

CTCP-10-01302-2016

Bogotá,

Honorables Congresistas

Antonio Del Cristo Guerra De La Espriella
Arleth Patricia Casado De López
Juan Manuel Corso Román
Germán Dario Hoyos Giraldo
Antonio José Navarro Wolff
Fernando Nicolás Araujo Rumié
Ponentes del Proyecto de Reforma Tributaria
Congreso de la República
Carrera 7 No 8-68
Bogotá

Destino: Externo

Origen: 10

Asunto: **Comentarios del Consejo Técnico de la Contaduría Pública sobre el proyecto de reforma tributaria, en especial sobre los aspectos normativos relacionados con el impuesto sobre la renta que están basados en las NIIF (Normas Internacionales de Información Financiera)**

Respetados doctores:

El Consejo Técnico de la Contaduría Pública (CTCP), autoridad de normalización técnica, adscrito al Ministerio de Comercio, Industria, Comercio y Turismo, y cuyas funciones están definidas en las Leyes 1314 de 2009 y 43 de 1990, ha desarrollado un análisis técnico del proyecto de ley de reforma tributaria, en especial en lo relacionado con la intersección que se pretende dar entre la contabilidad y la determinación de los valores patrimoniales, costos fiscales e impuesto de renta y complementarios, por lo que a continuación expresa los siguientes comentarios y consideraciones, fundamentados todos en elementos totalmente técnicos.

Nit. 830115297-6

Calle 28 N° 13A -15 / Bogotá, Colombia

Conmutador (571) 6067676

www.mincit.gov.co



GD-FM-009.v11

1. Antecedentes

El pasado 13 de octubre de 2016, el CTCP, con la ayuda del Comité de Expertos Tributarios, emitió el documento sobre “COMENTARIOS DEL CTCP ACERCA DEL USO DE LOS NUEVOS MARCOS TÉCNICOS NORMATIVOS COMO REFERENTE PARA LA DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, documento cuyos destinatarios fueron el Ministerio de Hacienda y la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Aunque el citado documento se elaboró antes de que fuera conocido el proyecto de reforma tributaria, dentro de su texto este CTCP llamó la atención, entre otras cosas, sobre lo siguiente:

1.1 Necesidad de preservar completamente el principio de legalidad constitucional que señala el artículo 338 de la Carta. En el documento se avizó que:

“5. (...) con el fin de dar cumplimiento a lo ordenado por nuestra Constitución Política, el Estatuto Tributario (ET) debe definir claramente los componentes de la renta, es decir, debe definir qué debe entenderse por ingreso, costo y gasto, activo (patrimonio bruto), pasivo y patrimonio (patrimonio líquido), identificando además los aspectos temporales (realización), territoriales y de cuantificación de estos elementos.

En línea con lo anterior, si, por ejemplo, se quisiera incorporar en la ley tributaria el principio de devengo contable, no luce recomendable hacerlo por remisión a las NIIF, sino que, por el contrario, debería definirse claramente en el texto de la ley tributaria.

(...)

Como se puede apreciar, según dicho principio, la contabilidad está atenta al momento en el que se producen los efectos económicos de las transacciones y otros eventos o sucesos con miras a su reconocimiento, sin importar cuándo se producen los cobros o los pagos, respectivamente.

*Sin embargo, para su **reconocimiento** en la contabilidad bajo NIIF, basados en las NIIF, no es suficiente que dichos efectos económicos se hayan producido, sino que además dichas normas requieren, de manera general, **que se puedan medir fiablemente y que sea probable que la entidad obtendrá los***

beneficios económicos o tendrá los sacrificios económicos, si se trata de un activo o de un pasivo, respectivamente. En adición a estos requerimientos generales para el reconocimiento, ciertas normas técnicas específicas establecen requisitos particulares para que sea admisible el reconocimiento contable.

1.2 Tener presente que los fines buscados por la contabilidad y los impuestos son distintos, lo que sugiere y aconseja mantener reglas diferenciadas entre una y otra base. Dijo el CTCP:

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

1.3 Antes de adoptar cualquier modificación legislativa, se hace indispensable determinar el “mejor” modelo de interconexión entre la base técnica contable y la base tributaria, sin olvidar que el legislador nacional adoptó desde la Ley 1314 de 2009, artículo 4°, el modelo de independencia y autonomía, con intersección entre las dos, a través de remisiones de reglas de lo tributario hacia lo contable. Entonces, el CTCP señaló:

“14. Acorde con lo anterior, y sobre la base de seleccionar el modelo de componentes, debe definirse si se quiere mantener el modelo hoy vigente (independencia y autonomía propia, con remisiones), o si se quiere estructurar un nuevo modelo donde las remisiones sean la regla general (independencia y autonomía relativa).

15. Cambiar hacia un modelo de independencia y autonomía relativa generará la necesidad de analizar cuidadosamente los ajustes a realizar para la determinación de la renta para no caer en excesos contra la capacidad contributiva, ni tampoco gravar resultados contables que no comportan una verdadera realización fiscal por falta de nacimiento de derecho a exigir u obligación de pagar.

16. *Una amenaza importante del modelo relativo de independencia y autonomía es el uso de discrecionalidades, lo que impone la necesidad de identificar las mismas a partir del uso de sub reglas o por principios de reconocimiento y medición.*

En efecto, las restricciones de costos y la diversidad de actividades entre entidades, puede en algunos casos llevar a que las NIIF permitan o requieran tratamientos contables diferentes para tipos distintos de entidades. Además de lo anterior, existen “alternativas” disponibles para todos los aspectos de la información financiera, incluyendo el reconocimiento, baja en cuentas, medición, clasificación, presentación e información a revelar, las cuales, al ser elegidas por el emisor de las normas, están afectadas por el cumplimiento del objetivo de los informes financieros.

Por tal razón, existe un riesgo para un modelo de independencia y autonomía cuando los responsables de los informes financieros tengan que elegir, para lograr el objetivo de los informes financieros, entre distintas alternativas cuando no existan normas aplicables, o cuando la norma requiera la realización de juicios o ella incorpore varias opciones de política contable.

(...)

Desde el punto de vista de principios de reconocimiento y medición, la base fundamental está dada por la aplicación estricta del principio del costo, acompañado de la existencia de exigibilidad de cobro u obligación de pago. Hacerlo por esta vía, descarta de plano la posibilidad de gravar las utilidades provenientes del valor razonable, lo mismo que la inclusión de ingresos y gastos que surgen por operaciones especiales tales como préstamos sin interés, financiación implícita, o utilidad por retiro de inventarios en construcción.

En los dos modelos citados en el párrafo 13, [Determinación de la utilidad y el patrimonio según estándares internacionales y Determinación por componentes], se requieren reglas particulares y concretas sobre depreciación (vidas útiles, turnos, métodos de depreciación, reserva por depreciación), amortización de intangibles, provisión de cartera, o amortización cálculo actuarial, entre otros.

De otra parte, se requiere analizar la conveniencia de mantener o retirar tratamientos especiales para el transporte de carga, ventas a plazos, negocio de ganadería, cooperativas, fiducia, titularización, (artículos 95 y siguientes del ET), lo mismo que determinar reglas particulares para las operaciones de cobertura.”

1.4 Por lo anterior, el CTCP expresó como conclusiones generales que:

17. (...) entiende y considera que el “mejor” modelo para Colombia es el de autonomía e independencia propia, con positivización de algunas (o todas) reglas de remisión contenidas en el ET. La intención de esta idea es reducir al máximo las remisiones hoy contenidas en el ordenamiento tributario, dando mayor seguridad y certeza al elemento tributario.

18. Resulta prudente esperar a conocer los resultados financieros oficiales debidamente estructurados y analizados por los órganos de control para tener una base sólida a partir de la cual se permita generar un estudio de efectos de la aplicación de las normas internacionales en materia tributaria.”

(...)

20. Finalmente, este Consejo considera que el país no cuenta en el momento con la madurez técnica necesaria para dar aplicación tributaria a los nuevos marcos técnicos normativos, aspecto que puede generar diversidad aplicativa conceptual con deficiencias técnicas, amén de que existen tres marcos distintos en el sector privado y 2 en el sector público.

Ahora, si es que el Gobierno desea empezar a avanzar en el acercamiento de lo tributario hacia la base contable bajo NIIF, el CTCP recomienda evaluar la conveniencia de mantener el modelo tributario actual de independencia y autonomía con las intersecciones existentes por remisión u omisión de regla, pero permitiendo que dichas remisiones se entiendan referidas a las NIIF y no al DR. 2649/93 y demás normas relacionadas del antiguo marco contable como ocurre hoy en día. Pensamos que este avance en lo tributario produciría unos efectos limitados en las bases tributarias pero que serían de mayor utilidad para los estudios mencionados en el párrafo 18 anterior...”

2. El modelo seleccionado para estructurar el proyecto de reforma

Una muy buena parte del proyecto de ley está dedicado a desarrollar elementos de interconexión entre los marcos técnicos normativos y las normas tributarias. Sobresale la siguiente lista de artículos, que contienen regulación de esa interconexión: 28 a 35, 38 a 40, 42 a 48, 51 a 52, 56, 60, 63, 65, 73 a 83, 111 a 122, 137 a 138.

A la luz de su contenido, se observa que el Gobierno propone la adopción del modelo de independencia y autonomía relativa, modelo por medio del cual se establece, como regla general, la remisión a conceptos de tipo contable contenidos en el marco técnico de las empresas del Grupo 1, con planteamiento de excepciones.

En el modelo actualmente existente, el derecho tributario se orienta por un marco conceptual propio y autónomo de los principios contables. Así, el estatuto tributario define el concepto de ingreso, costo, deducción, patrimonio bruto, deudas y patrimonio líquido. El Estatuto Tributario señala reglas suficientes para determinar la renta de los contribuyentes, con independencia de cuál sea su sistema contable. El país empresarial, profesional, de asesores y la DIAN, conoce y distingue perfectamente la manera como se computa la renta, de la forma como se calcula la utilidad comercial.

Por regla de excepción, el Estatuto Tributario remite a preceptos contables. Es decir, el modelo actual, existente en el país desde el año 1960 (Ley 81), aboga por una separación conceptual entre lo contable y lo tributario, con intersecciones aplicables solamente por excepción. Por ello, los cambios en las normas contables nunca han producido modificación en la determinación de las bases gravables.

El modelo que propone el Gobierno, aboga por establecer, como regla general, un proceso remisivo (intersección total), señalando como excepción las reglas de separación. Se trata, entonces, de un modelo inverso al existente.

En el proyecto de reforma, para la determinación del impuesto de renta y complementarios se adoptan los conceptos de reconocimiento y medición y el principio de devengo de los marcos técnicos normativos. Alertamos que de

mantenerse esta situación, podría dar cabida, por ejemplo, al reconocimiento fiscal de provisiones y otras estimaciones asociadas a transacciones, eventos u otros sucesos, que han ocurrido económicamente, pero que en principio no han tenido repercusiones fiscales.

3. Entendimiento y recomendaciones del CTCP

El CTCP mantiene su preocupación en relación con el modelo adoptado en el proyecto de reforma tributaria, fundamentado por las siguientes razones:

3.1 El cambio de modelo no está precedido de un estudio serio y socializado, que de manera democrática haya sido discutido por los empresarios, profesionales de la contaduría pública, asesores y otros interesados; tampoco se conocen mediciones del impacto que generarían los cambios en las normas. Experiencias internacionales dejan ver que el mejor modelo es aquel que se nutre con expresiones técnicas de conocedores de la materia en el país. Ese proceso no se ha surtido en el país, y es deseable que se permita esa oportunidad para no repetir experiencias legislativas anteriores, que a la postre, han debido admitirse como errores legislativos. Aprobar los cambios normativos, en lo que se refiere a las normas de contabilidad vigentes en Colombia, tal como están propuestos en el proyecto de reforma puede resultar en un salto al vacío, por las complejidades que podrían generarse al interpretar los nuevos tratamientos fiscales o las interconexiones con los nuevos marcos técnicos normativos.

3.2 El proyecto de reforma no tiene en cuenta que en Colombia se adoptaron 3 marcos técnicos para el sector privado, conocidos como grupo 1, grupo 2 y grupo 3, y otros 2 distintos para el sector público, y que cada modelo desarrolla sus principios de reconocimiento, medición, presentación y revelación para cumplir los objetivos de los informes financieros de propósito general y ayudar a los usuarios a tomar mejores decisiones. El proyecto, en su largo articulado simplemente expresa la adopción de un proceso remisorio general, sin considerar las diferencias entre los marcos técnicos a los que se dirige esa remisión. Diversas normas establecen efectos tributarios “de acuerdo con la técnica contable” del Grupo 1, sin permitir a los contribuyentes de los otros grupos, o a las empresas y entidades del sector público, mantener una consistencia aplicativa con sus propios marcos técnicos contables.

Nit. 830115297-6
Calle 28 N° 13A -15 / Bogotá, Colombia
Conmutador (571) 6067676
www.mincit.gov.co



GD-FM-009.v11

Esto afecta la equidad en el tributo, porque por el hecho de pertenecer a grupos distintos, las entidades pueden terminar teniendo tratamientos fiscales diferentes, cuando el objetivo de la información financiera nunca ha estado dirigido a la tributación, sino solo a la utilidad para la toma de decisiones económicas, como ya fue expresado.

3.3 El Gobierno desatiende la orden impartida por el artículo 165 de la Ley 1607 de 2012, norma que ordenó mantener un periodo de transición de cuatro (4) años para adelantar estudios y medir los impactos y proponer la adopción de las medidas legislativas que correspondan.

3.4 El mismo Gobierno, al reglamentar la norma anteriormente citada, emitió el Decreto 2548 de 2014, cuyo anexo establece el cronograma de trabajo, al cabo del cual el país confía tener resultados serios y fundados para proponer las medidas legislativas del caso. Ese plan debería desarrollarse durante los años 2015 a 2017 y culminaría en 2018, año en el cual los Ministerios de Hacienda y Comercio, Industria y Turismo, *“con base en los documentos e informes suministrados por la UAE DIAN, formularán un proyecto de Ley para la adopción de todas o algunas de las recomendaciones formuladas por la UAE DIAN que deberá ser presentado por el Gobierno Nacional al Congreso de la República en año 2018.”*

3.5 Acorde con dicho reglamento, *“la UAE DIAN convocará a los equipos trabajo de los Ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Comercio, Industria y Turismo, así como del Consejo Técnico de la Contaduría Pública y de la Contaduría General de la Nación, para informar y discutir los adelantos realizados. Estas reuniones de trabajo se harán por los menos una vez cada dos meses. Sin embargo, de ser necesario, se programarán reuniones adicionales. A las mismas, podrán asistir otras entidades tales como Superintendencias”*

3.6 Los citados estudios exigidos y planeados dentro del proceso de transición, no se han desarrollado, ni tampoco los equipos técnicos abordaron el estudio de los cambios incorporados en el proyecto de reforma. El proceso de elaboración del proyecto nunca fue socializado con el CTCP, con las autoridades de regulación, ni tampoco con las Superintendencias, ni con la academia, la profesión tributaria y empresarios nacionales, salvo por las reuniones que fueron realizadas en los

últimos meses con empresarios para informar sobre los avances del proyecto. Se trata de un proyecto que requería hacerse de cara al país, pero se ha hecho de espaldas a él, sin entrega de estudios que fundamenten la razón de las propuestas.

3.7 Lo anterior no solo permite ver la falta de respaldo técnico de la propuesta, en lo relacionado con las nuevas disposiciones fiscales contenidas en el proyecto de reforma, que en su mayoría son extractadas de los marcos técnicos del Grupo 1 (escrita sin cumplir el debido proceso señalado por la ley y el reglamento), sino que tampoco está motivada por una necesidad real de aprobar las modificaciones que se proponen.

3.8 Una actitud responsable del legislativo permitirá concluir, sin dificultad, que la falta de respaldo técnico del proyecto, desaconsejará su aprobación. Su desaprobación queda sustentada, también, por la inexistencia de solución de un problema a resolver, porque el modelo actual que opera en Colombia, podría funcionar sin desgastarse en la aprobación de la cantidad de reglas que propone la reforma.

3.9 El camino para llegar a puerto seguro no es utilizar una gran cantidad de normas y de excepciones; el éxito, además del estudio que fundamente las necesidades, puede lograrse con reglas más simples y precisas, que se acomodarían de mejor forma al principio de simplicidad que predica la carta política. En esencia, este CTCP aboga por mantener el uso del principio del costo histórico para medir los elementos activos, pasivos, patrimoniales y de renta (ingresos, costos y deducciones), como hoy ocurre sin dificultad, por ejemplo, las valorizaciones técnicas no tienen efecto tributario y eso lo sabe el país desde hace muchos años con el actual modelo. Por ello, no es claro cuál es la necesidad de señalar en el proyecto de manera repetitiva que el valor razonable (que mutatis mutandis equivale a las valorizaciones técnicas) no produce efectos tributarios. Decirlo, excede la expectativa de necesidad legislativa y emisión de reglas inteligentes.

3.10 El CTCP aboga por mantener las actuales reglas de reconocimiento de bienes y derechos, deudas, ingresos, costos y gastos, con afinación de elementos particulares, como por ejemplo, el perfeccionamiento del concepto de “realización”

Nit. 830115297-6
Calle 28 N° 13A -15 / Bogotá, Colombia
Conmutador (571) 6067676
www.mincit.gov.co



GD-FM-009.v11

de ingresos para no hacerlo depender de la exigibilidad (artículo 28 ET) sino del nacimiento del derecho a percibir.

3.11 Con el fin de facilitar la identificación de elementos técnicos que se echan de menos en el proyecto de reforma, así como las falencias en este contenidas, en el anexo técnico, presentamos un resumen en el que incluimos aspectos que definitivamente requieren un mayor estudio y la intervención del legislativo.

3.12 En resumen, el CTCP, además de sugerir respetuosamente la no aprobación del modelo propuesto en el proyecto de reforma, que contiene las remisiones expresas y detalladas a las normas de contabilidad vigentes en Colombia, que además de imprecisas generan confusión, aboga y recomienda mantener el periodo de transición, de 4 años, propuesto en la Ley 1607 de 2012 y el Decreto 2548 de 2014. La propuesta de anticipar el proceso de transición sin una revisión completa de los efectos e impactos de los cambios propuestos en el proyecto, es contraria al espíritu de la ley y modifica el cronograma, que de manera responsable se había consensuado.

3.13 Ahora bien en el hipotético caso de estudiar el proyecto de reforma con el contenido actual de las referencias explícitas a los nuevos marcos técnicos normativos contables, debe hacerse un gran esfuerzo para mejorar la redacción, remisión o excepción de cada artículo, dado que en muchos de ellos existen inexactitudes e imprecisiones de importancia.

De manera alternativa, si es que el Gobierno desea empezar a avanzar en el acercamiento de lo tributario hacia la base contable bajo NIIF, el CTCP recomienda evaluar la conveniencia de mantener el modelo tributario actual de independencia y autonomía con las intersecciones existentes por remisión u omisión de regla, pero permitiendo que dichas remisiones se entiendan referidas a los nuevos marcos técnicos normativos contables y no al DR. 2649/93 y demás normas relacionadas del antiguo marco contable como ocurre hoy en día. Pensamos que este avance en lo tributario produciría unos efectos limitados en las bases tributarias pero que serían de mayor utilidad para los estudios mencionados en párrafos anteriores. Para el efecto, se presenta la siguiente propuesta de norma modificatoria del ET:

Nit. 830115297-6
Calle 28 N° 13A -15 / Bogotá, Colombia
Conmutador (571) 6067676
www.mincit.gov.co



GD-FM-009.v11

“Artículo XXX. **Referencias a los marcos técnicos normativos contables.** A partir del 1° de enero de 2017, para los contribuyentes clasificados en los Grupos 1 2 y 3 , de acuerdo con la clasificación establecida en el Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y sus modificatorios, y las resoluciones 743 de 2013, 414 de 2014, 533 de 2015 y sus modificatorios, emitidas por la Contaduría General de la Nación, las referencias hechas en el Estatuto Tributario a los marcos técnicos, a las normas de contabilidad generalmente aceptadas en Colombia, a la técnica contable, a los libros contables o a las normas o principios de contabilidad de general aceptación, tendrán en cuenta las siguientes disposiciones:

1. Cuando en el Estatuto Tributario se dé una instrucción en materia de registro contable y de información financiera, se entenderá que esa instrucción será aplicable al libro fiscal, o a las conciliaciones que deberán prepararse entre las cifras contables de acuerdo con el marco técnico normativo aplicable y las cifras determinadas para efectos tributarios y por consiguiente, no afectará el registro en los libros de contabilidad, el cual se hará de acuerdo con el marco técnico normativo que corresponda en cumplimiento de lo dispuesto en la Ley 1314 de 2009.
2. Cuando en el Estatuto Tributario no se haga referencia alguna sobre el reconocimiento y la medición de algún hecho económico para efectos fiscales o se haga una remisión expresa a los marcos técnicos, a las normas de contabilidad generalmente aceptadas en Colombia, a la técnica contable, a los libros contables o a las normas o principios de contabilidad de general aceptación, se entenderá que para estos efectos el reconocimiento y la medición se harán de acuerdo con lo establecido en el marco técnico normativo que corresponda, excepto en los siguientes casos:
 - a. Las mediciones que se efectúen a valor presente en los marcos técnicos normativos, tomarán como base la medición al costo para efectos tributarios. En consecuencia, los gastos o ingresos financieros que se generen para efectos contables según esos marcos, serán gravables o deducibles solamente cuando exista una tasa de interés explícita pactada en la transacción, la cual se utilizará como base para determinar los intereses gravables o deducibles en cada caso;

Consejo Técnico de la Contaduría Pública
Organismo adscrito al Ministerio de Comercio, Industria y Turismo

- b. Las partidas que impliquen la medición a valores razonables según los marcos técnicos normativos, deberán medirse al costo o valor nominal para efectos tributarios. Por consiguiente, los cambios de valor que se lleven a resultados o al otro resultado integral para fines contables, sólo generarán efectos tributarios cuando la transacción se realice mediante la transferencia económica del activo o la extinción del pasivo, según sea el caso.”

Con mucho gusto atenderemos cualquier inquietud sobre el particular.

Cordialmente,

WILMAR FRANCO FRANCO

Presidente

Consejo Técnico de la Contaduría Pública - CTCP

Proyectó: Wilmar Franco Franco

Revisó y aprobó: Wilmar Franco Franco; Daniel Sarmiento Pavas; Luis Henry Moya M.

Copia:

Doctor Juan Manuel Santos, Presidente de la República, Casa de Nariño Carrea 8 N° 7-26 Bogotá, Presidencia de la República
Doctor Mauricio Cárdenas Santamaría, Ministro de Hacienda y Crédito Público, Carrera 8 # 6-64 Bogotá, Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

Doctora Maria Claudia Lacouture, Ministra de Comercio, Industria y Turismo, Calle 28 # 13 a 15 Bogotá, Ministerio de Comercio Industria y Turismo.

Doctora Cristina Pardo Schlesinger, Secretaría Jurídica, Casa de Nariño Carrea 8 N° 7-26 Bogotá, Presidencia de la República

Doctor Humberto Mantilla, Secretario General, Cámara de Representantes, Carrera 7 No 8-68 Bogotá, Congreso de la República

Doctor Santiago Rojas Arroyo, Director Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, Carrera 7 No. 6-54, Edificio Sendas, Bogotá.

Doctor Santiago Angel Jaramillo, Director de Regulación, Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, Calle 28 # 13 a 15 Bogotá, Ministerio de Comercio Industria y Turismo.

Doctor David Marcell Salamanca, Director de la Unidad de Proyección Normativa y Estudios de Regulación Financiera, Carrera 8 No. 6C-38, Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

Doctor Orlando Corredor Alejo, Presidente del Comité de Expertos en Asuntos Tributarios, Calle 106 No. 57-46 piso 6 y 7, Edificio Eco Empresarial E3.

Anexo: 12 Folios

Nit. 830115297-6

Calle 28 N° 13A -15 / Bogotá, Colombia

Conmutador (571) 6067676

www.mincit.gov.co



GD-FM-009.v11

Comentarios del Consejo Técnico de la Contaduría Pública sobre el proyecto de reforma tributaria, en especial sobre los aspectos normativos relacionados con el impuesto sobre la renta que están basados en las NIIF (Normas Internacionales de Información Financiera)

Anexo Técnico

Tabla de contenido

1. Realización de ingresos, costos y deducciones	2
2. El uso del costo amortizado para la medición de activos y pasivos financieros	4
3. Valor patrimonial y tratamiento fiscal de los ajustes por diferencia en cambio de los activos y pasivos en moneda extranjera.....	6
4. Estimaciones contables.....	8
5. Las partidas contabilizadas en el otro resultado integral	9
6. El costo fiscal de los elementos de propiedades, planta y equipo y las propiedades de inversión.....	10
7. Arrendamientos y Lease-Back	13
8. Contratos de Concesión y Asociaciones Público Privadas	14
9. Factoraje o Factoring	15
10. Dividendos y participaciones y efectos de la aplicación del Método de Participación.....	16
11. Activos intangibles y Plusvalía	17
12. Contratos por servicios de construcción.....	19
13. Estado de situación financiera de apertura, errores y cambios en políticas	20
14. Donaciones.....	21
15. Contratos de colaboración empresarial	21
16. Las normas de aseguramiento y las nuevas obligaciones del Revisor Fiscal y el Contador Público	22
17. La siempre reprochable intromisión de normas tributarias en las reglas contables	24

1. Realización de ingresos, costos y deducciones¹

En el proyecto de reforma tributaria se incorporan algunos elementos del marco conceptual de las normas de información financiera aplicables al Grupo 1, por ejemplo: la definición de activo, pasivo, el concepto de causación o devengo, y múltiples referencias a los criterios de medición inicial y medición posterior. Dado que la incorporación de estos elementos es parcial y no obedece a la idea de establecer un marco conceptual que permita desarrollar en el tiempo normas fiscales coherentes, ni dotar de una estructura que permita definir tratamientos fiscales por falta de norma, y ejercer juicios ante la existencia de diferentes opciones, se generan contradicciones cuando las referencias a normas generales extractadas de los marcos técnicos contables, quedan subordinadas por las disposiciones fiscales. Algunos ejemplos son los siguientes:

1. En el Art. 40 del proyecto, que adiciona un párrafo al Art. 60 del ET, establece una regla general para indicar que el costo fiscal de los obligados a llevar contabilidad se determina por la **técnica contable al momento de la medición inicial**, pero posteriormente el proyecto establece un gran número de excepciones para señalar diferencias entre la medición inicial para efectos contables y la medición para efectos fiscales; este es el caso de la aplicación, para efectos fiscales, del concepto de costo amortizado y la determinación del componente financiero implícito contenido en las transacciones.
2. El párrafo 1 del Art. 23, que adiciona el Art. 21-1 del ET, incorpora en el ordenamiento fiscal el concepto de devengo, y en los artículos 111 y 117 (que adicionan y modifican los Art. 261 y 283 del ET) se incluyen las definiciones de activos y pasivos contenidas en los marcos técnicos. No obstante lo anterior, posteriormente se establecen un gran número de excepciones para modificar el concepto de devengo, particularmente para eliminar el efecto de los ajustes a valores corrientes (valores razonables) o para indicar tratamientos especiales en aquellos casos en que los ingresos, costos y deducciones, se reconocen en la fecha de liquidación o enajenación. Sobre el particular, es pertinente tener en cuenta que los criterios de reconocimiento en las normas contables se derivan de un modelo activo/pasivo, que hace que los ingresos y los gastos se definan en función de las variaciones de estas partidas, por lo que incorporar el concepto de causación o devengo no tiene mucho sentido, cuando un gran número de partidas, para efectos fiscales, se reconocen en la fecha de su enajenación, como en el caso de partidas que se ajustan a los valores corrientes.

¹ Ver: Arts, 23, 26, 27, 37, 38, 39, 40, 59, 60, 111, 117 del proyecto de reforma.

Nit. 830115297-6

Calle 28 N° 13A -15 / Bogotá, Colombia

Conmutador (571) 6067676

www.mincit.gov.co



GD-FM-009.v11

Cuando se utiliza la base de causación o devengo existen fundamentalmente dos bases de medición: a) la base de costo histórico; que proporcionan información monetaria sobre activos, pasivos, ingresos y gastos utilizando la información procedente de la transacción o suceso que los creó; y b) la base de valores corrientes que proporciona información monetaria sobre activos, pasivos, ingresos y gastos utilizando información que se actualiza para reflejar las condiciones en la fecha de medición, ya sea ajustando las partidas a sus valores razonables, valores de uso o valores de cumplimiento. Cuando se utiliza la base de causación o devengo, es mucho más sencillo comprender los informes financieros que se preparan utilizando la misma base de medición en el estado de situación financiera y en el estado de resultados, por lo que la base de Costo Histórico podría ser más adecuada para efectos fiscales. **Si se ha concluido que esta base es la medida más adecuada para propósitos fiscales, como queda reflejado en el proyecto de reforma, solo bastaría con incorporar una regla general de medición para indicar que la base de costo histórico es la base de medición para efectos fiscales, incluyendo algunas pero muy pocas excepciones a este principio general, y no sería necesario indicar para cada partida que los ajustes a valores corrientes no tienen efectos fiscales sino hasta la fecha de su liquidación o enajenación.**

3. En el caso de los contratos de concesión el numeral 3° del Art. 30 del proyecto, que modifica el Art. 32 del ET, establece que los ingresos devengados por el concesionario, asociados a la etapa de construcción, hasta su finalización y aprobación por la entidad correspondiente, cuando sea del caso, deberán acumularse para efectos fiscales como un pasivo por ingresos diferidos. Así, la regla general de causación que se aplica para efectos contables, es distinta de la establecida para propósitos fiscales.
4. El Inciso 2° del Art. 288 del proyecto, cuando se refiere a los ajustes por diferencia en cambio, indica que las “fluctuaciones de las partidas del estado de situación financiera, activos y pasivos, expresadas en moneda extranjera, no tendrán efectos fiscales sino hasta el momento de la enajenación o abono en el caso de los activos, o liquidación o pago parcial en el caso de los pasivos”. Contablemente, estas fluctuaciones si afectan y se devengan de manera inmediata.

2. El uso del costo amortizado para la medición de activos y pasivos financieros²

El concepto de costo amortizado, utilizado en las mediciones contables, difiere de lo requerido para las mediciones fiscales, por lo que se debe establecer con mayor claridad si la idea es aplicar esta base de medición para determinar los ingresos, costos, gastos y deducciones. En el proyecto de norma se pueden identificar varios artículos que se refieren al uso de las mediciones iniciales de la contabilidad y a la aplicación del costo amortizado, pero no son claras las diferencias fiscales cuando este concepto se aplica para los activos y pasivos financieros. Las referencias a un marco general y las diferencias en el tratamiento de activos y pasivos, generarán confusiones a la hora de aplicar las disposiciones fiscales, como consecuencia de que en la contabilidad el costo amortizado de un activo o pasivo financiero se entiende como el neto de los siguientes importes: (a) el importe al que se mide en el reconocimiento inicial el activo financiero o el pasivo financiero; (b) menos los reembolsos del principal; (c) más o menos la **amortización** acumulada, utilizando el método del interés efectivo, de cualquier diferencia existente entre el importe en el reconocimiento inicial y el importe al vencimiento; (d) menos, en el caso de un activo financiero, cualquier reducción (reconocida directamente o mediante el uso de una cuenta correctora) por deterioro del valor o incobrabilidad.

Por lo anterior, deben aclararse las razones por las cuales en algunos artículos del proyecto se requiere la aplicación del costo amortizado, mientras que en otros se establecen tratamientos distintos para los activos y pasivos financieros, como es el caso de las referencias del proyecto al valor nominal, a la tasa facial, a la causación lineal, y al componente financiero implícito contenido en las transacciones; por ejemplo:

1. El numeral 3° del Art. 27 del proyecto, que modifica el Art. 28 del ET., establece que en las transacciones de financiación que generen ingresos por intereses implícitos de conformidad con los marcos técnicos normativos contables, para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios, solo se considerará el valor nominal de la transacción, y en consecuencia, cuando se devengue contablemente, el ingreso por intereses implícitos no tendrá efectos fiscales. Una situación similar aplica para la realización del costo para los obligados a llevar contabilidad (Ver literal b) del numeral 1, del Art. 38 del proyecto, que modifica el Art. 59 del ET).
2. El literal a) del numeral 2° del art. 31 del proyecto, que modifica el Art. 33 del ET, indica que tratándose de títulos de renta fija, cuando se haga referencia al ingreso por intereses y rendimientos financieros, estos deben realizarse de manera lineal, considerando el valor nominal, la tasa facial, el plazo y tiempo de tenencia. Tratándose

² Ver: Arts. 27, 31, 32, 38, 40, 46, 52, 120, 287 del proyecto de reforma.

Nit. 830115297-6

Calle 28 N° 13A -15 / Bogotá, Colombia

Conmutador (571) 6067676

www.mincit.gov.co



GD-FM-009.v11

de otros instrumentos financieros (ver numeral 3° del mismo artículo) los ingresos, costos y gastos generados por pasivos financieros al valor razonable con cambios en resultados deben ser determinados utilizando el costo amortizado de la técnica contable.

3. El Art. 52 del proyecto, que modifica el Art. 74-1 del ET, en su numeral 5°, literal b) al referirse al costo fiscal de los títulos de renta fija establece que este será el valor pagado más los intereses realizados linealmente y no pagados a la tasa facial, desde la fecha de adquisición o la última fecha de pago hasta la fecha de enajenación.
4. El Art. 120 del proyecto, que adiciona el Art. 287 del ET, señala en su numeral 1°, que los pasivos medidos a valor razonable se medirán por el costo amortizado, pero tratándose de pasivos que tienen intereses implícitos (Ver numeral 2°) para efectos del impuesto de renta se medirán y reconocerán por el valor nominal de la operación. Esta referencia no tiene en cuenta el efecto que en la medición inicial tendrían otras partidas, como podría ser el caso de adquisiciones de propiedades, planta y equipo (Ver Art. 69), propiedades de inversión o activos intangibles, cuyo pago fuera diferido en el tiempo, sin establecer el interés implícito de la transacción.

Al establecer cambios en la contabilización de los activos y pasivos financieros, las normas fiscales deberían considerar todas las situaciones en las cuales puede generarse un interés implícito, y estudiar su impacto y efecto en las bases de tributación nacionales y territoriales; por ejemplo: a) en la compra y venta de bienes o servicios; b) en la medición inicial de partidas no monetarias cuyo pago es diferido en el tiempo; c) en la medición inicial de activos y pasivos financieros que son reestructurados; d) en las adquisiciones de negocios; e) en los acuerdos de concesión.

La incorporación de un criterio general que establece la aplicación de las bases de medición inicial y posterior de los marcos técnicos, manteniendo antiguas disposiciones fiscales generará mayor confusión y complejidad en la determinación de las cargas tributarias de los contribuyentes. La no consideración de los intereses implícitos en las transacciones y las pérdidas por deterioro, por ejemplo, es un elemento que afecta la medición inicial de estas partidas.

3. Valor patrimonial y tratamiento fiscal de los ajustes por diferencia en cambio de los activos y pasivos en moneda extranjera³

El proyecto de reforma incorpora cambios significativos para la determinación del valor patrimonial y los ajustes de las diferencias en cambio generadas por los activos y pasivos en moneda extranjera. También establece un conjunto de reglas para la medición inicial y posterior de estos activos y pasivos, sin hacer una distinción adecuada entre las partidas monetarias y no monetarias, ni entre transacciones y operaciones en el extranjero; por ejemplo:

1. El Art. 114 del proyecto, que modifica el Art. 269 del ET., indica que el **valor patrimonial de los activos en moneda extranjera** se estima en la moneda nacional, al momento de su **reconocimiento inicial** a la TRM, menos los abonos o pagos medidos a la misma TRM del reconocimiento inicial. Un tratamiento similar se requiere para los pasivos en moneda extranjera (Ver Art. 118 del proyecto, que modifica el Art. 285 del ET). El Inciso 2° del Art. 288 del proyecto indica que las “fluctuaciones de las partidas del estado de situación financiera, activos y pasivos, expresadas en moneda extranjera, no tendrán efectos fiscales sino hasta el momento de la enajenación o abono en el caso de los activos, o liquidación o pago parcial en el caso de los pasivos”. Lo anterior significa que para determinar el valor patrimonial de cualquier activo o pasivo en moneda extranjera se tendrá en cuenta el valor contabilizado en la fecha de reconocimiento inicial, y que el ingreso gravado, costo o gasto deducible corresponderá a la diferencia entre la TRM de la fecha inicial y la TRM del momento del pago.

Esta redacción, que pueda resultar confusa por la falta de separación en la norma fiscal, del tratamiento de partidas monetarias y no monetarias y de las transacciones y operaciones en el extranjero, agrega mayor complejidad a las conciliaciones que deberán efectuarse entre las normas contables y fiscales. Para efectos contables, los saldos de transacciones no monetarias en moneda extranjera se mantienen a la tasa histórica y los saldos de transacciones monetarias son ajustados a la tasa de cierre. Tratándose de las operaciones o negocios en el extranjero, en la contabilidad existen procedimientos para la conversión de la moneda funcional a otra moneda de presentación, que afecta el monto registrado por dichas operaciones en los estados financieros separados y consolidados.

³ Ver: Arts. 114, 118, 138, 288, 291 del proyecto de reforma.

Nit. 830115297-6

Calle 28 N° 13A -15 / Bogotá, Colombia

Conmutador (571) 6067676

www.mincit.gov.co



2. El Art. 137 del proyecto de reforma, que adiciona el Art. 772-1 del E.T., indica que los contribuyentes *obligados a llevar contabilidad deberán llevar un sistema de control o de conciliaciones de las diferencias que surjan entre la aplicación de los nuevos marcos técnicos normativos contables y las disposiciones de este Estatuto, el cuál será objeto de reglamentación por el Gobierno Nacional*. Por otra parte, el Art. 138, que adiciona el Art. 868-2 del ET., establece que para efectos fiscales, la información financiera y contable así como sus elementos activos, pasivos, patrimonio, ingresos, costos y gastos, se llevarán y presentarán en pesos colombianos, desde el momento de su reconocimiento inicial y posteriormente.

De lo anterior, se podría concluir que se mantienen los procedimientos de conciliación establecidos en el Decreto 2548 de 2014 para las entidades que tengan como moneda funcional el peso, pero tratándose de entidades que tengan moneda funcional distinta al peso, estas deberán llevar registros en pesos de su información financiera y contable, lo que dejaría, para ellas, sin aplicación los procedimientos de conciliación establecidos en el Decreto 2548 de 2014, esto es el libro tributario y el sistema de registro de diferencias.

Por estas razones, antes de aprobar esta disposición, se deberían analizar los efectos que ella genera en materia contable, dado que muchas entidades que ahora aplican los nuevos marcos normativos, han concluido que su moneda para reporte de los informes financieros es una moneda distinta a la moneda de curso legal en Colombia. Esta situación, requiere con urgencia que el Gobierno y otros organismos del Estado evalúen adecuar el entorno jurídico alrededor de las NIIF, de tal forma que ciertas decisiones y actuaciones del Estado se basen en los estados financieros de propósito general en la moneda funcional (cuando ésta es distinta a la moneda de curso legal en Colombia).

Aprovechamos para indicar que la situación descrita en este numeral (así como otras descritas en otros numerales de este Anexo), no permiten alcanzar la “simplificación” anticipada por la Comisión de Expertos dado que, por ejemplo, en muchos casos será necesario que: i) un contribuyente cuya moneda funcional es el peso, deba llevar por lo menos dos contabilidades, una para efectos de información financiera de propósito general que se lleve según los marcos contables vigentes incluyendo la aplicación anticipada de nuevas normas de contabilidad; y otra para efectos tributarios que no contemple la anticipación de tales nuevas normas contables (esto, sin considerar que el proyecto de reforma está requiriendo, adicionalmente, llevar un sistema de control o de conciliaciones entre los saldos de dicha contabilidad tributaria y los saldos reportados en las declaraciones fiscales); y ii) un contribuyente cuya moneda funcional sea distinta al

peso, deba llevar una contabilidad financiera de propósito general, adicional a las antes mencionadas, en su moneda funcional.

4. Estimaciones contables⁴

En la contabilidad bajo los nuevos marcos normativos existen un gran número de estimaciones contables, que modifican el valor en libros de partidas contabilizadas como activos o pasivos, ya sea las utilizadas para determinar el importe recuperable de un activo o para estimar obligaciones sobre las que existe incertidumbre sobre su cuantía o fecha de vencimiento. Este es el caso de las estimaciones de vida útil, valor residual y método de depreciación; los costos de desmantelamiento; las mediciones de activos y pasivos en condiciones de incertidumbre; la determinación del componente financiero implícito en las transacciones; las provisiones por garantías y litigios; los ingresos y gastos acumulados que se derivan del reconocimiento de activos y pasivos estimados, los ingresos diferidos por programas de fidelización de clientes, los contratos onerosos y los contratos de concesión, entre otras.

La decisión de incorporar como regla general el concepto de causación o devengo, es contrario a la idea de trasladar el efecto fiscal de estas partidas a la fecha de enajenación o liquidación, y además genera efectos en los valores en libros de otras partidas; por ejemplo:

1. En el Art. 38 del proyecto de reforma, que modifica el Art. 59 del ET., se establece para los contribuyentes que estén obligados a llevar contabilidad, que los costos realizados fiscalmente son los costos devengados contablemente en el año o período gravable, indicando a su vez una serie de excepciones para las pérdidas por deterioro, los intereses implícitos, los costos generados por mediciones a valor razonable, las provisiones de monto o fecha inciertas incluidos los costos por desmantelamiento, restauración y rehabilitación, las estimaciones de pasivos laborales, , los costos registrados en el otro resultado integral.
2. En el numeral 8° del Art. 27 del proyecto, que modifica el Art. 28 del E.T., se indica que los pasivos por ingresos diferidos generados en los programas de fidelización de clientes serán reconocidos como ingresos en materia tributaria, a más tardar en el siguiente período fiscal, o en la fecha de caducidad de la obligación si este fuera menor.

⁴ Ver: Numerales 1 a 10 del Art. 27; Numerales 1 y 2 del art. 38; Numerales 1 y 2 del Art. 60; Arts. 75; 84 y 95 del proyecto de reforma.

Nit. 830115297-6

Calle 28 N° 13A -15 / Bogotá, Colombia

Conmutador (571) 6067676

www.mincit.gov.co



3. El literal f) del numeral 1° del Art. 38 del proyecto, que modifica el Art. 59 del E.T., establece que el deterioro de los activos será deducible del impuesto sobre la renta y complementarios al momento de su enajenación o liquidación, lo que suceda primero, salvo lo mencionado en este Estatuto; en especial lo previsto en los artículos 145 y 146.
4. En el numeral 7° del Art. 27 del proyecto, que modifica el Art. 28 del E.T., se establece que los ingresos por reversiones de deterioro acumulado de los activos y las previstas en el párrafo del artículo 145 del Estatuto Tributario, no serán objeto del impuesto sobre la renta y complementarios en la medida en que dichos deterioros no hayan generado un costo o gasto deducible de impuestos en períodos anteriores.
5. En el numeral 9° del Art. 27 del proyecto, que modifica el Art. 28 del E.T., se indica que los ingresos provenientes por contraprestación variable, entendida como aquella sometida a una condición –como por ejemplo, desempeño en ventas, cumplimiento de metas, etc.-, no serán objeto del impuesto sobre la renta y complementarios sino hasta el momento en que se cumpla la condición.
6. El numeral 3° del Art. 95, que modifica el Art. 200 del E.T., establece que cuando sea probable que los costos totales de un contrato de construcción vayan a exceder los ingresos totales del contrato, las pérdidas esperadas contabilizadas no serán deducibles para efecto del impuesto sobre la renta y complementarios, y solo serán reconocidas en el momento de finalización del contrato, en la medida que estas se hayan hecho efectivas.

5. Las partidas contabilizadas en el otro resultado integral⁵

Existen errores técnicos en el proyecto de reforma tributaria cuando en ella se refiere al concepto del **otro resultado integral**, lo cual es consecuencia de considerar este subtotal del resultado integral, como el saldo de una cuenta, y no como un resumen de los cambios de algunas partidas que son ajustadas a valores corrientes en el estado de situación financiera y en el estado de resultados; por ejemplo:

1. El párrafo 1° del Art. 27 del proyecto, que modifica el Art. 28 del E.T., prohíbe la distribución de dividendos con cargo a la cuenta del otro resultado integral y a la cuenta de ajustes de adopción por primera vez, salvo al momento de la liquidación de la sociedad. Esta disposición desconoce que las partidas presentadas en el

⁵ Ver: Numeral 10 del Art. 27; literal g del Art. 38 y literal f del Art. 105 del proyecto de reforma.

Nit. 830115297-6

Calle 28 N° 13A -15 / Bogotá, Colombia

Conmutador (571) 6067676

www.mincit.gov.co



otro resultado integral, un subtotal del estado de resultados, o los ajustes de aplicación por primera vez, tienen diferentes orígenes, los cuales cuando resulten pertinentes son presentados por separado en el estado de cambios en el patrimonio, o en los registros auxiliares de los componentes del patrimonio.

La anterior disposición, que modifica normas de la legislación comercial, no considera que los saldos de partidas registradas y presentadas dentro del patrimonio, como en el caso del superávit por valorizaciones de las PPyE y los activos intangibles, también pueden ser realizadas cuando el activo sea enajenado o en la medida en que el activo esté siendo usado en las actividades generadoras de renta. **Se deberá evaluar la legalidad de establecer estas restricciones en una norma tributaria.**

2. El numeral 10 del Art. 27 del proyecto, que modifica el Art. 28 del E.T., indica que los ingresos que de conformidad con los marcos técnicos normativos contables deban ser registrados dentro del otro resultado integral, no serán objeto de impuesto sobre la renta y complementarios, sino hasta el momento en que, de acuerdo con la técnica contable, deban ser registrados en el estado de resultados. En este caso al referirse al tema del reciclaje, requerido en los marcos técnicos, se desconoce que algunas partidas presentadas en el otro resultado integral, y que no son reclasificadas al resultado en otros períodos, si pueden generar un efecto fiscal, por ejemplo, en el caso de los ajustes por revaluación de las propiedades, planta y equipo, que pueden ser reclasificadas a las utilidades retenidas cuando los activos sean utilizados o enajenados. **Para efectos fiscales, la utilidad o pérdida generada en la enajenación de un activo puede ser muy diferente a la establecida para efectos fiscales, particularmente en aquellos casos en que la entidad ha decidido revaluar sus activos y reconocer dichas diferencias directamente contra el patrimonio.**

6. El costo fiscal de los elementos de propiedades, planta y equipo y las propiedades de inversión⁶

El Art. 46 del proyecto de reforma, que modifica el Art. 69 del E.T., establece que para efectos del impuesto de renta y complementarios el costo fiscal de las PPyE y Propiedades de Inversión para los contribuyentes que estén obligados a llevar contabilidad será el determinado por la técnica contable al momento de la medición inicial, salvo por la estimación inicial de los costos de desmantelamiento y retiro del elemento así como la rehabilitación del lugar sobre el que se asienta, en caso de que sea aplicable.

⁶ Ver: Arts. 45 al 50; 74 a 80 y 290 del proyecto de reforma.

Nit. 830115297-6

Calle 28 N° 13A -15 / Bogotá, Colombia

Conmutador (571) 6067676

www.mincit.gov.co



GD-FM-009.v11

Adicionalmente se indica, que harán parte del costo del activo las mejoras, reparaciones mayores e inspecciones, que deban ser capitalizadas de conformidad con la técnica contable y que cumplan con las disposiciones del Estatuto Tributario. El parágrafo 1 de este mismo artículo indica que las propiedades de inversión que se midan contablemente bajo el modelo de valor razonable, para efectos fiscales se medirán al costo.

De lo anterior se puede concluir que se acogen las disposiciones de los marcos técnicos para la determinación del costo fiscal de estos activos. No obstante lo anterior en otros párrafos se describe otras situaciones que generarán confusión a la hora de determinar las bases fiscales; por ejemplo:

1. En el proyecto de norma no se hace ninguna referencia a los efectos que se generan en el costo de estos activos cuando las contraprestaciones entregadas por la compra de estos activos se difieran en el tiempo y sea necesario separar el componente financiero implícito. Si el pasivo se registra por su valor nominal, esto tiene efecto en la contrapartida registrada al contabilizar la compra del activo.
2. Cuando los costos de desmantelamiento se adicionan en el momento del reconocimiento inicial del activo, se genera un incremento del costo del activo registrando como contrapartida una provisión. En períodos futuros la amortización del mayor costo genera un cargo por depreciación en el estado de resultados. En otras normas se indica que las estimaciones no se reconocen para efectos fiscales, pero en este caso el gasto se deriva de la amortización de los costos de desmantelamiento estimados en la fecha de reconocimiento inicial del activo. Tampoco se tiene en cuenta que al estimar los costos de desmantelamiento y agregarlos al costo, para ser amortizados durante el período de explotación, se da cumplimiento de mejor manera al principio de correlación de ingresos o gastos y a la relación de causalidad de las normas fiscales.
3. En el Art. 76 del proyecto, que modifica el Art. 131 del E.T., se indica que para efectos del impuesto de renta y complementarios el valor residual y la vida útil se determinará de acuerdo con la técnica contable; pero a su vez también se indica que para las personas obligadas a llevar contabilidad el costo fiscal de un bien depreciable no involucrará el impuesto a las ventas cancelado en la adquisición o nacionalización, cuando este haya sido tratado como descuento en el impuesto a la renta, en el impuesto sobre las ventas u otro descuento tributario que haya sido acordado. Así, se observa que en una norma general se da la indicación de que el costo fiscal es el resultante de la medición inicial establecida por la técnica contable, ocurriendo lo mismo para las estimaciones de vida útil y valor residual, pero al mismo tiempo

estableciendo restricciones que afectan la determinación del costo y las alícuotas futuras de depreciación. En la contabilidad, cuando los impuestos como el IVA son recuperables no se incluyen en el costo, pero los efectos pueden ser distintos cuando la regla fiscal extiende esta disposición a los descuentos tributarios.

En el caso de los criterios fiscales que serán utilizados para determinar el gasto por depreciación del período también existen ambigüedades que generarán dificultades para determinar la alícuota de depreciación de los bienes depreciables, y que resultan de aplicar los límites contenidos en el Art. 79, que modifica el Art. 137 del E.T., como se indica a continuación:

1. En el párrafo 2° del Art. 79 se indica que la vida útil es el período durante el cual se espera que el activo brinde beneficios económicos futuros, lo cual es equivalente a la definición de la vida económica y no de la vida útil contable; sin embargo, el Art. 76 del proyecto (Art. 131 ET) señala que la vida útil y el valor residual se determinarán de acuerdo con la técnica contable. Por consiguiente, no queda claro para los contribuyentes si para efectos tributarios se debe utilizar la vida económica o la vida útil de un activo depreciable.
2. Para efectos contables, la alícuota de depreciación se ve afectada cuando se reconocen las pérdidas por deterioro, mientras que para efectos fiscales los gastos por deterioro son reconocidos en la fecha de baja por obsolescencia total, enajenación o liquidación (Ver literal e del numeral 1°, del Art. 38 del proyecto de reforma). Por lo anterior si se va a establecer un límite para la depreciación, que se calcula a partir del reglamento expedido por la autoridad tributaria y lo establecido en las normas técnicas, las bases utilizadas deberían ser similares, dado que se pueden generar inequidades tributarias por comparar dos reglamentos que producen resultados distintos. Tampoco es clara la forma en que se haría la comparación cuando una entidad decida revaluar sus activos, y para efectos contables se establezca el costo como base para la determinación de la alícuota de depreciación.
3. El párrafo 3° del Art. 79 se refiere a la depreciación por componentes, y establece que la deducción por depreciación para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios no podrá ser superior a la depreciación o alícuota permitida en este estatuto o el reglamento, para el elemento de propiedad, planta y equipo en su totalidad. Si existen diferencias en las bases, y no es clara la forma en que se determina el total de la depreciación para efectos fiscales, será bastante complejo establecer cuál es el importe total de las depreciaciones contables y fiscales de los componentes.

Por estas razones, establecer un límite a la deducción por depreciación, como el establecido en el Art. 79, puede derivar en problemas prácticos, por las diferencias en los criterios contables y fiscales, y lo más adecuado en este caso podría ser independizar totalmente la forma en que se calcula la depreciación contable y la fiscal. La interrelación entre uno y otro marco, cuando existen diferencias de fondo entre los tratamientos contables y fiscales, no parece ser la decisión más adecuada

7. Arrendamientos y Lease-Back⁷

En el proyecto de reforma tributaria hay un intento por modificar las normas fiscales aplicadas para la contabilización de los arrendamientos financieros y operativos y las transacciones de Lease-Back que se celebren a partir del 1 de enero de 2017. No obstante, al referirse solo parcialmente a los temas de medición posterior podrían generarse conflictos al aplicar las normas contables y fiscales; por ejemplo:

1. El numeral 2° del Art. 73 del proyecto de reforma, que modifica el Art. 127-1 del E.T., incorpora criterios para el reconocimiento inicial de los arrendamientos para arrendadores y arrendatarios. El numeral 3 del mismo artículo se refiere a la contabilización inicial y posterior de los bienes adquiridos en arrendamiento operativo. Para efectos contables los derechos que se derivan de contratos por arrendamientos financieros son tratados como componentes de las propiedades, planta y equipo, propiedades de inversión o activos intangibles; las obligaciones son tratadas como pasivos financieros.
2. En el caso del retro arriendo o lease-back se indica en el párrafo 2° del Art. 73, que este deberá tratarse para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios como dos operaciones separadas, es decir, una venta de activos y un arrendamiento posterior. La no existencia de otras referencias podría dar a entender que para efectos fiscales se aplica lo establecido en las normas contables, en donde se establece que en el lease-back operativo la diferencia se reconoce en el estado de resultados, siempre que la transacción se realice bajo condiciones de mercado, y que en los lease-back financieros, la diferencia se reconoce como un ingreso diferido, dado que al considerar la transacción en su conjunto no se ha generado una transferencia sustancial de riesgos y beneficios. Este tratamiento podría generar conflictos con otras normas que indican que las ganancias fiscales se establecen en la fecha de enajenación o liquidación.

⁷ Ver: Arts. 48, 73 y 113 del proyecto de reforma.

Nit. 830115297-6

Calle 28 N° 13A -15 / Bogotá, Colombia

Conmutador (571) 6067676

www.mincit.gov.co



GD-FM-009.v11

3. En la medición inicial de los derechos de arrendamientos la nueva norma fiscal, en el caso de los arrendadores hace referencia al uso del valor presente de los cánones de arrendamientos, lo que difiere del concepto de inversión neta contenido en las normas contables. En el caso de los arrendatarios la norma indica que al inicio del arrendamiento se contabiliza un activo y un pasivo, que corresponde al valor total del bien objeto de arrendamiento, eliminando las referencias que para efectos contables, se hacen al uso del valor razonable o al valor presente de los pagos mínimos de arrendamiento.

Estos vacíos normativos, generarán confusión a la hora de aplicar las disposiciones fiscales y efectuar las conciliaciones requeridas por las normas fiscales, lo cual se origina por incorporar parcialmente algunas directrices extractadas de las normas contables.

8. Contratos de Concesión y Asociaciones Público Privadas⁸

El Art. 30 del proyecto de reforma, que modifica el Art. 32 del E.T., se refiere al tratamiento tributario de los contratos de concesión y asociaciones público privadas. En este artículo se indica de manera expresa la preferencia por el modelo de activo intangible para efectos fiscales, eliminando al parecer la posibilidad de utilizar modelo de activo financiero previsto en los marcos técnicos contables.

Lo anterior, que puede ser el resultado de un análisis y evaluación de los impactos fiscales que podrían generarse por la aplicación del modelo de activo financiero, se hace aún más complejo cuando en el proyecto de norma se indica que el costo fiscal de los activos intangibles incluye los costos por préstamos susceptibles de ser capitalizados (Ver numeral 1° del Art. 32 antes citado), más aun, cuando en el párrafo 1°, del numeral 2° del Art. 38, que modifica el Art. 59 del E.T., se indica que para efectos fiscales se entiende por activo apto aquel que requiere necesariamente, de un periodo sustancial antes de estar listo para el uso al que está destinado o para la venta; o cuando se consideran las normas que exigen el registro nominal de los activos financieros, para eliminar el efecto de los intereses implícitos incorporados en las transacciones.

Por otra parte, se desconoce que para efectos contables una entidad del Grupo 2 debe reconocer todos sus costos de préstamos como gastos en el estado de resultados, generándose confusión sobre la forma en que en otras situaciones serían reconocidos los costos financieros. Para el Grupo 3 es problema es más complejo, dado que ellas pueden capitalizar los costos por préstamos (si escogen aplicar la NIC 23), o no capitalizarlos (si aplican la Sección 25 de la NIIF para las PYMES).

⁸ Ver: Arts. 30 y 38 del proyecto de reforma.

Nit. 830115297-6

Calle 28 N° 13A -15 / Bogotá, Colombia

Conmutador (571) 6067676

www.mincit.gov.co



GD-FM-009.v11

Los activos financieros no son activos aptos por lo que no sería posible capitalizar los costos de préstamos en la contabilidad, pero para efectos fiscales al convertirse en un activo intangible, algunos podrían considerar que se cumplen las condiciones para su capitalización, y dado que los flujos de caja se reciben o pagan en distintos períodos podrían generarse muchas dudas al establecer la parte de los costos de préstamos que serían susceptibles de capitalización, y se harían más complejas las conciliaciones contables y fiscales.

Lo anterior, nuevamente demuestra que se incorporan elementos extractados de los marcos técnicos contables, pero al mismo tiempo se establecen un conjunto de excepciones, aplicables para efectos fiscales, dejando muchos temas sin mención, que posteriormente podrían ser entendidos de forma distinta, al considerar para la interpretación, los objetivos y principios en que se basa la preparación de informes contables, o los principios de las normas fiscales.

9. Factoraje o Factoring⁹

El Art. 33 del proyecto de reforma, que adiciona el Art. 33-2 del E.T., indica que para efectos de impuesto de renta y complementarios el tratamiento del factoraje o factoring se hará de acuerdo con los nuevos marcos técnicos normativos. El parágrafo 1° de este artículo señala que en las operaciones factoraje o factoring el factor podrá deducir el deterioro de la cartera adquirida de acuerdo con lo previsto en los artículos 145 y 146 del Estatuto Tributario; y el parágrafo 2° establece que en las transacciones que no impliquen la transferencia de los riesgos y beneficios de la cartera enajenada y la operación se considere como una operación de financiamiento con garantía, el enajenante debe mantener el activo y la deducción de los intereses y rendimientos financieros, siempre que se someta a las reglas previstas en el Capítulo V del Libro I de este estatuto.

Esta disposición que introduce elementos nuevos para la baja en cuenta de partidas en los estados financieros, modifica las normas vigentes, dado que en este caso, cuando se haya realizado la transferencia legal de la cartera, sin que se hayan transferido sustancialmente los riesgos y beneficios, no se reconocerían, para efectos fiscales, los ingresos o gastos derivados de la venta.

Este tema que ha sido objeto de análisis por parte de los emisores de las normas internacionales, y que es tratado en varias normas, ha centrado sus discusiones en el análisis de la adopción de un enfoque de control o un enfoque de riesgos y beneficios.

⁹ Ver: Art. 33 del proyecto de reforma.

Nit. 830115297-6

Calle 28 N° 13A -15 / Bogotá, Colombia

Conmutador (571) 6067676

www.mincit.gov.co



Para el caso del factoring existen dos modalidades: a) el factoring con recurso, y b) el factoring sin recurso, por lo que sería deseable que se establecieran directrices para que el gobierno nacional emitiera las disposiciones reglamentarias que resulten pertinentes. La transferencia o no de los riesgos o beneficios o el enfoque de control, son elementos que deberían ser considerados por la administración tributaria para determinar si se cumplen los criterios de baja en cuenta, pero las disposiciones fiscales que se refieren a la fecha de enajenación podrían generar conflictos con las normas contables.

10. Dividendos y participaciones y efectos de la aplicación del Método de Participación¹⁰

El numeral 4° del Art. 27 del proyecto, que modifica el Art. 28 del E.T., establece que los ingresos devengados por la aplicación del método de participación patrimonial, de conformidad con los marcos técnicos normativos contables, no serán objeto del impuesto sobre la renta y complementarios, sino hasta la fecha de la enajenación de las acciones o cuotas de participación, o cuando los dividendos sean abonados en cuenta en calidad de exigibles. El Art. 29 del proyecto, que modifica el Art. 30 del E.T., indica que se entiende por dividendos o participaciones en las utilidades a toda distribución de beneficios, en dinero o en especie, con cargo a patrimonio que se realice a los socios, accionistas, comuneros, asociados, suscriptores o similares, excepto la disminución de capital y la prima en colocación de acciones; o la transferencia de utilidades que corresponden a rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional obtenidas a través de los establecimientos permanentes o sucursales en Colombia de personas naturales no residentes o sociedades y entidades extranjeras, a favor de empresas vinculadas en el exterior.

El Art. 34 del proyecto, que adiciona el Art. 33-3 del E.T., establece que las acciones con dividendo preferencial tendrán, para el emisor, el mismo tratamiento de los pasivos financieros. Para el tenedor tendrán el tratamiento de un activo financiero y por consiguiente se debe reconocer un ingreso al momento de su realización. **Esta disposición general desconoce que las acciones preferentes pueden ser de diferentes tipos; por ejemplo: acciones preferentes acumulativas; b) acciones preferentes no acumulativas; c) acciones preferentes convertibles; d) acciones preferentes intercambiables; e) acciones preferentes participativas.**

Además de lo anterior, se recomienda revisar la prohibición para distribuir dividendos con cargo a las cuenta del otro resultado integral y adopción por primera vez, considerando lo

¹⁰ Ver: Arts. 27, 29 y 34 del proyecto de reforma.

Nit. 830115297-6

Calle 28 N° 13A -15 / Bogotá, Colombia

Conmutador (571) 6067676

www.mincit.gov.co



GD-FM-009.v11

señalado anteriormente en el punto 5 de este anexo técnico, cuando nos referimos a las partidas contabilizadas en el otro resultado integral.

11. Activos intangibles y Plusvalía¹¹

El proyecto de reforma tributaria, en el Art. 51, que modifica el Art. 74 del E.T., indica la forma en que se debe determinar el costo fiscal de los activos intangibles, tratando de forma independiente los activos intangibles adquiridos por separado, los adquiridos como parte de una combinación de negocios incluida la plusvalía; los originados en una subvención del Estado, los originados por la mejora de bienes en un arrendamiento operativo y los activos intangibles formados o generados internamente.

Al no establecer para efectos fiscales las diferencias entre los activos intangibles y la plusvalía, la norma fiscal incurre en imprecisiones que terminan dando un tratamiento tributario a la plusvalía, similar al establecido para los activos intangibles. A continuación se señalan algunos de los temas sobre los que puede generarse conflicto por diferencias entre los tratamientos contables y fiscales:

1. El numeral 2° del Art. 51 del proyecto, que modifica el Art. 74 del E.T., establece que el costo fiscal de la **plusvalía adquirida como parte de una combinación de negocios será el resultado de restarle al valor pagado por la adquisición el valor neto de los costos fiscales de los activos menos los costos fiscales de los pasivos de la entidad adquirida**, de conformidad con lo establecido en el capítulo II del Título IV Libro primero para fusiones y escisiones establecidas en este Estatuto. También se indica que la plusvalía no será susceptible de ser enajenada individualmente o por separado y tampoco será susceptible de ser amortizada.
2. Al establecer el valor de la plusvalía, aplicando los costos fiscales de los activos y pasivos de la entidad adquirida, una parte del valor asignado a la plusvalía, estaría compuesta por el valor razonable de los activos y pasivos identificables y separables no reconocidos en el negocio adquirido, y por las diferencias entre el costo fiscal y el valor razonable de activos y pasivos que si fueron reconocidos por la entidad, por lo que al indicar que la totalidad de la plusvalía calculada para efectos fiscales no es amortizable, se generarían diferencias significativas con el tratamiento contable de esta partida y se afectaría la carga tributaria puesto que hoy la amortización es

¹¹ Ver: Arts. 51, 52, 53, 68, 82 y 87 del proyecto de reforma.

Nit. 830115297-6

Calle 28 N° 13A -15 / Bogotá, Colombia

Conmutador (571) 6067676

www.mincit.gov.co



GD-FM-009.v11

deducible. Lo anterior sin considerar que contrario a lo establecido para el Grupo 1, para efectos contables, en una empresa del Grupo 2 la plusvalía sí representa una partida amortizable.

3. Una combinación de negocios puede originarse por: a) la adquisición de otra entidad y generar una relación matriz-subsidiaria; inversor-asociada, o partícipe-negocio u operación conjunta, b) una adquisición por fusión en la que el patrimonio adquirido se incorpora en el patrimonio de la adquirente, c) por la compra de los activos netos que representan un negocio. Al establecer un tratamiento contable distinto del establecido para efectos fiscales, el primero establecido a partir de los valores razonables y el segundo a partir de los costos fiscales, e indicar que la totalidad de la partida no es amortizable, podrían generarse muchos conflictos cuando pueda demostrarse que en la compra estaban incluidas partidas identificables y separables que no habían sido reconocidas ni tenían base fiscal en el negocio adquirido. Este podría ser el caso de los intangibles formados tales como marcas, patentes, contratos, y otras partidas que según los marcos técnicos sí pueden ser objeto de amortización.
4. El párrafo 1° del Art. 82 del proyecto, que modifica el Art. 143 del E.T., indica que los activos intangibles que tratan los Art. 1° y 2° del Art. 74 (que se refiere a la adquisición separada o como parte de una combinación de negocios), y que reúnan la totalidad de los siguientes requisitos serán amortizables: a) que tengan vida útil definida; b) que el activo se pueda medir confiabilidad de acuerdo con la técnica contable; y 3) su adquisición generó un ingreso gravado en Colombia a precios de mercado. **Esta disposición contradice la idea de que la plusvalía calculada para efectos fiscales no es amortizable, dado que cuando se cumplan estas condiciones la plusvalía o las partidas que forman parte de ella sí podrían ser amortizadas.**
5. El numeral 5° del Art. 51, que modifica el Art. 74 del E.T., en relación con los activos intangibles generados internamente indica que el costo fiscal será cero. Esto impediría que cuando una entidad del Grupo 1, cumpla las condiciones de capitalización para la fase de desarrollo, pueda capitalizar dichos costos, y se entendería que ellos serían reconocidos como gastos deducibles en la fecha de su desembolso. Esto modifica las normas actuales sobre inversiones amortizables que son realizadas en la fase de investigación y desarrollo. En este caso se acoge lo establecido para las entidades del Grupo 2, mientras que tratándose de la plusvalía se indica que no es amortizable, contrario a lo establecido para las empresas del Grupo 2.

Lo anterior es contrario a lo establecido en el numeral 3° del Art. 52 del proyecto, que adiciona el Art. 74-1 del E.T., y en donde se indica que el costo fiscal de los gastos de investigación, desarrollo e innovación, está constituido por todas las erogaciones asociadas al proyecto de investigación, desarrollo e innovación, salvo las asociadas con la adquisición de edificios y terrenos. También a lo indicado en el numeral 2° del mismo artículo, que dispone que los gastos de establecimiento son capitalizables y amortizables.

Por todas estas razones, es prudente que se revisen las normas que sobre el tratamiento contable de las combinaciones de negocios son incorporadas en el proyecto de reforma, para establecer si es viable restringir la amortización de la plusvalía establecida a partir de la diferencia con los costos fiscales, y para revisar los lineamientos sobre intangibles generados internamente en la fase de investigación y desarrollo.

12. Contratos por servicios de construcción¹²

El artículo 95 del proyecto, que modifica el Art. 200 del E.T., establece que los *ingresos, costos y deducciones de un contrato de construcción se reconocen de acuerdo con el método de grado de realización del contrato*; de esta manera se acoge el procedimiento establecido en la NIC 11 y en la sección 23 de la NIIF para Pymes. Asimismo, se requiere la elaboración de un presupuesto de ingresos, costos y deducciones, que permita determinar el grado de avance y aplicar el método, y se establece que la *diferencia entre los ingresos y los costos y deducciones efectivamente realizados constituye la renta líquida del respectivo año o período gravable*.

En este caso se requerirían explicaciones a la autoridad tributaria para determinar lo que se entiende por “ingresos, costos y deducciones efectivamente realizados”, en especial cuando se esté en presencia de devengos contables que no son tributarios según el proyecto de reforma, y/o en aquellos eventos en que pueda generarse duda aplicativa como consecuencia de la falta de claridad del concepto de devengo para efectos fiscales.

Por otra parte, dado que la norma fiscal solo se refiere a la aplicación del método del grado de realización, excluyendo las directrices para la contabilización de ingresos y gastos, podrían generarse conflictos cuando en los casos no tratados por la norma fiscal se apliquen las disposiciones contables relacionadas con la contabilización de los contratos de construcción, por ejemplo, la norma contable permite que cuando no existe una estimación fiable de los ingresos, estos solo pueden ser reconocidos hasta el monto de los costos incurridos.

¹² Ver: Art. 90 y numeral 10 del Art. 290 del proyecto de reforma.

Nit. 830115297-6

Calle 28 N° 13A -15 / Bogotá, Colombia

Conmutador (571) 6067676

www.mincit.gov.co



GD-FM-009.v11

13. Estado de situación financiera de apertura, errores y cambios en políticas

El Art. 289 del proyecto de reforma indica de manera expresa que para efectos fiscales, la re expresión de activos y pasivos, producto de la adopción por primera vez de un nuevo marco técnico normativo, no generará ingresos o deducciones, si dichos activos ya generaron ingresos o deducciones en períodos anteriores. Así mismo se establece que el valor de los activos y pasivos determinados por la aplicación del nuevo marco técnico contable no tendrá efecto fiscal y se deberán mantener los valores patrimoniales del activo y pasivo declarados fiscalmente en el año o periodo gravable anterior (Ver numeral 1°). Por otra parte se indica que cuando se realicen ajustes contables por cambios en políticas contables estos no generarán ningún efecto en el impuesto de renta y complementarios, y que tratándose de las correcciones de errores se aplicará lo establecido en los Arts. 588 y 589 del E.T.

Para mayor claridad de este tema, las referencias de la norma fiscal deberían efectuarse a la fecha de los primeros estados financieros, y no a la fecha de adopción por primera vez ni al Estado de Situación Financiera de Apertura (ESFA) que se prepara al inicio del período de transición. Los ajustes patrimoniales en la fecha del ESFA, al final del período de transición y en la fecha de los primeros estados financieros comparativos pueden ser distintos y diferir de forma significativa.

Por otra parte el parágrafo 2° del Art. 289 señala que para efectos fiscales no se permitirán aplicaciones anticipadas de las nuevas normas contables. Esta disposición debe ser aclarada dado que ella puede generar interpretaciones diversas, por efecto de que, acorde con la Ley 1314 de 2009, las nuevas normas contables tienen vigencia en Colombia, a partir del segundo año gravable después de su expedición, y la aplicación anticipada permitida en algunos casos, para efectos contables, sería solo un punto de referencia cuando en la norma fiscal existan omisiones o remisiones a las normas contables, y en el evento de que estas fueran realizadas a los nuevos marcos técnicos.

En este caso, más bien debería indicarse que cuando haya necesidad de considerar las normas contables por una remisión u omisión de regla, se tendrá en cuenta el marco técnico que se encuentre vigente en la fecha de presentación de las declaraciones tributarias, exigiendo no considerar las opciones de aplicación anticipada de las normas contables.

14. Donaciones¹³

El parágrafo 2° del Art. 154 del proyecto de reforma, que adiciona dos párrafos al Art. 125-1 del E.T., establece que **las donaciones que no tengan condición por parte del donante deberán registrarse como ingresos, lo que dará lugar a rentas exentas** siempre que ellas se destinen a las actividades meritorias. Adicionalmente indica que las donaciones condicionadas por el donante, deben registrarse directamente en el patrimonio, para ser usada la donación y sus rendimientos en las actividades meritorias.

El Art. 155 del proyecto, que adiciona el Art. 125-5 del E.T., indica que las donaciones efectuadas a entidades sin ánimo de lucro que no hagan parte del régimen tributario especial, no serán descontables de la renta y serán ingresos gravables para las entidades receptoras.

De esta forma se incorporan en la norma fiscal el tratamiento de las donaciones con condición y sin condición, pero aplicando normas distintas de las establecidas para propósitos contables, en donde no es posible reconocer las donaciones condicionadas como parte del patrimonio, salvo que una entidad aplique el método de la contabilidad de fondos.

Aunque es deseable que la norma fiscal establezca directrices para la contabilización de donaciones, la falta de un desarrollo más completo de estas disposiciones puede generar diversas interpretaciones, dado que la norma fiscal no hace distinción entre donaciones de partidas monetarias y no monetarias.

15. Contratos de colaboración empresarial¹⁴

El Art. 22 del proyecto, que modifica el Art. 18 del E.T., establece que los contratos de colaboración empresarial tales como consorcios, uniones temporales, joint ventures y cuentas en participación, no son contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios. También indica, que las partes en el contrato de colaboración empresarial, deberán declarar de manera independiente los ingresos, costos y deducciones que les correspondan, de acuerdo con su participación en los ingresos, costos y gastos incurridos en desarrollo del contrato de colaboración empresarial.

¹³ Ver: Arts. 154 a 157 del proyecto de reforma tributaria.

¹⁴ Ver: Art. 22 del proyecto de reforma tributaria.

Nit. 830115297-6

Calle 28 N° 13A -15 / Bogotá, Colombia

Conmutador (571) 6067676

www.mincit.gov.co



GD-FM-009.v11

Por otra parte, el Art. 22 señala que para **efectos tributarios, las partes deberán llevar un registro sobre las actividades desarrolladas en virtud del contrato de colaboración empresarial que permita verificar los ingresos, costos y gastos incurridos en desarrollo de este.**

No obstante lo anterior, la norma fiscal no considera las diferencias que pueden presentarse en los contratos de colaboración empresarial, cuando los partícipes tienen derechos sobre el activo neto (negocios conjuntos o entidades controladas conjuntamente), o cuando tienen derecho sobre activos y pasivos específicos (activos y operaciones controladas conjuntamente). En el primer caso, en la contabilidad de los partícipes los aportes realizados son contabilizados como inversiones en negocios conjuntos o entidades controladas conjuntamente; y en el segundo caso los partícipes contabilizan su parte de los activos, pasivos, ingresos, costos y gastos. Un negocio conjunto o una entidad controlada conjuntamente es una entidad independiente que puede generar informes financieros de propósito general, pero una operación o un activo controlado conjuntamente no cumpliría esta condición, por lo que sus reportes serían considerados informes financieros de propósito especial.

Dado que las normas fiscales no establecen un marco completo para la contabilización de estos contratos, pueden generarse dificultades para la aplicación de la norma fiscal.

Sería deseable que la norma fiscal estableciera las diferencias en los tipos de contratos de forma similar a como se han establecido en las normas contables, antes de establecer su tratamiento fiscal, dado que este puede diferir cuando los negocios operen como una entidad independiente de los partícipes, y se asimilen a una inversión, o cuando los partícipes tengan derechos sobre los activos o pasivos del negocio.

16. Las normas de aseguramiento y las nuevas obligaciones del Revisor Fiscal y el Contador Público¹⁵

Al revisar el proyecto de reforma tributaria se observa que en este se incluyeron nuevas obligaciones de certificación para los contadores públicos y revisores fiscales, desconociendo el trabajo que realizan las autoridades responsables de la convergencia para la aplicación en Colombia de las normas de aseguramiento. El siguiente es un resumen de estas disposiciones:

¹⁵ Ver: Art. 22, 58, 106, 289, 105, 147, 148, 254 y 289 del proyecto de reforma.

Nit. 830115297-6

Calle 28 N° 13A -15 / Bogotá, Colombia

Conmutador (571) 6067676

www.mincit.gov.co



GD-FM-009.v11

Consejo Técnico de la Contaduría Pública
Organismo adscrito al Ministerio de Comercio, Industria y Turismo

1. El Art. 22, que modifica el Art. 18 del E.T., indica que el Contador Público o revisor fiscal deben certificar la información financiera y fiscal relacionada con los contratos de colaboración empresarial.
2. El Art. 58, que modifica el art. 102 del E.T., indica que el Contador Público o Revisor Fiscal deben certificar la información financiera y fiscal relacionada con los patrimonios autónomos.
3. El Art. 105, que modifica el Art. 356-1 del E.T., indica que el Contador Público o Revisor Fiscal de las entidades sin ánimo de lucro, deben certificar los costos de proyectos generados por las actividades de venta de bienes o servicios, y los gastos administrativos, de las entidades sin ánimo de lucro.
4. El Art. 106, que modifica el Art. 260-5 del E.T., indica que el Contador Público o Revisor Fiscal deben certificar la información financiera y contable utilizada para la preparación de la documentación comprobatoria.
5. El parágrafo 1 del Art. 289 del proyecto de reforma establece que el Contador Público ó el Revisor Fiscal deben certificar que los activos totalmente depreciados no hayan sido objeto de nuevas deducciones por amortizaciones y depreciaciones; además de certificar que los cambios en las políticas no han tenido efecto en las bases fiscales.
6. El Art. 147, que modifica el Art. 356-3 del E.T., indica que el Representante Legal y el Revisor Fiscal, deben firmar una declaración en la que conste que durante el año, las entidades del Régimen Tributario Especial con ingresos superiores a 60.000 UVT dieron cumplimiento a todos los requisitos exigidos por la Ley.
7. El parágrafo 2 del Art. 148, que modifica el Art. 358 del E.T., indica que el Representante legal, el Revisor Fiscal, el contador y todos los miembros del órgano de administración de la entidad sin ánimo de lucro deben certificar el debido cumplimiento de los requisitos que establece la ley para ser beneficiario de los excedentes de las entidades sin ánimo de lucro
8. El Art. 254, que modifica el Art. 670 del E.T., indica que cuando utilizando documentos falsos o mediante fraude, se obtenga una devolución y/o compensación, adicionalmente se impondrá una sanción equivalente al ciento por ciento (100%) y el Contador o Revisor Fiscal que haya firmado la declaración tributaria en la cual se liquide o compense el saldo improcedente, será solidariamente responsable de la sanción prevista en este inciso.

Las disposiciones anteriores son contrarias al propósito del Gobierno Nacional de lograr la convergencia con normas de información financiera y aseguramiento, dado que se continúan adicionando obligaciones de fiscalización a los revisores fiscales.

El incremento significativo de las obligaciones de certificación de los contadores públicos y revisores fiscales, hacen necesario que las normas legales establezcan su consistencia con las normas de aseguramiento antes de que sean emitidas. Mediante el Decreto 302 de 2015, compilado en el Decreto 2420 del mismo año, se incorporaron en el ordenamiento colombiano el código de ética, las normas de control de calidad, las normas internacionales de auditoría, las normas de trabajos de revisión, y las otras normas de aseguramiento y servicios relacionados.

En lugar de continuar adicionando nuevas funciones al Revisor Fiscal, sería más útil establecer que ellas representan un servicio adicional al del encargo de auditoría, porque este incremento de responsabilidades acerca el trabajo del Revisor Fiscal a una auditoría tributaria, que no es la razón de ser de esta actividad. El CTCP considera que muchas de estas funciones pueden ser cumplidas por el contribuyente, y que ponerlas en cabeza del Revisor Fiscal solo contribuye a dificultar su ejercicio profesional y no garantiza que haya más transparencia en las declaraciones tributarias.

Considerando lo anterior, si lo que el gobierno nacional busca con estas nuevas exigencias es garantizar la confiabilidad y la transparencia de las declaraciones tributarias debe recurrir a la calidad de responsable que tiene el administrador, y a la de Contador Público, que tiene quien prepara los estados financieros y da fe pública sobre ellos, y además los certifica junto con el administrador. Si no obstante lo anterior, aún se considera que se requiere un profesional externo que asegure esta información tendría que tratarse de un auditor tributario distinto al Revisor Fiscal, dado que, ni en el código de comercio ni en las funciones que aparecen en toda la regulación sobre revisoría fiscal, existe la auditoría tributaria como una de las responsabilidades que justifiquen la existencia de la revisoría fiscal.

17. La siempre reprochable intromisión de normas tributarias en las reglas contables

Finalmente, el CTCP destaca cómo el proyecto de ley propone normas de tipo contable que contaminan los marcos técnicos normativos y que contradicen la orden estipulada en el artículo 4 de la Ley 1314 de 2009, norma acorde con la cual, las normas tributarias solamente producen efectos tributarios.

Nit. 830115297-6
Calle 28 N° 13A -15 / Bogotá, Colombia
Conmutador (571) 6067676
www.mincit.gov.co



GD-FM-009.v11

Consejo Técnico de la Contaduría Pública
Organismo adscrito al Ministerio de Comercio, Industria y Turismo

Se identifican las siguientes intromisiones, que deberían ser eliminadas:

1. Artículo 185 del proyecto, que modifica el artículo 487 del ET, en el párrafo 2 dispone la obligación para los responsables del IVA, de llevar una contabilidad para fines tributarios. Si un comerciante vende los productos que allí se señalan, no se ve la necesidad de imponerle otra contabilidad, a menos que se quiera entender y disponer que la contabilidad de esos sujetos no deberá atender los marcos técnicos sino las normas tributarias, aspecto que conduciría a un total despropósito.
2. Artículo 187 del proyecto, que modifica el artículo 496 del ET. Esta regla del proyecto indicaría que el IVA descontable podrá **contabilizarse** en los momentos que allí indica la norma, pasando por alto el concepto de devengo que debe seguirse para efectos contables. La regla implica una orden de tipo contable, que debe evitarse.

CONSEJO TÉCNICO DE LA CONTADURÍA PÚBLICA
Bogotá D.C., noviembre 8 de 2016

Ponente: Wilmar Franco Franco

Revisó: Wilmar Franco Franco; Daniel Sarmiento Pavas; Luis Henry Moya M.

Nit. 830115297-6
Calle 28 N° 13A -15 / Bogotá, Colombia
Conmutador (571) 6067676
www.mincit.gov.co



GD-FM-009.v11