberen de la reserva de que trata este artículo, podrán distribuirse como un ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional.

6 Art. 35. Las deudas por préstamos en dinero entre las sociedades y los socios generan intereses presuntivos.

Para efectos del impuesto sobre la renta, se presume de derecho que todo préstamo en dinero, cualquiera que sea su naturaleza o denominación, que otorguen las sociedades a sus socios o accionistas o estos a la sociedad, genera un rendimiento mínimo anual y proporcional al tiempo de posesión, equivalente a la tasa para DTF vigente a 31 de diciembre del año inmediatamente anterior al gravable.

La presunción a que se refiere este artículo, no limita la facultad de que dispone la Administración Tributaria para determinar los rendimientos reales cuando éstos fueren superiores

7 Art. 70. Ajuste al costo de los activos fijos.

Los contribuyentes podrán ajustar anualmente el costo de los bienes muebles e inmuebles, que tengan el carácter de activos fijos en el porcentaje señalado en el artículo 868.

8 Art. 280. Reajuste fiscal a los activos patrimoniales.

* Los contribuyentes podrán ajustar anualmente el costo de los bienes que tengan el carácter de activos fijos en el mismo porcentaje en que se ajusta la Unidad de Valor Tributario, salvo para las personas naturales cuando hubieren optado por el ajuste previsto en el artículo 73 de este Estatuto

9 Art. 272. Valor de las acciones, aportes, y demás derechos en sociedades.

Las acciones y derechos sociales en cualquier clase de sociedades o entidades deben ser declarados por su costo fiscal, (ajustado por inflación) -* cuando haya lugar a ello.

Para los contribuyentes obligados a utilizar sistemas especiales de valoración de inversiones, de acuerdo con las disposiciones expedidas al respecto por las entidades de control, el valor patrimonial será el que resulte de la aplicación de tales mecanismos de valoración. (Este mismo valor constituirá la base para aplicar los ajustes por inflación)

- 4.2. Normas de la contabilidad comercial con efectos en la contabilidad fiscal, sin referencia expresa o cuando las normas fiscales no regulen la materia (Supletorias).
- 4.3. Normas de la contabilidad fiscal con efectos en la contabilidad comercial, con referencia expresa (Remisorias).
- 4.4. Normas de la contabilidad fiscal con efectos en la contabilidad comercial, sin referencia expresa (Supletorias).

4.1 Normas de la contabilidad comercial con efectos en la contabilidad fiscal, con referencia expresa (Remisorias)

Nos referimos al conjunto de normas que en principio buscaban dar un lineamiento para la contabilidad comercial, pero que en su finalidad consagraron también unos efectos fiscales.

1. Toda la legislación contable del sector solidario. (Numeral 4 artículo 19 ET¹⁰).
2. normas sobre inventarios (Artículo 65 ET¹¹).
3. normas sobre cargos diferidos (Artículo 142 E.T.¹²).
4. contabilidad agropecuaria (Artículo 150 E.T.¹³).
5. normas sobre valuación de inversiones para entidades sometidas a control (Artículo 272 E.T.¹⁴).

10 *Art. 19. Contribuyentes del régimen tributario especial. Los contribuyentes que se enumeran a continuación, se someten al impuesto sobre la renta y complementarios, conforme al régimen tributario especial contemplado en el Título VI del presente Libro:*

.....

4. Las cooperativas, sus asociaciones, uniones, ligas centrales, organismos de grado superior de carácter financiero, las asociaciones mutualistas, instituciones auxiliares del cooperativismo, confederaciones cooperativas, previstas en la legislación cooperativa, vigilados por alguna superintendencia u organismos de control. Estas entidades estarán exentas del impuesto sobre la renta y complementarios si el veinte por ciento (20%) del excedente, tomado en su totalidad del Fondo de Educación y Solidaridad de que trata el artículo 54 de la Ley 79 de 1988, se destina de manera autónoma por las propias cooperativas a financiar cupos y programas de educación formal en instituciones autorizadas por el Ministerio de Educación Nacional.

11 *Art. 65. Gradualidad en el desmonte de la provisión UEPS o LIFO.*

Para efectos fiscales, los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios que tengan diferencias entre el inventario final declarado valorado con base en la utilización de modalidades UEPS o LIFO (últimas entradas, primeras salidas) y el inventario final valorado por otros sistemas para sus efectos internos, deberán desmontar el saldo de dichas diferencias, existente al 31 de diciembre de 1994, en sus declaraciones de renta a partir del año gravable de 1995, a más tardar hasta el año gravable de 1999, utilizando como mínimo tasas del 20% anual.

Los valores obtenidos con base en los parámetros aquí establecidos, tendrán como efecto un aumento en el valor de los inventarios del respectivo periodo y un ingreso por corrección monetaria fiscal.

Par. El método que se utilice para la valoración de los inventarios, de acuerdo con las normas de contabilidad generalmente aceptadas, deberá aplicarse en la contabilidad de manera uniforme, durante todo el año gravable, debiendo reflejarse en cualquier momento del periodo en la determinación del inventario y el costo de ventas. El valor del inventario detallado de las existencias al final del ejercicio, antes de descontar cualquier provisión para su protección, debe coincidir con el total registrado en los libros de contabilidad y en la declaración de renta.

El cambio de método de valoración deberá ser aprobado previamente por el Director de Impuestos y Aduanas Nacionales, de acuerdo con el procedimiento que señale el reglamento. El mismo funcionario podrá autorizar, cuando las circunstancias técnicas del contribuyente así lo ameriten, el uso parcial del sistema de inventarios periódicos.

Se considera como método aceptado por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales el denominado sistema "Retail".

Se entiende que para las plantaciones agrícolas, el inventario permanente es el que controla sus existencias y costos, bajo un sistema de amortización dependiente de su ciclo agronómico, sin necesidad de que dicho inventario exija un control por unidades.

Par transitorio. El Gobierno podrá otorgar plazos adicionales a los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta, para poner en práctica los sistemas de control de inventarios permanentes o continuos, a que se refiere el artículo 2 de la Ley 174 de 1994.

12 *Art. 142. Deducción por amortización de inversiones.*

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

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

También es amortizable el costo de los intangibles susceptibles de demérito

13 *Art. 150. Pérdidas sufridas por personas naturales en actividades agrícolas.*

* Las pérdidas de personas naturales y sucesiones ilíquidas en empresas agropecuarias serán deducibles en los cinco años siguientes a su ocurrencia, siempre y cuando que se deduzcan exclusivamente de rentas de igual naturaleza y las operaciones de la empresa estén contabilizadas de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados. Esta deducción se aplicará sin perjuicio de la renta presuntiva

14 *Art. 272. Valor de las acciones, aportes, y demás derechos en sociedades.*

Las acciones y derechos sociales en cualquier clase de sociedades o entidades deben ser declarados por su costo fiscal, (*ajustado por inflación*) -* cuando haya lugar a ello.

Para los contribuyentes obligados a utilizar sistemas especiales de valoración de inversiones, de acuerdo con las disposiciones expedidas al respecto por las entidades de control, el valor patrimonial será el que resulte de la aplicación de tales mecanismos de valoración. (*Este mismo valor constituirá la base para aplicar los ajustes por inflación*)

6. Contabilidad como prueba (Artículo 772¹⁵ y siguientes E.T.^{16/17}), esta norma puede ser cuestionada que sea propiamente una norma contable pero que si tiene un efecto probatorio y una contribución en el debate administrativo y judicial.

4.2. Normas de la contabilidad comercial con efectos en la contabilidad fiscal, sin referencia expresa o cuando las normas fiscales no regulan la materia (Supletorias)

Nos referimos al conjunto de normas que en principio buscaban dar un lineamiento para la contabilidad comercial, pero que en su finalidad consagraron unos efectos fiscales al existir un vacío en la definición o manejo fiscal pero que se toman como fundamento para algunos efectos fiscales, veamos:

1. Normas contables sobre reconocimiento, medición, presentación, no prohibidas expresamente en la legislación fiscal.
2. La más compleja en el futuro, todo lo no regulado fiscalmente, por debilidades en la construcción de la normativa fiscal, aplicaría, ejemplos como medición de activos no corrientes mantenidos para la venta, medición de activos biológicos.

4.3. Normas de la contabilidad fiscal con efectos en la contabilidad comercial, con referencia expresa (Remisorias)

Nos referimos al conjunto de normas que en principio buscaban dar un lineamiento para la contabilidad fiscal, pero que en su finalidad consagraron unos efectos contables, veamos:

1. Normas sobre *leasing* (Artículo 127-1 E.T.¹⁸);

15 *Art. 772. La contabilidad como medio de prueba.*

Los libros de contabilidad del contribuyente constituyen prueba a su favor, siempre que se lleven en debida forma.

16 *Art. 773. Forma y requisitos para llevar la contabilidad.*

Para efectos fiscales, la contabilidad de los comerciantes deberá sujetarse al título IV del libro I, del Código de Comercio y:

1. Mostrar fielmente el movimiento diario de ventas y compras. Las operaciones correspondientes podrán expresarse globalmente, siempre que se especifiquen de modo preciso los comprobantes externos que respalden los valores anotados.
2. Cumplir los requisitos señalados por el gobierno mediante reglamentos, en forma que, sin tener que emplear libros incompatibles con las características del negocio, haga posible, sin embargo, ejercer un control efectivo y reflejar, en uno o más libros, la situación económica y financiera de la empresa.

17 *Art. 774. Requisitos para que la contabilidad constituya prueba.*

Tanto para los obligados legalmente a llevar libros de contabilidad, como para quienes no estando legalmente obligados lleven libros de contabilidad, éstos serán prueba suficiente, siempre que reúnan los siguientes requisitos:

1. Estar registrados en la Cámara de Comercio o en la Administración de Impuestos Nacionales, según el caso;
2. Estar respaldados por comprobantes internos y externos;
3. Reflejar completamente la situación de la entidad o persona natural;
4. No haber sido desvirtuados por medios probatorios directos o indirectos que no estén prohibidos por la ley;
5. No encontrarse en las circunstancias del artículo 74 del Código de Comercio

18 *Art. 127-1. Contratos de leasing.*

Los contratos de arrendamiento financiero o leasing con opción de compra, que se celebren a partir del 10. de enero de 1996, se regirán para efectos contables y tributarios por las siguientes reglas:

1. Los contratos de arrendamiento financiero de inmuebles, cuyo plazo sea igual o superior a 60 meses; de maquinaria, equipo, muebles y enseres, cuyo plazo sea igual o superior a 36 meses; de vehículos de uso productivo y de equipo de computación, cuyo plazo sea igual o superior a 24 meses; serán considerados como un arrendamiento operativo. Lo anterior significa, que el arrendatario registrará como un gasto deducible la totalidad del canon de arrendamiento causado, sin que deba registrar en su activo o su pasivo, suma alguna por concepto del bien objeto de arriendo. Cuando los inmuebles objeto de arrendamiento financiero incluyan terreno, la parte del contrato correspondiente al terreno se registrará por lo previsto en el siguiente numeral.

2. Los contratos de arrendamiento financiero de inmuebles, en la parte que correspondan a terreno, cualquiera que sea su plazo; los contratos de "lease back" o retro-arriendo, cualquiera que sea el activo fijo objeto de arrendamiento y el plazo de los mismos; y los contratos de arrendamiento financiero que versen sobre los bienes mencionados en el numeral anterior, pero cuyos plazos sean inferiores a los allí establecidos; tendrán para efectos contables y tributarios, el siguiente tratamiento:

a. Al inicio del contrato, el arrendatario deberá registrar un activo y un pasivo por el valor total del bien objeto de arrendamiento. Esto es, por una suma igual al valor presente de los cánones y opciones de compra pactados, calculado a la fecha de iniciación del contrato, y a la tasa pactada en el mismo. La suma registrada como pasivo por el arrendatario, debe coincidir con la registrada por el arrendador como activo monetario, en la cuenta de bienes dados en *leasing*. * -En el evento de que el arrendatario vaya a hacer uso del descuento del impuesto a las ventas previsto en el artículo 258-1 del Estatuto Tributario, deberá reclasificar el activo en tal monto, para registrar el impuesto a las ventas a descontar como un anticipo del impuesto de renta.-

b. El valor registrado en el activo por el arrendatario, salvo la parte que corresponda al impuesto a las ventas que vaya a ser descontado, tendrá la naturaleza de ** -activo no monetario, sometido a ajustes por inflación-. En el caso de que el bien objeto de arrendamiento financiero sea un activo depreciable o amortizable, el activo ** -no monetario- registrado por el arrendatario se depreciará o amortizará, utilizando las mismas reglas y normas que se aplicarían si el bien arrendado fuera de su propiedad, es decir, teniendo en cuenta la vida útil del bien arrendado. En el caso de que el bien arrendado sea un activo no depreciable o no amortizable, el arrendatario no podrá depreciar el activo ** -no monetario- registrado en su contabilidad.

2. Método del "retail" en inventarios (Parágrafo artículo 65 E.T.¹⁹).
3. Inventarios permanentes (Artículo 62 E.T.);
4. Desmonte de la provisión LIFO (Norma no vigente al 2009) (Artículo 65 E.T.);
5. Provisión permitida para constructores, para costos por parcelación, urbanización o construcción y venta de inmuebles, artículo 67 ET;
6. Reconocimiento de ingresos, transporte terrestre automotor, cooperativas de trabajo asociado,...(Artículos 102-2 y 102-3).

c. Los cánones de arrendamiento causados a cargo del arrendatario, deberán descomponerse en la parte que corresponda a abono a capital y la parte que corresponda a intereses o costo financiero. La parte correspondiente a abonos de capital, se cargará directamente contra el pasivo registrado por el arrendatario, como un menor valor de éste. La parte de cada canon correspondiente a intereses o costo financiero, será un gasto deducible para arrendatario.

Para los efectos de este literal, el contrato debe estipular, tanto el valor del bien en el momento de su celebración, incluyendo el impuesto sobre las ventas, como la parte del valor de los cánones periódicos pactados que corresponde a cada uno de los conceptos de financiación y amortización de capital.

d. Al momento de ejercer la opción de compra, el valor pactado para tal fin se cargará contra el pasivo del arrendatario, debiendo quedar éste en ceros. Cualquier diferencia se ajustará contra los resultados del ejercicio. En el evento de que el arrendatario no ejerza la opción de compra, se efectuarán los ajustes en su renta y patrimonio, deduciendo en la declaración de renta del año en que haya finalizado el contrato, la totalidad del saldo por depreciar del activo no monetario registrado por el arrendatario. Por su parte, el arrendador hará los ajustes del caso.

e. Los valores determinados de acuerdo con los literales anteriores, serán utilizados por el arrendatario para: declarar el valor patrimonial del activo; realizar el cálculo de la depreciación, cuando ella sea procedente; **aplicar los ajustes por inflación;-; determinar el saldo del pasivo y su amortización; y, calcular el monto de los costos financieros deducibles.

3. Para el arrendador, en cualquiera de los casos aquí contemplados, los activos dados en leasing tendrán la naturaleza de activos monetarios. El arrendador 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 generados por el contrato de arrendamiento, la parte de los cánones que corresponda a intereses o ingresos financieros, así como los demás ingresos que se deriven del contrato.

4. * El descuento del impuesto a las ventas de que trata el artículo 258-1-, solamente podrá ser tomado por el arrendatario del contrato de leasing. El impuesto a las ventas liquidado al momento de la compra del bien, deberá registrarse por parte del arrendador, como mayor valor del bien dado en leasing, salvo que el impuesto haya sido pagado total o parcialmente por el arrendatario al momento de la celebración del contrato. En éste último evento, el arrendador registrará como activo dado en leasing el valor total del bien, disminuido en la parte del impuesto sobre las ventas que haya sido cancelada por el arrendatario.

5. Los registros contables y fiscales a que se refiere el presente artículo, en nada afectan la propiedad jurídica y económica de los bienes arrendados, la cual, hasta tanto no se ejerza la opción de compra pactada, seguirá siendo del arrendador.

Par 1. Para los efectos de este artículo, se entiende por contrato de "lease back" o retro-arriendo, aquel contrato de arrendamiento financiero que cumpla las siguientes dos características:

- a. Que el proveedor del bien objeto de arrendamiento y el arrendatario del bien, sean la misma persona o entidad, y
- b. Que el activo objeto del arrendamiento financiero tenga la naturaleza de activo fijo para el proveedor.

Par 2. El presente artículo no se aplica a los contratos de leasing internacional de helicópteros y aerodinos de servicio público y de fumigación, al cual se refiere el Decreto Ley 2816 de 1991.

19 Art. 65. Gradualidad en el desmonte de la provisión UEPS o LIFO.

Para efectos fiscales, los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios que tengan diferencias entre el inventario final declarado valorado con base en la utilización de modalidades UEPS o LIFO (últimas entradas, primeras salidas) y el inventario final valorado por otros sistemas para sus efectos internos, deberán desmontar el saldo de dichas diferencias, existente al 31 de diciembre de 1994, en sus declaraciones de renta a partir del año gravable de 1995, a más tardar hasta el año gravable de 1999, utilizando como mínimo tasas del 20% anual.

Los valores obtenidos con base en los parámetros aquí establecidos, tendrán como efecto un aumento en el valor de los inventarios del respectivo periodo y un ingreso por corrección monetaria fiscal.

Par. El método que se utilice para la valoración de los inventarios, de acuerdo con las normas de contabilidad generalmente aceptadas, deberá aplicarse en la contabilidad de manera uniforme, durante todo el año gravable, debiendo reflejarse en cualquier momento del periodo en la determinación del inventario y el costo de ventas. El valor del inventario detallado de las existencias al final del ejercicio, antes de descontar cualquier provisión para su protección, debe coincidir con el total registrado en los libros de contabilidad y en la declaración de renta.

El cambio de método de valoración deberá ser aprobado previamente por el Director de Impuestos y Aduanas Nacionales, de acuerdo con el procedimiento que señale el reglamento. El mismo funcionario podrá autorizar, cuando las circunstancias técnicas del contribuyente así lo ameriten, el uso parcial del sistema de inventarios periódicos.

Se considera como método aceptado por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales el denominado sistema "Retail"

Se entiende que para las plantaciones agrícolas, el inventario permanente es el que controla sus existencias y costos, bajo un sistema de amortización dependiente de su ciclo agronómico, sin necesidad de que dicho inventario exija un control por unidades.

Par. transitorio. El Gobierno podrá otorgar plazos adicionales a los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta, para poner en práctica los sistemas de control de inventarios permanentes o continuos, a que se refiere el artículo 2 de la Ley 174 de 1994.

4.4. Normas de la contabilidad fiscal con efectos en la contabilidad comercial, sin referencia expresa (Supletorias)

Nos referimos al conjunto de normas que en principio buscaban dar un lineamiento para la contabilidad fiscal, pero que en su finalidad consagraron unos efectos contables al existir un vacío en la definición o manejo contable pero que se toman como fundamento para algunos efectos contables, veamos:

1. Reconocimiento de ingresos por ventas a plazos (Artículo 95 E.T., Art. 55 DR 2649 /93 – tratamiento de ingresos diferidos, no menciona específicamente el tema de ventas a plazos, Código 2715 DR 2650/93 – establece tratamiento contable para la cuenta de ingresos por ventas a plazos).
2. Reconocimiento de dividendos, (Artículo 27, 48, 49 y Art. 91 E.T., Art. 100 DR 2649 de 1993).
3. Reconocimiento de inmuebles (Literales a), b) y c) Art. 27 E.T.²⁰, Art. 98 DR 2649/93 –No especifica inmuebles–).
4. Provisiones de cartera hasta el límite permitido en las normas de impuestos (Artículo 145 E.T.²¹).
5. Provisión para el pago de futuras pensiones hasta el límite permitido por las normas de impuestos (Artículos 112 y 113 E.T.).²²

5. LA DIAN OPINA SOBRE NIIF Y LA PRUEBA CONTABLE

Recordemos lo que se estableció en el artículo 165 de la Ley 1607 de 2012:

“Artículo 165. Normas contables. Únicamente para efectos tributarios, las remisiones contenidas en las normas tributarias a las normas contables, continuarán vigentes durante los cuatro (4) años siguientes a la entrada en vigencia de las Normas Internacionales de Información Financiera – NIIF–, con el fin de que durante ese periodo se puedan medir los impactos tributarios y proponer la adopción de las disposiciones legislativas que correspondan. En consecuencia, durante el tiempo citado, las bases fiscales de las partidas que se incluyan en las declaraciones tributarias continuarán inalteradas. Asimismo, las exigencias de tratamientos contables para el reconocimiento de situaciones fiscales especiales perderán vigencia a partir de la fecha de aplicación del nuevo marco regulatorio contable”.

De la interpretación del anterior texto legal han surgido varias orientaciones sobre los alcances y soluciones del texto final del artículo 165 de la Ley 1607 de 2012.

20 Art. 27. Realización del ingreso.

Se entienden realizados los ingresos cuando se reciben efectivamente en dinero o en especie, en forma que equivalga legalmente a un pago, o cuando el derecho a exigirlos se extingue por cualquier otro modo legal distinto al pago, como en el caso de las compensaciones o confusiones. Por consiguiente, los ingresos recibidos por anticipado, que correspondan a rentas no causadas, sólo se gravan en el año o período gravable en que se causen.

Se exceptúan de la norma anterior:

- a. Los ingresos obtenidos por los contribuyentes que llevan contabilidad por el sistema de causación. Estos contribuyentes deben denunciar los ingresos causados en el año o período gravable, salvo lo establecido en este Estatuto para el caso de negocios con sistemas regulares de ventas a plazos o por instalamentos.
- b. 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. En el caso del numeral cuarto del artículo 30 de este Estatuto, se entenderá que dichos dividendos o participaciones en utilidades se causan al momento de la transferencia de las utilidades al exterior, y
- c. Los ingresos provenientes de la enajenación de bienes inmuebles, se entienden realizados en la fecha de la escritura pública correspondiente, salvo que el contribuyente opte por acogerse al sistema de ventas a plazo

21 Art. 145. Deducción de deudas de dudoso o difícil cobro.

Son deducibles, para los contribuyentes que lleven contabilidad por el sistema de causación, las cantidades razonables que con criterio comercial fije el reglamento como provisión para deudas de dudoso o difícil cobro, siempre que tales deudas se hayan originado en operaciones productoras de renta, correspondan a cartera vencida y se cumplan los demás requisitos legales.

No se reconoce el carácter de difícil cobro a deudas contraídas entre sí por empresas o personas económicamente vinculadas, o por los socios para con la sociedad, o viceversa.

* A partir del año gravable 2000 serán deducibles por las entidades sujetas a la inspección y vigilancia de la Superintendencia Bancaria, la provisión individual de cartera de créditos y la provisión de coeficiente de riesgo realizado durante el respectivo año gravable.

Así mismo, serán deducibles de la siguiente manera las provisiones realizadas durante el respectivo año gravable sobre bienes recibidos en dación en pago y sobre contratos de leasing que deban realizarse conforme a los normas vigentes:

.....

- e) A partir del año gravable 2004 el 100%.

22 Art. 112. Deducción de la provisión para el pago de futuras pensiones. <Fuente original compilada: D. 2053/74 Art. 52

En lo que sí hay consenso es que entre la propuesta de redacción de parte del Consejo Técnico de la Contaduría Pública y el artículo 165 antes citado existieron distancias muy importantes, donde incluso algunos expertos señalaban que sí hay potenciales efectos tributarios cuando entren en vigencia y aplicación las NIIF. Varios temas que aunque conexos son diferentes, los han venido mezclando peligrosamente.

Por un lado, la prueba contable ya no podría ser la contabilidad bajo NIIF, bajo el entendido de que las cifras que sirven de base de las obligaciones fiscales no necesariamente serán las que estén en la contabilidad de NIIF, y que claramente, se puede soportar en las conciliaciones o en el mismo libro tributario; y, consecuentemente, las declaraciones tributarias deberían estar sustentadas en normas contables locales y fiscales. ¿Pero, qué pasaría entonces con el artículo 581 del Estatuto Tributario y la firma de los balances bajo NIIF que ahora “no” soportan las declaraciones tributarias en especial las de renta y las de CREE? ¿Qué libros revisarían los funcionarios de fiscalización cuando intenten verificar las cifras que soportan las declaraciones tributarias?

Adicional a los anteriores interrogantes, surgen otros como, por ejemplo, que existirán antecedentes y bases contables de años anteriores que en el futuro desaparecerán de los libros oficiales y de los balances oficiales bajo NIIF.

Por otro lado, algunas normas contables actuales con efectos tributarios podrían desaparecer en el futuro, si por conveniencia el Gobierno decide eliminarlas, toda vez que ya no afectarían los estados financieros oficiales; entre otros mil temas más. Surgen varios posibles alcances y soluciones sobre el mencionado artículo 165, entre los cuales podemos resaltar los siguientes:

1. Con NIIF en libros oficiales, por cuatro años llevar adicionalmente una contabilidad que soportará las cifras fiscales con base en las normas actualmente vigentes y que simbolizamos bajo el rótulo del DR 2649/93.
2. diseñar una contabilidad tributaria pero que todavía no tiene forma ni sistémica ni fundamentación científica como si lo tiene el sistema actualmente vigente.
3. Hablar de omisiones, intromisiones y remisiones de las normas contables en las normas fiscales y dónde sería posible que las omisiones “si” tuvieran efectos tributarios, habida cuenta que el artículo 165 estipuló que “Únicamente para efectos tributarios, las remisiones contenidas en las normas tributarias a las normas contables,…”.
4. Reglas contables fiscales que potencialmente tendrían efectos en el nuevo modelo a pesar que existan normas que expresamente lo prohíben, pero que algunos sostienen que son reglas de presentación, medición y reconocimientos que no contradicen las NIIF vigentes, como el caso de la reserva por depreciación fiscal adicional.

En relación con este tema no se ha logrado una interpretación unificada sobre el artículo 165 de la Ley 1607 de 2012 y, por el contrario, si se han presentado diversas discusiones sobre los efectos, por ejemplo, en una de las reuniones del Subcomité de Expertos Tributarios en la sesión de Julio 2012 se opinó lo siguiente:

> Las sociedades que están sometidas o se someten durante todo el año o período gravable a la vigilancia del Estado, por intermedio de la Superintendencia respectiva, pueden apropiarse y deducir cuotas anuales para el pago de futuras pensiones de jubilación o invalidez, en cuanto no estuvieren amparadas por seguros o por el Instituto de Seguros Sociales y siempre que en su determinación se apliquen las siguientes normas:

- a. Que el cálculo se establezca sobre la última tabla de mortalidad para rentistas o de invalidez, aprobada por la Superintendencia Bancaria*;
- b. Que se utilice el sistema de equivalencia actuarial para rentas fraccionarias vencidas.

Art. 113. Como se determina la cuota anual deducible de la provisión. <Fuente original compilada: D. 2348/74 Art. 70.> La cuota anual deducible por concepto de pensiones futuras de jubilación o invalidez, será la que resulte del siguiente cálculo:

1. Se determina el porcentaje que representa la deducción acumulada hasta el 31 de diciembre del año inmediatamente anterior, con relación al monto del cálculo actuarial efectuado para dicho año.
2. El porcentaje así determinado se incrementa hasta en cuatro puntos y ese resultado se aplica al monto del cálculo actuarial realizado para el respectivo año o período gravable.
3. La cantidad que resulte se disminuye en el monto de la deducción acumulada hasta el 31 de diciembre del año inmediatamente anterior.

La diferencia así obtenida constituye la cuota anual deducible por el respectivo año o período gravable.

Par. 1º. El porcentaje calculado conforme al numeral 2 de este artículo, no podrá exceder del ciento por ciento (100%).

Par. 2º. Cuando la cuota anual resulte negativa, constituirá renta líquida por recuperación de deducciones.

Par. 3º. El cálculo actuarial se regirá por las disposiciones del artículo anterior, pero la tasa de interés técnico efectivo será la que señale el Gobierno, con arreglo a las normas determinadas en la Ley.

“1. Alcance tributario de la Ley 1314 de 2009:

a. A la entrada en vigencia de las NIIF, todas las remisiones expresas y tácitas de la ley tributaria a las normas contables se entenderán hechas a las nuevas normas contables (es decir a dichas NIIF).

b. O si, en relación con el inciso anterior, será necesario que tales remisiones sean modificadas para que se entienda que las mismas hacen referencia específica a las nuevas normas de contabilidad (es decir, a las NIIF).

c. Dichas remisiones se entenderán hechas a NIIF, cuando entren en vigencia las NIIF de convergencia plena, y, al mismo tiempo, a las normas de contabilidad actuales, mientras entran en vigencia las NIIF para PYMES que aplicarán, según los planes actuales, al Grupo 2, y que entrarían en vigencia un año después que las NIIF de convergencia plena.

d. Se debe entender que después de la entrada en vigencia de la Ley 1314 de 2009, las normas fiscales sólo producen efectos fiscales. O si esta regla aplica solo a partir de la entrada en vigencia de las NIIF.

2. Derogatoria parcial o total de la Ley 1314 de 2009 por normas tributarias posteriores, en especial, por el proyecto de reforma tributaria.

“El problema real de la implementación y la manera de solucionar las remisiones hacia reglas contables se va a presentar verdaderamente en 2019, como quiera que en los años que van corriendo (2015 a 2018) no queda duda alguna de que, cualquiera que sea el grupo al cual se pertenezca o se adhiera, la remisión ha de hacerse hacia estándares locales.

“En consecuencia, se avizora que el tema reventará solamente en 2019, momento en el cual, según el cronograma del Decreto 2548, necesariamente tendrá que presentarse un proyecto de ley al Congreso para legislar lo que corresponda. Por ello, si pensamos en una ley que se emita en 2018, ya para 2019 no habrá necesidad de hacer remisiones.

“Es decir, con esa ley que se prevé podrá emitirse, el tema podrá quedar solucionado. En otras palabras: lo que debe quedar escrito como recomendación al legislador, es que en el proyecto de ley que se ha de presentar en 2018, tiene que incluirse una regla especial de convergencia para el año 2019, con el fin de superar la discusión que puede emanar de la postura de adherencia o pertenencia”.

Dentro de los análisis efectuados se partió de una juiciosa evaluación sobre las remisiones y las omisiones existentes y de esas consideraciones, deseo destacar lo siguiente:

6. REMISIONES Y OMISIONES

Empezamos por concluir que no hay remisiones tácitas. Se ha concluido que el fundamento de interpretación debería ser las fuentes del derecho. Luego Jurídicamente hablando, deberían respetarse los principios de interpretación del Derecho que consagra el Código Civil²³. En consecuencia, las señaladas remisiones son solamente las expresas, porque,

23 *Sentido de la interpretación:*

Las leyes se expiden para que sean conocidas, y se presume que nadie las ignora, para que no haya excusa en su cumplimiento.

La interpretación requiere un conocimiento sistemático del derecho, y para ello son necesarios los principios y conceptos generales que informan la ciencia jurídica en su conjunto a demás toda ley está destinada a ser aplicada a los casos concretos, esta última frase constituye la interpretación propiamente dicha. Interpretar la ley, es pues, conocer y adaptar las normas abstractas a los casos singulares, es pasar de lo general a lo particular.

Las reglas de interpretación señaladas por el código agotan los medios para descubrir el verdadero y exacto sentido de la ley. En muchos casos será necesario emplear criterios no encerrados en el catálogo legal. Esto por lo menos enuncian criterios tan generales que son valederos para toda la legislación y pueden por lo mismo ser complementados por otros más especiales sin temor a que modifiquen a aquellos.

Diversas clases de interpretación doctrinal y de autoridad

Según de quien emane la interpretación es doctrinal o privada y de autoridad o pública. La primera es producto de los particulares, la segunda de la autoridad pública. Esta obliga; aquella no.

Elementos de la interpretación

Savigny distingue cuatro elementos de la interpretación: Gramatical, lógico, histórico, y sistemático.

1. *Elemento gramatical:* Tiene por objeto la palabra, la cual sirve de medio de comunicación entre el pensamiento del legislador y el nuestro. La interpretación de las palabras de la ley debe tener lugar según las reglas del lenguaje; de ahí que se le denomine interpretación gramatical.

adicionalmente, el artículo 4 de la Ley 1314 de 2009 así lo consagró cuando dijo: “Las normas expedidas en desarrollo

2. **Elemento lógico:** Busca la intención o espíritu de la ley o las relaciones lógicas que unen sus diversas partes. Se dirige a investigar la *ratio legis*, es decir, el propósito perseguido por la ley, la razón que la justifica, y la *ocasio legis* es decir las circunstancias particulares del momento histórico que determinaron su dictación. Es la *ratio* más importante y hasta tal punto se ha llegado a decir que si cesa la razón de la ley, cesa la ley misma.

3. **Elemento histórico:** Tiene por objeto la indagación del estado de derecho existente sobre la materia de la época de la confección de la ley y el estudio de los antecedentes que tomó en cuenta el legislador antes de dictar la ley que se trata de interpretar.

4. **Elemento sistemático:** Se basa en la interna conexión que enlaza a todas las instituciones jurídicas y normas en una gran unidad. Esta conexión como histórica ha estado viva en la mente del legislador, y solo podemos conocer e forma perfecta su pensamiento si llegamos a ver con claridad la relación entre la ley y el conjunto del sistema legal así como en el cual es el influjo que, en dicho sistema, quiere ejercer.

Los cuatro elementos de la interpretación indicados, pueden reducirse a dos: el gramatical y el lógico el segundo empieza donde el primero acaba; pues cualquier interpretación que emplee medios distintos de la mera explicación de las palabras, es interpretación lógica.

Especies y métodos de interpretación

Especies: Por el resultado a que llegue la interpretación cabe distinguir: Interpretación declarativa, restrictiva y extensiva, según la primera especie de interpretación la ley se aplicará a todos los casos que expresan sus términos, ni a más ni a menos.

La interpretación extensiva la ley se aplicará a un mayor número de casos que los que parecen comprender los términos literales de la ley.

Interpretación restrictiva: no se extenderá la aplicación de la ley a un caso que, según las literales palabras de la ley, parecía estar comprendido en la misma.

Métodos:

Existen diversos pero generalmente se agrupan en dos categorías:

Método lógico tradicional: Este método pretende sobre todo acertar la voluntad de la ley al momento de ser redactada y promulgada. Concentra la búsqueda de la intención del legislador en los textos legales, en sus palabras, antecedentes y motivos, y también en la ilación lógica o racional de sus diversas disposiciones y del principio o de los principios que las inspiran.

Para encontrar el pensamiento del legislador se vale de diversos medios:

1. Exégesis o la explicación gramatical y semántica de las palabras empleadas en la ley se supone que el legislador domina el lenguaje que exterioriza su voluntad.
2. Los trabajos preparatorios (ante proyectos, exposición de motivos, debates parlamentarios) se estima que en esos antecedentes puede encontrarse siempre el pensamiento legislativo, sea en forma explícita o implícita.
3. La conjetura es decir el juicio probable sobre la verdadera intención del legislador que se desprende del espíritu general de la ley y de la apreciación lógica de las consecuencias a que llevaría cada una de las interpretaciones en pugna.
4. Otros procedimientos lógicos basados en el raciocinio:

Argumentos *a fortiori*, por analogía, a contrario, todos ellos se explicaran más adelante.

Crítica: el método clásico llamado también exegético por el apego y respeto religioso que tenían sus principales seguidores en el siglo XIX, tiene como gran mérito el presentar todo un sistema para la interpretación legal y es el que mejor permite conocer los textos.

Representantes: el método lógico tradicional alcanza su cumbre en el siglo XIX casi todos los juristas de esa época lo siguen y forman la llamada escuela de la exégesis tal vez el que con más rigor lo ha aplicado es el gran maestro belga, Francisco Laurent 1818- 1887 hoy día todavía tiende a preponderar a que con ciertas concesiones a los métodos modernos.

Métodos modernos

Son muchos y difieren bastante entre sí; pero a todos nos unen un aspecto negativo, el mayor o menor repudio al método clásico.

1. **El método histórico evolutivo:** según este método, la ley no debe concebirse como la voluntad de su autor; una vez dictada, se independiza de este, adquiere existencia autónoma y pasa a vivir su propia vida, cuyo destino es satisfacer un presente siempre renovado, el intérprete esta llamado hacer cumplir siempre ese destino: respetando la letra de la ley, puede atribuirle un significado diverso del originario que responda a las nuevas necesidades de la vida social. A de darse la ley, no el sentido que tuvo al tiempo de dictarse, si no el que pueda tener al momento de ser aplicado.
2. **El método de la libre investigación científica:** este método hace entrar en juego la interpretación solo cuando hay dudas sobre el sentido de la norma. Tal sentido se determina de acuerdo con la intención del legislador que revelan las circunstancias dominantes a la época de la dictación de la ley y no a la de su aplicación.
3. **Método positivo teleológico:** Según este método las normas jurídicas tienen un fin práctico, y este es el que se debe indagar al intérprete, y no la voluntad o intención del legislador, que es subjetiva y puede no coincidir con aquel fin. Si el caso o la relación jurídica no están regulados por la ley, deben solucionarse con la norma que se encuentre más adecuada. Esta se deducirá de las necesidades, de la observancia objetiva y positiva de los hechos de la ponderación de las exigencias reales y de las utilidades prácticas.
4. **Método de la jurisprudencia de los intereses:** no es sino la versión más moderna del método teleológico, parte de la base de que las leyes son la resultante de los intereses materiales, nacionales, religiosos, y éticos que luchan dentro de una comunidad jurídica. Consecuentemente el intérprete para resolver una cuestión, debe investigar ponderar los intereses en conflictos y dar preferencia al que la ley valore más.
5. **Método de la escuela del derecho libre:** Dice que no es un simple método de interpretación de las normas jurídicas; debido a que sus planteamientos son mucho más bastos: abarcan en general la elaboración y creación del derecho.

Interpretación doctrinal

Llamada también interpretación Privada o Doctrinal, esta se manifiesta en los tratados, en las revistas jurídicas y en las cátedras.

El producto elaborado en esta forma escrita u oral se llama doctrina, palabra que también denota al conjunto de personas que participan en la labor de la interpretación privada; un mismo vocablo pues, sirve para designar la obra y el autor.

Caracteres

Esta interpretación dice Planiol “es la más libre de todas, porque es puramente teórica y las fecunda porque se desenvuelve a voluntad y a corta pisas” no se detiene en el examen de una cuestión aislada; dada sus ideas y a sus conclusiones la amplitud, la lógica y la fuerza de una síntesis.

Fuerza e importancia de la interpretación doctrinal

En la interpretación privada carece de fuerza obligatoria; solo posee valor moral, cuya trascendencia depende del prestigio del intérprete. La doctrina presta en todos los países grandes servicios al desarrollo y evolución al derecho; orienta e inspira a jueces y legisladores.

Interpretación de autoridad artículo 25 c.c.

Interpretación judicial: es la que emana de las sentencias de los tribunales.

de esta ley, únicamente tendrán efecto impositivo cuando las leyes tributarias remitan expresamente a ellas...” Lo que poco a poco se ha ido llamando como remisiones tácitas, realmente corresponde a la expresión del artículo 4 de la Ley 1314 de 2009 cuando señala que “o cuando estas no regulen la materia”.

Luego, no se trata de una verdadera remisión y, menos aún, tácita, porque el supuesto normativo derivado de la Ley 1314 de 2009 se predica para cuando las normas tributarias no regulen la materia. Por tanto, sería válido concluir

Su fuerza obligatoria es muy limitada. Salvo contadas excepciones. Artículo 26 C.C.

Elemento gramatical de la interpretación: dice el artículo 27 C.C. “Cuando el sentido de la ley es claro, no se desatenderá su tenor literal a pretexto de consultar su espíritu” esta regla viene del derecho romano y fue traducida del latín al castellano.

Pero ha de observarse que para estimar claro el sentido de una ley, no basta que la parte consultada, un artículo de ella, este redactada en términos que no provoquen dudas; también es menester que no haya otro precepto que la contradiga, porque si lo hay el sentido de la ley no es claro ya que este resulta del conjunto de sus disposiciones y no de una aislada.

El sentido de la ley es claro cuando el alcance de la disposición se entiende por su sola lectura, sea porque considerada aisladamente de las demás no origina dudas sea porque relacionadas con ellas no denota discordancias.

Sentido en que deben tomarse las palabras de la ley: Artículo 27 C.C. La regla general es que “las palabras de la ley se entenderán en su sentido natural y obvio, según el uso general de las mismas palabras.

Sentido natural y obvio: Artículo 29 de C.C. ha dicho la jurisprudencia, es que a las palabras da al Diccionario de la Academia Española. Claro que el legislador se refiere a un medio o círculo determinado y emplea palabras o frases propias de dicho medio o círculo, el sentido natural de ellas será el que dan las personas que se mueven en dicha órbita. Por lo demás, el Diccionario en referencia generalmente señala las acepciones que tienen las palabras en la comunidad lingüística toda y en determinados círculos.

Puede suceder que el mismo legislador defina una palabra y le dé un sentido diverso del que tiene en el lenguaje corriente. En tal caso la palabra debe tomarse en su significación legal. Así lo dice el Art. 20 del C.C. en su segunda parte: “...pero cuando el legislador las haya definido expresamente para ciertas materias, se les dará en éstas su significado legal”.

Elemento lógico e histórico: El elemento lógico y el histórico están contemplados en el inciso 2º del artículo 19 y en el inciso 1º del artículo 22.

Dice la primera disposición: “Pero bien, se puede, para interpretar una expresión oscura de la ley, recurrir a su intención o espíritu claramente manifestado en ella misma, o en la historia fidedigna de su establecimiento”.

Una expresión es oscura cuando no puede entenderse absolutamente (ninteligible) o cuando se presta a dos o a mas interpretaciones (ambigua). Es muy difícil, casi imposible, que a primera situación se presente, dado al gran número de personas que interviene en la formación y aprobación de las leyes; la segunda, por el contrario, se halla con frecuencia.

Elemento sistemático: Artículo 30 C.C. Lo encontramos en el artículo 30 inciso 2º “los pasajes oscuros de una ley – dice el primero- pueden ser ilustrados por medio de otras leyes, particularmente si versan sobre el mismo asunto”. El fundamento de esta regla se halla en la idea de que todas las leyes de un país obedecen en un momento histórico dado a una misma norma superior que las condiciona, y esa norma puede descubrirse analizando las diversas leyes, sobre todo las que regulan un mismo asunto.

Según el artículo 30, “en los casos a que no pudieran aplicarse las reglas las reglas de interpretación precedentes, se interpretaran los pasajes oscuros o contradictorios del modo que más conforme parezca al espíritu general de la legislación y a la equidad natural”.

El espíritu general de la legislación no puede ser conocido si no después de estudiarla toda, o al menos, aquellas partes que tengan relación con la materia de que se trate; a veces es muy difícil percibirlo y entonces naturalmente serán débiles los argumentos que en él se funden.

La equidad: Artículo 32 C.C. La equidad es el sentimiento seguro y espontáneo de lo justo y de lo injusto que deriva de la sola naturaleza humana, con prescindencia del derecho positivo. Suele tomarse también como el cuerpo o conjunto de principios extraídos de ese sentimiento universal.

El profesor holandés Pablo Scholten, que en lugar de equidad prefiere hablar del “sentimiento de la justicia” explica que se trata de algo presente en todo ser humano y que se traduce en sentir lo que es o debería ser el derecho; constituye una categoría determinada de nuestra vida espiritual que con suprema evidencia y abstracción hecha de toda institución positiva, nos permite distinguir entre lo justo y lo injusto, en la misma forma que distinguimos entre el bien y el mal, lo verdadero y lo falso lo hermoso y lo feo.

El anterior es el concepto de equidad considerada esta como justicia natural. Pero en otra acepción se mira como la justicia del caso singular o concreto, pues busca para este la justicia adecuada incluso desentendiéndose de la norma general abstracta cuando su aplicación en la especie repugna a la justicia natural.

Las leyes especiales prevalecen sobre las generales

Esta regla general se explica si el legislador dicta una ley sobre determinada materia, quiere decir que desea exceptuarla de la regulación de la ley general. Sería absurdo, entonces hacer prevalecer ésta sobre aquella. Por otra parte, una ley particular supone un estudio expreso en cuanto a la materia que viene a regir; de ahí también que resulta lógica la primacía que se le acuerda.

El código civil reconoce el principio que nos ocupa en su artículo 10; se refiere a las disposiciones contenidas en las leyes.

En el numeral 2 las disposiciones contenidas en el código civil, de comercio, penal, judicial, administrativo fiscal...”

Lo favorable u odioso de una disposición no debe tomarse en cuenta para ampliar o restringir su interpretación:

Dice el código: lo favorable u odioso de una disposición no se tomará en cuenta para ampliar o restringir su interpretación. La extensión que deba darse a toda ley, se determinará por su genuino sentido y según las reglas de interpretación precedentes.

Interpretación autentica

Concepto: Interpretación auténtica o legislativa es la realizada por medio de una ley. El legislador mismo señala el sentido en que debe entenderse una ley anterior. Las leyes interpretativas contienen una declaración del sentido de una ley que se presta a dudas. Al decir cómo debe entenderse una ley interpretada, el legislador se limita a reiterar ya existente, no hacer una nueva declaración de ella. Por una ficción legal se supone que la ley interpretativa forma un solo cuerpo con la ley interpretada, se entiende incorporada en esta. Esto significa que debe aplicarse desde la fecha de la ley interpretada en todo y para todo la ley interpretativa se considera una sola con la ley interpretada pero para que una ley puede calificarse realmente de interpretativa, debe limitarse a declarar el sentido de otra precedente, pues si contiene normas nuevas o adversas no puede atribuírsele tal carácter.

La retroactividad de las leyes interpretativas: una ley tiene efecto retroactivo, hablando en términos generales, cuando somete hechos pasados a su imperio. Puede suceder que dos personas celebren un contrato entendiendo la ley en un sentido dado y que una ley interpretativa declare que la ley tiene otro sentido.

que no es adecuada la expresión utilizada por el Anexo 1 del Decreto 2548 de 2014, cuando señala que el impacto fiscal puede darse por vía de remisiones expresas o tácitas, o por omisión de tratamiento en la norma fiscal.

El comité de Expertos consideró que las mentadas remisiones tácitas, deben ser entendidas solamente como aquellos supuestos de la ley tributaria en las que a pesar de contener todos los elementos de la obligación tributaria, se omite regular determinado concepto o elemento para la aplicación.

Ejemplo lo podemos encontrar en la norma del crédito mercantil (Artículo 143-1 del Estatuto Tributario); allí se menciona el crédito mercantil sin definirlo. En consecuencia, para poder entender el concepto, hay que “remitirse”, es decir, valerse de la norma contable para buscar la definición del concepto. Ahora bien, aclarado lo anterior, pasamos a valorar el concepto de remisión expresa.

7. REMISIÓN EXPRESA

Es la remisión más fácil de identificar, porque *se trata de verificar en la norma tributaria si esta contiene expresiones tales como:*

“(...) y que, de acuerdo con la técnica contable, (...)”. (Artículo 142 ET);

“(...) de acuerdo con las normas de contabilidad generalmente aceptadas

(...)”. (Artículo 65 ET).

Y, además, validar que la norma tributaria respectiva pretende que en lo tributario se proceda exactamente de la misma manera que en lo contable. Se concluye que, desde el punto de vista conceptual, existe remisión expresa cuando de manera textual la norma del ordenamiento tributario *alude a los principios de contabilidad, a la técnica contable, o utiliza expresiones similares, que dejan ver inequívocamente* que la intención de la ley es acoger el concepto o criterio contable para dar solución a un tema específico.

Los siguientes son casos que permiten comprender la noción expresada (se expresan a título meramente ejemplificativo, porque existen más casos identificados):

<p>Artículo 12-1 ET. <i>Parágrafo 5º.</i> No se entenderá que existe sede efectiva de administración en el territorio nacional (...). Los ingresos a tener en cuenta serán los determinados conforme con los principios de contabilidad generalmente aceptados.</p>	<p>El uso de la expresión “conforme con los principios de contabilidad generalmente aceptadas”, deja ver inequívocamente que el legislador remite a la técnica contable para derivar un efecto tributario.</p>
<p>Artículo 65 ET. <i>Parágrafo.</i> <Parágrafo modificado por el artículo 72 de la Ley 223 de 1995>: El método que se utilice para la valoración de los inventarios, de acuerdo con las normas de contabilidad generalmente aceptadas, deberá aplicarse.</p>	<p>El uso de la expresión “de acuerdo con las normas de contabilidad generalmente aceptadas”, deja ver inequívocamente que el legislador acoge los métodos de valuación de inventarios que señala el ordenamiento contable.</p>
<p>Artículo 142 ET. (...) Se entiende por inversiones necesarias amortizables por este sistema, los desembolsos efectuados o causados para los fines del negocio o actividad susceptibles de demérito y que, de acuerdo con la técnica contable, deban registrarse como activos, para su amortización en más de un año o período gravable; o tratarse como diferidos, ya fueren gastos preliminares de instalación u organización o de desarrollo; o costos de adquisición o explotación de minas y de exploración y explotación de yacimientos petrolíferos o de gas y otros productos naturales.</p>	<p>La expresión “de acuerdo con la técnica contable” deja ver inequívocamente que el intérprete debe acudir a las reglas de contabilidad para determinar el efecto deseado por la norma.</p>
<p>Artículo 134 ET. La depreciación se calcula por el sistema de línea recta, por el de reducción de saldos o por otro sistema de reconocido valor técnico autorizado por el Subdirector de Fiscalización de la Dirección General de Impuestos Nacionales, o su delegado.</p>	<p>La utilización de la expresión “de reconocido valor técnico”, se considera una remisión expresa hacia el contenido de normas contables, ya que son ellas las que contienen y definen los métodos de depreciación admitidos técnicamente.</p>
<p>Artículo 122 ET. Los costos y gastos que se capitalizan para su amortización posterior de acuerdo con las normas de contabilidad generalmente aceptadas, o los que deban activarse de acuerdo con tales normas.</p>	<p>La expresión sombreada deja ver inequívocamente la necesidad de remitirse a las normas de contabilidad para producir el efecto deseado por la norma.</p>

Decreto 4400 de 2004, artículo 8. *Parágrafo. Modificado por el artículo 4º del Decreto 640 de 2005*: El beneficio neto o excedente fiscal de las entidades que cumplan las condiciones a que se refiere el numeral 1 del artículo 19 del Estatuto Tributario estará exento cuando el excedente contable sea reinvertido en su totalidad en las actividades de su objeto social, siempre que este corresponda a las enunciadas en el artículo 359 del Estatuto Tributario y a ellas tenga acceso la comunidad.

La expresión "excedente contable" muestra una remisión explícita hacia la noción del concepto técnico contable, es decir, se basa en el valor del excedente que se determina según aplicación de principios contables.

De otro lado, la conceptualización del tema *omisión de regla* (mal llamada *remisión tácita*):

8. REMISIÓN TÁCITA

En la remisión tácita, en cambio, se ha considerado que *debe evaluarse si las normas tributarias regulan cabalmente una materia o no*, en línea con lo señalado por el inciso primero del artículo 4º de la Ley 1314/09: "(...) o cuando éstas no regulen la materia". Porque si una materia no es regulada cabalmente por la norma tributaria, *entonces se debería entender que para que la norma o el conjunto de normas tributarias que regulan una materia sean aplicables, es necesario llenar el vacío existente con las normas contables pertinentes* (en aplicación de la mencionada disposición del inciso primero del Art. 4º. de la L.1314/09).

El Comité de Expertos Tributarios - CET acogió el hecho de que, por principio de legalidad, la ley debe regular de manera "cabal" los elementos de la obligación tributaria, tal como lo ha señalado la Corte en la Sentencia C-1018 de 2012, sentencia en la que se lee:

"5.2.6. En suma, el "efecto impositivo" establecido en el artículo 4º de la ley 1314/09, significa que los reglamentos contables y financieros dictados en su desarrollo, pueden aplicarse en función de aportar elementos administrativos para poder concretar las obligaciones tributarias definidas por el legislador, como por ejemplo: las de liquidar, recaudar y administrar tributos, entre otros, en los casos de remisión expresa de la ley tributaria, o cuando por la carencia de reglamentos tributarios aplicables deba la administración hacer uso de los instrumentos que hayan sido definidos en materia contable y de información financiera.

(...)

5.3.5. Dichas normas tendrán "efectos impositivos", en la medida que al reflejar las operaciones económicas de las empresas, permitan mediante la aplicación de normas tributarias definidas previamente por el Legislador, brindar soportes contables y financieros para concretar las obligaciones fiscales de los contribuyentes. Es el caso del monto del impuesto a las ventas, a partir del movimiento diario de ventas y compras; o la cuantificación de ciertos elementos constitutivos del tributo, como lo son la base gravable de impuestos como el de renta y el de ventas o el valor de un determinado impuesto a pagar, entre otros, no siendo ellas por sí solas normas de carácter impositivo. Es en esta línea que debe entenderse el artículo 4º; cuando se refiere al "efecto impositivo" que tendrán las normas contables y de información financiera que se expidan. No se trata de mandatos que establezcan impuestos, contribuciones o tasas, sino de reglamentos de apoyo a la gestión tributaria que pueden permitir la cuantificación de los gravámenes fiscales en el marco de la legislación tributaria".

Así las cosas, el CET consideró que la "omisión de regulación" hace referencia a aquellos supuestos normativos en los que la disposición tributaria no contenga todas las definiciones que permitan su aplicación, haciéndose necesario, por principio de interpretación, acudir a otras ramas de derecho, siendo de aplicación preferente el Derecho Contable. Reconoce el CET que se trata de un fenómeno eminentemente interpretativo que debe ser aplicado de la mano con los principios de hermenéutica señalados por el ordenamiento civil. En particular, se hace necesario considerar los principios de interpretación contenidos en los artículos 28 y 29 del Código Civil, conforme a las cuales las expresiones de la ley se entenderán en su sentido natural y obvio, según el uso general de las mismas palabras; pero cuando el legislador las haya definido expresamente para ciertas materias, se les dará en éstas su significado legal.

Adicionalmente, las palabras técnicas de toda ciencia o arte se tomarán en el sentido que les den los que profesan la misma ciencia o arte; a menos que aparezca claramente que se han formado en sentido diverso.

Es en este contexto que el CET consideró que debe entenderse la expresión “cuando no regulen la materia” que contiene el artículo 4 de la Ley 1314 de 2009. No se trata, por tanto, de dar efectos tributarios extensivos a las normas contables sino de llenar los posibles elementos omitidos dentro de la definición de fenómenos tributarios. Claro está que tampoco se trata de llenar definiciones por el simple hecho de tener un perfil contable; de lo que se trata es de evaluar el contexto para determinar si se hace o no necesario acudir a las normas contables para completar la norma tributaria correspondiente o para permitir su aplicación.

Para la detección de “omisión de regla” se encuentran dos escenarios:

Por un lado, el escenario básico en el que la regla tributaria se refiere a conceptos de tipo contable, caso en el cual, la definición del concepto será la que señala la normatividad contable. Es el caso, por ejemplo, de aquellas normas que aluden a “gastos” o “activos”, conceptos estos que al ser técnico contables, exigen referirse a las normas contables para rellenar el concepto y poder dar aplicación de la disposición pertinente.

Por otro lado, el escenario de reglas tributarias que no contienen todos los elementos que permitan su aplicación. El ejemplo típico es el de las amortizaciones de inversiones, ya que la ley ha señalado el tiempo de amortización pero no ha dispuesto el método. Técnicamente, para amortizar una inversión se requiere de un tiempo y un método. Como la norma legal (artículo 143 ET) no contiene el método, se hace necesario acudir a las normas contables para buscar ese método. Se destaca, eso sí, que se trata de un problema interpretativo que impide tener una lista exhaustiva de supuestos que permitan su entendimiento. Véanse detalles en el siguiente cuadro:

Artículo 30 ET. Se entiende por dividendo o utilidad:

1. La distribución ordinaria o extraordinaria que, durante la existencia de la sociedad y bajo cualquier denominación que se le dé, haga una sociedad anónima o asimilada, en dinero o en especie, a favor de sus respectivos accionistas, socios o suscriptores, de la utilidad neta realizada durante el año o período gravable o de la acumulada en años o períodos anteriores, sea que figure contabilizada como utilidad o como reserva.
2. La distribución extraordinaria que, al momento de su transformación en otro tipo de sociedad y bajo cualquier denominación que se le dé, haga una sociedad anónima o asimilada, en dinero o en especie, a favor de sus respectivos accionistas, socios o suscriptores, de la utilidad neta acumulada en años o períodos anteriores.

En este caso, la norma legal acoge el criterio de “utilidad neta” pero obviamente no señala definición alguna. En tal sentido, la norma no contiene regulación, es decir, no hace definición, delegando esa función a la norma contable.

Artículo 143 ET. La amortización de inversiones se hace en un término mínimo de cinco (5) años, salvo que se demuestre que, por la naturaleza o duración del negocio, la amortización debe hacerse en un plazo inferior.

En conclusión y resumen, el problema de omisiones de regla se predica de situaciones identificables únicamente por interpretación, pero orientada en los dos supuestos señalados arriba: inclusión dentro de la regla fiscal de un concepto técnico contable que exige ser definido por la técnica contable, o señalamiento incompleto de una regla, que deriva en la necesidad de acudir a las normas contables para re-llenar el contenido y permitir su aplicación. Naturalmente, no se trata de una figura de complementación no regulada en la ley sino de una función auxiliar de interpretación y aplicación de las normas pertinentes.

Para finalizar y sólo con el ánimo de mostrar una experiencia, podemos citar y transcribir, el interpretar del Consejo Técnico de la Contaduría Pública, cuando responde una consulta sobre NIC 12 e impuesto diferido, en los siguientes términos:

“El Consejo Técnico de la Contaduría Pública en su carácter de organismo gubernamental de normalización técnica de normas contables, de información financiera y de aseguramiento de la información, de acuerdo con lo dispuesto en el párrafo 2 del artículo 3 del decreto 2784 de 2012, párrafo 3 del artículo 3 del Decreto 2706 de 2012 y el párrafo 2 del artículo 3 del decreto 3022 de

2013 resolverá las inquietudes que se formulen en la aplicación de los marcos técnicos normativos de información financiera. En desarrollo de esta facultad procede a responder una consulta.

“CONSULTA (TEXTUAL)

“En la elaboración del Estado Financiero de Apertura (ESFA), tenemos diferencias de En la elaboración del Estado Financiero de Apertura (ESFA), tenemos diferencias de criterio con nuestro Revisor Fiscal en la aplicación de los párrafos 7 y 10’ de la NIC 12, relacionados con la base fiscal contemplada para registro del Impuesto Diferido y específicamente en las diferencias presentadas por la base fiscal tomada para las inversiones de renta fija.

“1. Norma convergencia

“Los parámetros establecidos en la NIC 12 para determinar el Impuesto Diferido, corresponden a la diferencia entre el valor contable bajo NIIF de las inversiones de renta fija y el importe que será deducible de los beneficios económicos que, para efectos fiscales, obtenga la entidad en el futuro.

“2. Procedimiento Banco

“El Banco realizó previamente un análisis del procedimiento requerido por la NIC 12 encontrando que es en esencia el mismo método utilizado para la constitución de la Reserva Fiscal instada mediante el decreto 2336 de 1995, la cual exige constituir una reserva por la diferencia total entre la utilidad genera (sic) por la aplicación de sistemas especiales de valoración y los rendimientos efectivamente percibidos.

“Como base fiscal el Banco tomó el valor patrimonial de las inversiones conforme los artículo 271 y 272 del Estatuto Tributario, diferencia a la cual se aplicó la tarifa del impuesto de renta e impuesto CREE con la cual se espera al se espera (sic) revertir dicha diferencia.

“3. Interpretación de la Revisoría

“La Revisoría Fiscal en la revisión efectuada al Estado Financiero de Apertura (ESFA), observó que la base fiscal que tomada por el Banco para este concepto no corresponde y argumenta que debe tomarse como base fiscal el costo lineal del portafolio, teniendo en cuenta lo siguiente:

“... en materia fiscal se entiende que existe una diferencia entre el valor patrimonial de las inversiones declaradas y aceptadas como un activo en el impuesto de renta y su base fiscal para efectos de determinar el impuesto diferido que establece la NIC 12, lo anterior por cuanto la valoración que se registra en el estado de pérdidas y ganancias, no se entiende un ingreso gravado por concepto de rendimientos financieros, hasta tanto dichos rendimientos se realicen según establece el artículo 27 del E. T.’

“4. Comentarios del Banco

“Con la aplicación de ambas normas se estarían afectando las utilidades de los accionistas por este concepto en un 133%, razón por la cual solicitamos su concepto en lo siguiente:

- 1. La Reserva Fiscal registrada en el patrimonio puede ser objeto de reclasificación dentro del balance a una cuenta del pasivo en la cifra correspondiente al Impuesto diferido imponible.*
- 2. La constitución de la reserva fiscal puede realizarse por la diferencia la aplicación de sistemas especiales de valoración y los rendimientos efectivamente percibidos menos el valor correspondiente al impuesto diferido imponible generado por este concepto.*

3. *Se puede optar por la no constitución del impuesto diferido, teniendo en cuenta que ya se efectuó el registro de la reserva fiscal, en el patrimonio del Banco y que la misma fue considerada por el CONPES dentro del proyecto de distribución de utilidades del año 2013’.*

“CONSIDERACIONES Y RESPUESTA

“Dentro del carácter ya indicado, las respuestas del CTCP son de naturaleza general y abstracta, dado que su misión no consiste en resolver problemas específicos que correspondan a un caso particular.

“En opinión de este Consejo, las reservas que son requeridas en el Decreto 2336 de 1995 tienen como propósito evitar que ganancias no realizadas sean distribuidas a los socios o accionistas, lo cual no podría considerarse que es equivalente a los impuestos diferidos que se generan por la aplicación de los principios de las NIIF para la contabilización de los impuestos a las ganancias. El uso de sistemas especiales para la valoración de instrumentos de deuda y patrimonio genera diferencias entre la utilidad contable y la utilidad fiscal, que bajo los principios de contabilidad vigentes, antes de la aplicación de las NIIF, deberían generar el reconocimiento de activos o pasivos por impuestos diferidos.

“Las normas de información financiera (NIIF) no establecen ningún tipo de restricción para la asignación de las utilidades de una entidad, debido a que este es un tema que debe ser tratado en las normas legales de cada país, teniendo en cuenta los niveles de patrimonio que se consideran adecuados para una entidad. El CTCP considera que el Decreto 2336 de 1995 es una norma contable, que se entendería derogada a partir de la fecha de aplicación de las NIIF, por lo que esta reserva debería ser reclasificada a las ganancias acumuladas.

“En consecuencia, si existen diferencias entre la base contable y la base fiscal de un activo (diferencias temporarias), la entidad deberá reconocer los activos o pasivos por impuestos diferidos, siendo posible que el valor patrimonial de una inversión difiera de su base fiscal. Para tal fin la entidad deberá tener en cuenta los procedimientos aplicados para determinar la renta gravable sobre los rendimientos de sus instrumentos de deuda y de capital.

“A continuación se incluyen las respuestas específicas a las preguntas relacionadas en su consulta:

“1. La Reserva Fiscal registrada en el patrimonio puede ser objeto de reclasificación dentro del balance a una cuenta del pasivo en la cifra correspondiente al Impuesto diferido imponible.

“En opinión de este consejo si el Decreto 2336 de 1995 queda sin vigencia, con motivo del inicio de la aplicación de las NIIF, las reservas constituidas con anterioridad deberán ser reclasificadas a las ganancias acumuladas, salvo que otras disposiciones legales exijan que la reserva sea mantenida mientras las ganancias no hayan sido efectivamente realizadas. Les corresponderá a las autoridades de regulación y supervisión establecer los ajustes necesarios en la legislación mercantil para evitar que ganancias que no hayan sido efectivamente realizadas sean objeto de distribución.

“2. La constitución de la reserva fiscal puede realizarse por la diferencia la aplicación de sistemas especiales de valoración y los rendimientos efectivamente percibidos menos el valor correspondiente al impuesto diferido imponible generado por este concepto.

“En opinión del CTCP los temas deben ser tratados por separado, ya que una cosa es cumplir los requerimientos de mantenimiento de capital impuestos por las autoridades de supervisión o regulación, y otra distinta el reconocimiento de los activos o pasivos por impuestos diferidos, que se generan por las diferencias temporarias entre las bases contables y fiscales.

“3. Se puede optar por la no constitución del impuesto diferido, teniendo en cuenta que ya se efectuó el registro de la reserva fiscal, en el patrimonio del Banco y que la misma fue considerada por el CONPES dentro del proyecto de distribución de utilidades del año 2013’.

“En opinión del CTCF los pasivos por impuestos diferidos deben ser reconocidos, aplicando lo establecido en la NIC 12 Impuesto a las ganancias, que exige que se comparen las bases contables con las bases fiscales.

Si los ingresos o gastos reconocidos en el estado de resultados difieren de los ingresos o gastos reconocidos para efectos fiscales, y las diferencias pueden ser revertidas en periodos futuros, se generará una diferencia temporaria ya que la base contable sería distinta de la base fiscal.

“En los términos anteriores se absuelve la consulta, indicando que para hacerlo, este organismo se ciñó a la información presentada por el consultante y los efectos de este escrito son los previstos por el artículo 28 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, los conceptos emitidos por las autoridades como respuestas a peticiones realizadas en ejercicio del derecho a formular consultas no serán de obligatorio cumplimiento o ejecución,

Cordialmente,

(Fdo.) Wilmar Franco Franco, Presidente.”

Como puede notarse, a hoy no es claro, si en virtud del periodo de transición, donde se obliga a que las bases del Decreto 2649 de 1993 permanezcan para efectos fiscales, las reservas existentes del Decreto 2336 de 1995 o del artículo 130 del E.T. siguen vigentes para efectos fiscales. Es claro que para efectos contables bajo la implementación de las NIIF no deben aplicar para propósitos contables, pero es necesario que la Autoridad Tributaria se pronuncie por efectos de transparencia y justicia tributaria. Igual situación aplica para muchos temas que requieren claridad y que esperamos sean aclarados mediante una respuesta a consulta formulada a la DIAN, sobre las incidencias fiscales de la implementación de NIIF en Colombia.

9. EL PROBLEMA DE APLICAR LAS NIIF NO SOLO ES EMITIR UNA NORMA LEGAL

Si se tiene en cuenta el entorno internacional de la implementación de las NIIF podemos ver que su adaptación no solo ha conllevado la expedición de una norma sino que la misma debe conllevar la claridad de la aplicación de la ley en el tiempo y definir expresamente que será la base para efectos fiscales y si se partirá de la contabilidad NIIF, y se realizarán ajustes para efectos tributarios. Ajustes que conllevarán una inversión en desarrollos tecnológicos y particularmente en un periodo de adaptación y estabilidad para poder concluir su implementación.

10. LOS COSTOS DE APLAZAMIENTO DE LA UTILIZACIÓN DE LAS NIIF

Revisando sobre el tema pude encontrar comentarios que en el caso de Bolivia, el Gobierno del estado Plurinacional desde octubre de 2010 no había aprobado las normas emitidas por el Colegio Nacional de Auditores y Contadores de Bolivia; ello se producía porque su implementación y uso obligatorio generará una serie de procesos normativos e impositivos que las autoridades de supervisión y los colegios profesionales habían estado analizando y valorando; sin encontrar rápidamente la solución adecuada.

Del entorno se puede entender que las autoridades habían analizado las causas y efectos de la implementación total de las NIIF's, y por ello no habían aprobado dichas normas contables y de auditoría. Además el gobierno no se había pronunciado sobre cuáles serían las dificultades para su implementación; y en términos generales también se debía a la falta de preparación de los propios profesionales, ya que se trataría de significativos cambios de lo existente con lo que se pretendía implementar.

Se percibía un gran temor de su aplicación; ya que se identificaba que un significativo número de los auditores y contadores no estaban adecuadamente preparados para cambiar totalmente nuestros antiguos principios y normas.

El autor citado boliviano indicaba en sus consideraciones que no existía un organismo regulador (excepto para las Financieras y la Contraloría General del Estado) que deberían revisar y calificar la calidad de los informes contables y solo en contadas oportunidades han comentado sobre los mismos.

Según información citada por el Lic. Hugo Berthin Amengual sobre FUNDEMPRESA, (Fundación para el Desarrollo de la Empresa); existían aproximadamente 65.000 empresas registradas, que elaboraban y presentan estados financieros anuales a las autoridades impositivas, las reguladoras, bancos y otras instituciones. De esta cifra se estimaba que aproximadamente un 10% estaban respaldadas por informes de auditoría externa y la información tributaria complementaria, dispuesta por el SIN (Servicio de Impuestos Nacionales). Por otro lado; y según estimaciones no oficiales apenas un 6% de las 65.000 empresas existentes deberían aplicar las NIIF's plenas (3.900 empresas) y un 94% pueden considerarse que deben aplicar las NIIF's para PYMES (61.100 Pequeñas y medianas empresas).

El cambio de los sistemas contables y de las normas de auditoría para adecuarlas a las NIIF's para PYMES no había sido analizado plenamente, el hecho de la falta de implementación de las nuevas normas es difícil de estimar, porque afectaría el tiempo de aplicación; el aprendizaje, la aplicación uniforme y el criterio de los entes fiscalizadores sobre las nuevas formas de medición de los hechos económicos.

Desde luego que todos estos cambios incrementarán significativamente los tiempos, costos por honorarios y procesos de contabilidad y auditoría de las empresas que en la mayoría de los casos los empresarios no están dispuestos a asumir.

Han sido varios años de conferencias, actas, informes, reuniones y comentarios y seguro se seguirán emitiendo informes de auditoría bajo normas propias y principios que vienen desde muchos años atrás.

11. CUÁL SERÁ EL EFECTO DEL IMPUESTO A LAS UTILIDADES DE LAS EMPRESAS DESPUÉS DE LA IMPLEMENTACIÓN DE LAS NIIF

Este necesariamente es un tema que salta sobre la mesa por cuanto el hecho de que las autoridades recaudadoras y de fiscalización y Control de las empresas de Bolivia no habían aprobado las nuevas normas aprobadas en el Colegio Nacional de Auditoría y Contabilidad no permitirían concluir cual sería la base a utilizar.

Se requeriría analizar a nivel oficial la importancia de las nuevas normas, porque es pertinente realizar la medición y el efecto de dichos cambios; en la contabilidad, en la auditoría de los estados financieros, el efecto de dichos cambios tanto en la información financiera a ser proporcionada como en el aspecto impositivo.

La falta de claridad para la etapa de implementación y utilización obligatoria de dichas normas, la necesidad de promover reuniones específicas entre el colegio profesional y los recaudadores específicos, para analizar y buscar soluciones en las exigencias tributarias sobre pago de impuestos con respecto a lo dispuesto por las Normas Técnicas de la profesión y las que fijan las disposiciones como deducible y no deducible dentro de los resultados anuales, requieren un trabajo conjunto y en sinergia para poder lograr reglas de juego claras con previo análisis de los efectos post implementación.

Es muy conocido que en ese periodo de conocimiento e implementación ha existido gran cantidad de cursos, seminarios, talleres y otras formas de "venta" de las normas con el resultado de haber complicado su aplicación para la empresa y profesionales encargados de su aplicación aun cuando las normas no están oficialmente aprobadas. Es más, se ha creado en la profesión una especie de "pánico" a su utilización por la cantidad de nuevas normas en aprender y aplicar.

En muchos casos los cursos seminarios y talleres se presentan con base en interpretaciones empíricas, donde los expositores se han limitado a repetir lo dispuesto por las normas aprobadas, pero no se analiza en detalle el efecto del cambio para efectos financieros, fiscales y de revelación en la información financiera y base para la preparación del cumplimiento fiscal.

De acuerdo a las disposiciones vigentes se puede afirmar que una parte del tiempo del área contable de las empresas y el trabajo de los auditores externos del país; se concentrara en informes de auditoría sobre los estados financieros, más otro informe de carácter tributario, ambos informes destinados a brindar la información anual para las empresas que se encuentran obligadas .

Las NIIF aprobadas por el Consejo Técnico de Auditoría y contabilidad, al aplicarse en Bolivia, tendrían el necesario cruce de cuentas para que los organismos del estado comiencen a revisar los estados financieros de los empresarios sobre el proceso de convergencia hacia los estándares internacionales (NIIF – IFRS entre otros).

Es aquí donde surgirán los criterios técnicos de las nuevas NIIF con criterio fiscal, ya que variarán totalmente los efectos al definirse que expensas serán deducibles, los criterios contables y de auditoría con los criterios recaudadores y fiscalizadores de las autoridades tributarias y otros organismos oficiales.

Luego debería uno concluir que no se podrán utilizar nuevas normas contables, mientras no se compatibilicen también los efectos fiscales; a fin de evitar la subjetividad de su aplicación.

Por ejemplo en Colombia estamos en el periodo de implementación de las NIIF y bajo un marco como ya lo vimos de transición para poder determinar los efectos fiscales y en forma adicional se está trabajando en una reforma tributaria estructural que debe considerar varios temas, dentro de los cuales esta una proposición de gravar la utilidad NIIF para efectos de impuesto de renta.

Luego de analizar detenidamente la propuesta de crear un impuesto cuyo hecho generador consiste en gravar la utilidad empresarial, partiendo de la misma para determinar la base gravable, se han efectuado algunas consideraciones que se pueden destacar:

De acuerdo con la Ley 1314 de 2009 las normas de contabilidad en Colombia son proferidas por el Gobierno Nacional y por las autoridades de supervisión. Lo anterior significa que a través de actos administrativos, particularmente decretos reglamentarios, se fijan todas las reglas a seguir para identificar, medir y causar los ingresos, costos y gastos, en su calidad de componentes de la utilidad o pérdida comercial de una empresa. Idéntica afirmación puede hacerse en relación con los activos, pasivos y el patrimonio.

Si se establece que la utilidad de la empresa es el hecho generador del tributo y además el punto de partida para determinar la base gravable, se deja abierto el camino para que el Gobierno a través de un decreto reglamentario pueda modificar el IUE, lo cual es claramente violatorio del Art. 338 de nuestra Carta Política, de acuerdo con el cual la ley debe fijar directamente los elementos que estructuran los impuestos, entre ellos el hecho generador y la base gravable.

Una recomendación que toma fuerza es que se debe incorporar en la ley tributaria las nuevas normas contables que tengan incidencia tributaria para que solo puedan ser aplicadas a partir de la siguiente vigencia fiscal, además de que no subsana el vicio de inconstitucionalidad anotado, será fuente de incertidumbre y controversia entre los contribuyentes y la Autoridad Tributaria Colombiana, ya que cada vez que el Gobierno expida una regla contable podrán surgir interpretaciones en cuanto a si la misma afecta o no la determinación de la utilidad comercial, o si afectándola incide o no el cálculo del IUE, todo lo cual se opone a la certeza que debe caracterizar el ordenamiento tributario.

Con el fin de dar cumplimiento a lo ordenado por nuestra Constitución Política colombiana, el Estatuto Tributario (ET) debe definir claramente lo que debe entenderse por ingreso, costo y gasto, que son los componentes de la utilidad, identificando además los aspectos temporales (realización), territoriales y de cuantificación de los mismos.

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

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

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

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

12. LAS DIFERENCIAS TRIBUTARIAS SE INCREMENTARÁN CON LA IMPLEMENTACIÓN DE LAS NIIF

En esta parte estamos seguros que los objetivos de la parte técnica contable, puedan ser contrarios a los que determinen los fiscalizadores y recaudadores de los impuestos.

Un estándar como las NIIF tiene como objetivo homogeneizar criterios de reconocimiento y medición, los cuales pueden ir a favor o en contra de lo requerido por la administración tributaria, es decir, en algunos casos podría convenirle y en otros casos perjudicar la finalidad de recaudar un tributo.

Cuando analizamos la NIC 12 Impuesto a las Ganancias (NIIF plenas) y la sección 29 (NIIF s para PYMEs) se menciona el término diferencias entre la base fiscal y la información financiera bajo NIIF las cuales pueden ser de dos tipos: permanentes y temporarias.

“Las NIIF reconocen que existen criterios distintos y que la metodología es diferente en el momento de determinar las cifras que componen los Estados Financieros”

Las NIIF reconocen que existen criterios distintos y que la metodología es diferente en el momento de determinar las cifras que componen los Estados Financieros y aquellas que se incluyen en la Declaración Tributaria.

Por ejemplo el ajuste por inflación, las diferencias en cambio, el ajuste de capital y otros rubros deben tener un análisis especial. No es posible hacer caso omiso a que existe un lenguaje totalmente diferente al impositivo con el técnico contable. Los términos y lenguaje utilizado cambian, por ejemplo, los activos son patrimonio bruto, los gastos son deducciones y el rendimiento es renta o pérdida líquida. Además fiscalmente existen ingresos y ganancias ocasionales; manejadas con criterios que permitan una tributación independiente.

Las NIIF propenden por determinar bajo qué circunstancias se debe reconocer hechos económicos que impliquen si hubo o no un beneficio para una entidad. Las NIIF establecen modelos de información basados en principios financieros, los cuales no son concordantes con lo dispuesto por los actuales modelos de información impositiva. Esa situación resulta en que no puede existir total coincidencia entre la información contable y la establecida por las autoridades tributarias. Diferencias que eventualmente se originan desde los valores que forman el costo de los bienes adquiridos o producidos hasta el momento del reconocimiento de los hechos económicos.

Indicaremos algunos aspectos que ante su aplicación impositiva o contable, deberán ser seguramente analizados y definidos: Reconocimiento y registro de los ingresos, compras y gastos. En NIIF, los ingresos se reconocen no cuando se emite la factura, sino cuando la transacción cumple con características tales como entrega física de la mercancía, abandona el control por parte de quien vende y la probabilidad de que tenemos un derecho por cobrar. Esto quiere decir, que el evento económico prima sobre el evento formal o legal que es la factura. Los servicios, por ejemplo, se pueden reconocer (registrar) en forma proporcional a los ingresos obtenidos.

De igual manera ocurrirá con las compras o los gastos. ¿debe uno preguntarse qué pasará con el IVA? ¿se seguirá registrando en el momento de expedir la factura o en el registro contable del ingreso? O para el caso de las retenciones de renta, IVA o de los gravámenes a los movimientos financieros o Impuesto a las transacciones financieras ¿Cuál será el momento para su reconocimiento?

Que pasara en el caso de las Valorizaciones, depreciaciones y deterioros de activos fijos. Donde para determinar el valor del inventario, la propiedad, planta y equipo, intangibles, activos y pasivos financieros, inversiones en asociadas,

entre otros, las NIIF han previsto una serie de criterios que incluso difieren en algunos casos, si hablamos de NIIF Plenas o de NIIF para PYMEs. Luego, los ajustes a valor neto realizable o a valor razonable e incluso la determinación del deterioro de los activos, hacen que las bases fiscales no sean coincidentes con las determinadas bajo NIIF.

Adicionalmente, debemos tener en cuenta las expresiones “mayor valor de” o “menor valor de” las cuales encontramos, por ejemplo en los instrumentos financieros donde una comisión, los honorarios y cualquier valor puede incidir en el valor de una inversión o un préstamo por cobrar o pagar. El caso de los descuentos en la adquisición de inventarios que actualmente son considerados ingresos y que bajo NIIF sería menor valor del inventario.

La vida útil de una propiedad, planta y equipo que no coincide con las establecidas y predefinidas en la ley y que puede afectar las deducciones o incluso el costo de producción según sea el objetivo de utilización el bien. Aunque esta situación no es nueva, la mayoría de las vidas útiles establecidas en las normas tributarias para el cálculo de la depreciación y poco interés le han prestado a la vida útil financiera de estos activos.

Reconocimiento de ingresos, pasivos y activos a valor presente que hace las bases para costeo, depreciación y los mismos valores de ventas que tendrían incidencia en materia de impuesto sobre la renta o de utilidades sino en IVA y retención en la fuente.

Como puede observarse, éstas y otras situaciones generan diferencias que en muchos casos aumentan la labor de la determinación del impuesto diferido, que muchos casos hay que manejarlo de manera detallada, donde la laboriosidad del control del costeo, por ejemplo, si se manejan inmuebles en los cuales habría que controlar costos de ventas distintos. Así mismo el inventario de propiedad, planta y equipo que implica un control detallado de diferencias por revalúo o deterioro, para poder llevar el control frente a los plazos para depreciación y otras situaciones.

En el caso de los Descuentos en compras y en ventas, bajo NIIF los descuentos son un elemento neto de las compras o de las ventas, es decir, no se registran en forma independiente haciendo que una compra o una venta tengan un valor inferior incluyendo los descuentos condicionados. Tributariamente los descuentos condicionados en compras se manejan como ingresos financieros y los descuentos en ventas generan gastos financieros. Al mismo tiempo, esta situación afecta los demás elementos consecuentes de dichas transacciones. De igual manera ocurrirá con el registro del efecto del valor presente cuando las transacciones conlleven un periodo diferente al normal de financiación. En compras, observaremos que el inventario contable maneja un costo unitario diferente al fiscal y por ende el costo de ventas del mismo. Las ventas por su parte reflejarán un menor valor al fiscal y no figurarán gastos financieros por descuentos, y por ello la cartera por cobrar será diferente. Esto se acrecentaría en el evento de que se manejará contablemente un seguimiento de descuentos no tomados por parte de sus clientes.

Otros aspectos objeto de análisis el manejo de provisiones, estimaciones, corrección de errores de ejercicios anteriores, reconocimiento de intereses implícitos y en general diversas situaciones que hacen que el impuesto diferido adquiera mayor protagonismo.

CONCLUSIÓN

La conclusión en la ponencia presentada frente al tema “Criterios y consideraciones prácticas de Remisión a las Normas Contables en el Nuevo Marco Fiscal”, presentada en las jornadas de derecho tributario en cartagena aplicable hoy al impacto de las NIIF en el impuesto a la renta de las empresas en Colombia, es que claramente con la aplicación de las normas internacionales de información financiera se tendrán que respetar las fronteras entre las normas contables y las normas fiscales y el regulador tributario deberá concientizarse en ver el entorno internacional y definir unas reglas claras y acordes con los impuestos actuales; para que no tengamos segregados tratamientos tributarios desde normas contables, sino que el marco fiscal de las transacciones sea estructurado, organizado y regule de manera general las transacciones sujetas a imposición en Colombia.

Si bien la técnica contable es una ayuda para conocer el manejo de las transacciones y mostrar la realidad de las mismas, debemos trabajar con el regulador fiscal dentro del plazo que ha concedido la ley para determinar los impactos fiscales de cada una de las transacciones económicas, como consecuencia de la implementación de las normas

internacionales de información financiera; buscando simplificar tratamientos y logrando que la base del manejo fiscal rápidamente sea la contabilidad bajo NIIF y no sobre bases particulares y especiales, mediante una reforma tributaria que tenga como objetivo: lograr simplificar el manejo tributario de las transacciones; lograr el recaudo en principio de eficiencia y progresividad y; mientras se llega al objetivo determinado, se utilicen las normas contables para suplir vacíos acudiendo a principio de interpretación que acuden a las normas técnicas para dar sentido a la norma fiscal.

BIBLIOGRAFÍA

- Actas de trabajo del comité de expertos tributarios adscrito al consejo técnico de la contaduría pública
- Congreso de la República de Colombia. Artículo 4 de la Ley 1314 del 2009. Bogotá. 2009.
- Congreso de la República de Colombia. Artículo 165 de la Ley 1607 del 2012. Bogotá. 2012.
- Régimen de impuesto sobre la renta. Legis editores, Bogotá. (2015).
- Régimen de impuesto sobre las ventas. Legis editores, Bogotá. (2015).
- Ministerio de hacienda y crédito público. Decreto 2336 de 1995. Diario oficial, Bogotá. 1995.
- Ministerio de hacienda y crédito público. Decreto 2548 de 2014. Diario oficial, Bogotá. 2014.
- Ministerio de hacienda y crédito público. Decreto 2649 de 1993. Diario oficial, Bogotá. (2014).