

PONENCIA EFECTOS TRIBUTARIOS Y HACENDISTICOS DE LA ADPOCIÓN DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD

COMUNICACIÓN TECNICA – POR OSCAR HERNANDO TORRES MENDOZA – FEBRERO 2009

Reconociendo y agradeciendo al Doctor Gabriel Vasquez su continuo y ya conocido esfuerzo en investigación de temas relacionados con la profesión contable, deseo aprovechar este magnífico espacio que le concede el ICDT a la investigación para aportar propuestas con el objetivo de mejorar la calidad de la información financiera que emiten los entes económicos de nuestra Sociedad, que a su vez garantice: a) una apropiada y útil información al público, inversionistas, acreedores proveedores, accionistas y propietarios, y b) un adecuado proceso de emisión, reglamentación y adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera (Conjunto de IAS e IFRS¹) en nuestro medio, teniendo en cuenta el permanente proceso de actualización que sufren dichas normas.

En primer lugar, deseo resaltar que lo mencionado en esta ponencia me permite ratificar los comentarios y recomendaciones que he presentado en este mismo escenario en las jornadas tributarias de Febrero de 2004 y Febrero de 2006.

En segundo lugar, considero que al evaluar los impactos de conversión de la normatividad de las normas de un país a las Normas Internacionales de Información Financiera (Conjunto de IAS e IFRS) no debe perderse el norte de lo **Fundamental** de ese proceso.

Lo Fundamental, en mi opinión, pasa por reconocer la importancia y el fin, tanto de la información financiera de un ente económico, como de la información tributaria. Si bien, las dos son de suma importancia, los fines que persigue cada una son totalmente diferentes.

- Mientras la información tributaria persigue fines exclusivamente relacionados con el recaudo de impuestos. Por ejemplo, cuando se busca mayor recaudo, se desconocen deducciones que no tienen discusión financiera, o cuando se busca favorecer una actividad se otorgan beneficios que no son reconocidos financieramente por no obedecer a la realidad económica.
- La información financiera debe pretender enseñar la realidad económica de un ente, que le permita a los interesados, tomar decisiones apropiadas sobre el mismo.
- Los dos fines son imposibles de cumplir al mismo tiempo, con la misma información del mismo ente económico, en la misma fecha de corte de presentación de sus derechos, obligaciones, ingresos y gastos, utilizando las mismas cifras. En otras palabras, o se presenta la realidad financiera o se presenta la información aceptada y reconocida para efectos tributarios. Si se requieren las dos al mismo tiempo tendrán que prepararse conciliaciones que muestren las diferencias entre las dos, originadas en la existencia de normas necesariamente distintas.

Porqué no se puede pensar que, para que existan las dos, no debe también existir un proceso de emisión y reglamentación diferente? Unos registros contables y fiscales diferentes?

¹ Por sus inglés: IAS (International Accounting Standards) IFRS (International Financial Reporting Standards)

- En consecuencia, si bien los antecedentes de emisión normativa de nuestro país están basados en el derecho Romano y no en el Derecho consuetudinario como lo ilustra la ponencia, no creo que esa deba ser la razón para no buscar, desde ahora, la separación del proceso de emisión y de la aplicación misma de las normas para efectos tributarios, de las normas que deben regular la información para efectos de presentación financiera. Ello es **lo Fundamental**, como lo expresé anteriormente. Al problema de fondo debemos delinearle el camino constitucional, legal y reglamentario que sea necesario para darle solución.

En tercer lugar, teniendo en cuenta la experiencia, seguramente también de varias de las personas aquí presentes, que han participado en procesos de conversión de información financiera de entes económicos colombianos a las IFRS (como asesores externos, auditores, funcionarios de áreas financieras, etc.), a continuación menciono aspectos prácticos que nos muestran como, para modificar las bases de presentación de la información financiera, no hace falta, ni es indispensable, ni ineludible, que también se cambien las normas fiscales, si el legislador, para efectos fiscales, así no lo quiere:

1. Empresas Colombianas que, además de presentar estados financieros bajo normas locales, presentan periódicamente información financiera bajo IFRS, siendo esa información la que se utiliza para todos los efectos financieros en las bolsas de valores del mundo. Será que esas modificaciones en sus estados financieros modificaron las bases de los mismos rubros para efectos tributarios? Por supuesto que no. En la práctica, se generaron diferencias en el tratamiento contable de ciertos rubros de los estados financieros (los preparados bajo IFRS) y las cifras tributarias (las presentadas en su declaración de renta), que simplemente se evalúan y reflejan, si es el caso, financieramente en el denominado "Impuesto diferido" (IAS 12), el cual no impacta los tributos.

Entonces, porqué no es posible pensar que las normas de impuestos no necesariamente deben modificarse, si así es el deseo o la necesidad del Estado, como consecuencia de que la norma financiera haya cambiado?

2. Sobre el modelo de valor razonable mencionado en la ponencia, es importante recordar que:
 - En nuestro país, hace varios años, las entidades del sector financiero valorizan sus portafolios para efectos financieros a valores de mercado, con impacto en los estados de resultados del periodo. No obstante lo anterior, las normas tributarias (E.T.) no reconocen ese tratamiento para efectos fiscales.
 - El modelo de valor razonable en los activos fijos es una alternativa de reconocimiento bajo IFRS, en rubros como inventarios no es aplicable. Su registro, si bien afecta el patrimonio no tiene un impacto en los resultados del periodo. Por ello, sin modificar las normas tributarias actuales, no creo que sea válido evaluar, como se realiza en la ponencia, el impacto en los tributos asumiendo que el gasto por depreciación generado por el mayor valor de los activos reconocido entre el valor razonable y el costo histórico, será un gasto deducible, dado que las normas tributarias impiden reconocer esa deducción que no generó un ingreso gravable previamente. Otra cosa, que es una posibilidad, es que el fisco

quisiera utilizar la forma de reconocimiento del valor razonable para gravar a los contribuyentes con ese mayor valor y después permitirle la deducción por la depreciación de ese mayor valor.

Será que al aplicar las IFRS para las empresas del sector real, situaciones como las mencionadas anteriormente no podrían permanecer igual para efectos tributarios, sin que fuera necesario que el Estatuto Tributario se viera forzado a modificarse para aocgerse a los requerimientos de las normas financieras (IFRS) que tienen unos objetivos diferentes? Creo que la respuesta es positiva, pensando en **lo Fundamental**, antes expresado.

Por último, existe un aspecto en las IFRS de suma importancia, no referido en la ponencia, y que cada día será más importante, como ya lo es en los países desarrollados. Es el tema de las normas relativas a los grupos económicos. En las normas internacionales se requiere la consolidación de la información como un Estado Financiero principal y no accesorio, como sucede en nuestro medio.

A este respecto, a continuación resumo una de las recomendaciones del trabajo que presenté en el Simposio de Contaduría realizado por el Instituto Nacional de Contadores Públicos (INCP) en Octubre de 2006, en la ponencia denominada **“LA CONSOLIDACION COMO BASE DE ESTIMACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA”** cuyo soporte se encuentra en los detalles de la conferencia allí presentada:

- ◆ La consideración de estados financieros consolidados requiere una modificación estructural del impuesto, que estaría acorde con la simplificación de la estructura tributaria que ha promovido el Gobierno y que finalmente no se plasmó en la última reforma tributaria. Por ello requiere una reglamentación apropiada en la que se consideren entre otros aspectos, a) los principios básicos de los tributos que pudieran verse vulnerados en situaciones específicas, b) aspectos como el concepto de residencia en la consolidación con entes o personas ubicadas en el exterior cuyas rentas podrían calificarse de fuente nacional o extranjera, c) casos en que los hijos menores son sujetos pasivos por bienes que usufructúan directamente o porque los padres han renunciado al usufructo de los mismos, d) uso de descuentos tributarios por impuestos pagados en el exterior resultantes de transacciones que fueron eliminadas en el proceso de consolidación, e) el régimen de precios de transferencia vigente para las transacciones realizadas con vinculados del exterior.

“ La utilización de la información financiera consolidada para los casos antes mencionados debería ser considerada como base para el pago de los tributos atendiendo los principios constitucionales de éstos. Ahora bien, la única razón para no partir de los estados financieros consolidados en la determinación del impuesto de renta de los grupos económicos o empresariales, sería la relacionada con que dicha consolidación puede generar un desequilibrio en los principios de equidad, eficiencia y progresividad. Considero que una apropiada aplicación técnica de la consolidación no debería afectar dichos principios, por el contrario atiende perfectamente el principio de la capacidad contributiva del ente o persona natural matriz cuyos estados financieros sean utilizados como base para determinar el impuesto de renta del periodo correspondiente.”

Conclusiones y recomendaciones

- a. Los estudios o discusiones que se han adelantado en el país sobre este tema, se han enfocado en determinar “cómo las normas contables impactan los tributos”. Si bien, la contabilidad es uno de los puntos de partida para determinar las bases impositivas, no puede limitársele su papel a ello. Las normas tributarias que se consideren impactadas por una práctica contable, simplemente deben apartarse de ella y no al revés, exigiendo que las prácticas contables se modifiquen para establecer las bases impositivas. Por ello la separación total del proceso de emisión de las normas financieras y tributarias es una necesidad y una exigencia de quienes necesitan conocer la realidad financiera de los entes económicos, sobre los que se toman las decisiones de carácter financiero; contrario a lo sugerido en la ponencia, sobre la imposibilidad de separar las normas fiscales de las normas que regulan la forma de presentar información financiera al público.
- b. En relación con las actualizaciones que continuamente presentan las IFRS, y para reglamentar aspectos puntuales como, por ejemplo, a) aquellas entidades que técnicamente entran en causal de disolución al efectuar la conversión de sus estados financieros por primera vez, sin que tengan un problema real de flujo de caja que ponga en duda su continuidad en el corto plazo, b) la reglamentación sobre la forma de reconocer, estimar y soportar la alternativa de registro del valor razonable indicado en las normas internacionales, entre otros; sugiero:

Nombrar un cuerpo reglamentario multidisciplinario (no político) con profesionales de altísimo nivel y experiencia, académicos altamente especializados, funcionarios de áreas y con conocimiento técnico de entidades de control, con el mismo criterio que se nombran los miembros del IASB (organismo emisor de IFRS), con dedicación exclusiva, para reglamentar aspectos prácticos de la adopción, realizando el estudio mediante la emisión de borradores, que surtan discusión pública, antes de formalizar la reglamentación. La creación de dicho cuerpo debe tener, por supuesto, el respaldo legal, económico y constitucional respectivo.

POR : OSCAR HERNANDO TORRES MENDOZA
AMERICA ADVISING & AUDITING SERVICES
AAAS Ltda

**LOS ESTADOS FINANCIEROS FRENTE A LA TRIBUTACION
JORNADAS TRIBUTARIAS FEBRERO 15 A 17 DE FEBRERO DE 2005
PONENCIA DR. JUAN PABLO MURCIA FAJARDO**

**RESUMEN PARTICIPACION
OSCAR HERNANDO TORRES MENDOZA**

Sobre la excelente ponencia del Doctor Murcia, deseo aprovechar este magnífico espacio que le concede el ICDT a la investigación para aportar propuestas que considero apropiadas en el objetivo de mejorar la calidad de la información financiera que emiten nuestras empresas y garantizar un adecuado proceso de emisión, reglamentación y adaptación de las normas internacionales a nuestro medio, teniendo en cuenta el permanente proceso de actualización que sufren dichas normas.

En primer lugar deseo resaltar que lo mencionado en esta ponencia me permite ratificar los comentarios y recomendaciones que presenté en las jornadas tributarias de Febrero de 2004 en la ponencia del Doctor Horacio Ayala denominada “Armonización de las Normas contables Colombianas con los estándares internacionales y sus efectos tributarios”.

En consecuencia, además de compartir plenamente la recomendación No1 de la ponencia del Doctor Murcia, respetuosamente sugiero ampliar las sugerencias presentadas teniendo en cuenta las siguientes consideraciones y recomendaciones:

Consideraciones

- Las normas de contabilidad internacionales cambian continuamente, de hecho, en el IASC¹ se cuenta con una Junta (IASB²) responsable de la emisión de los estándares, compuesta por 14 miembros, profesionales altamente especializados con gran experiencia práctica, remunerados, 12 de los cuales tienen dedicación exclusiva y 2 con dedicación de medio tiempo.
- El proceso de emisión de las normas es sometiendo a discusión pública mundial
- Los cambios continuos de dichas normas pueden generar problemas legales y prácticos para trasladar la incorporación de dichos cambios a nuestra normatividad.

Recomendaciones adicionales

Una vez nuestra legislación acepte los estándares vigentes, a la fecha de la adopción se deben diseñar mecanismos en la Ley que aseguren la incorporación oportuna de dichos cambios a los estándares locales. Es conveniente establecer un reglamento de aplicación. Por ello recomiendo:

¹ International Accounting Standards Committee

² International Accounting Standards Board

- Nombrar un cuerpo académico altamente técnico y con vasta experiencia práctica demostrada. Equipo multidisciplinario de Profesionales (no políticos) de dedicación exclusiva. Ello requerirá una asignación presupuestal.
- Actualizaciones de los estándares deben someterse a estudio de dicho cuerpo, para evaluar impactos de su adopción en el país.
- Los Borradores deben someterse a discusión pública, efectuando estudio y conclusiones del resultado de dicho proceso. A las reuniones en las cuales se lleven a cabo las discusiones de los comentarios sobre los borradores debería existir acceso no restringido y las bases de las conclusiones realizadas deberían ser ampliamente difundidas.
- Resultado de todo ello debe presentarse periódicamente al poder legislativo para su aprobación o al poder ejecutivo a quien se le haya delegado esa función por parte del Congreso.

**ARMONIZACIÓN DE LAS NORMAS CONTABLES COLOMBIANAS CON
LOS ESTANDARES INTERNACIONALES Y SUS EFECTOS TRIBUTARIOS
JORNADAS TRIBUTARIAS FEBRERO 18, 19 Y 20 DE 2004
PONENCIA DR. HORACIO AYALA VELA**

**RESUMEN PARTICIPACION
OSCAR HERNANDO TORRES MENDOZA**

Sobre la excelente ponencia del Doctor Ayala, a continuación presento los comentarios que pretenden complementar recomendaciones sobre el impacto de aplicación de las Normas internacionales de contabilidad en nuestro medio. En primera instancia presento las consideraciones y antecedentes que soportan la razón de las recomendaciones propuestas al final.

Características de la información financiera y antecedentes

Para que la información financiera cumpla los objetivos para los cuales fue creada es muy importante que:

- Sea útil para la toma de decisiones
- Sea comparable, es decir que la misma se prepare de manera uniforme, aplicando los mismos principios entre un periodo y otro.
- Permita conocer la realidad financiera del ente, independientemente de las cifras utilizadas como base para efectos de las declaraciones de impuestos.
- No se confunda su objetivo con el que persigue la información fiscal. Mientras ésta última busca mayores recaudos de impuestos, la información financiera pretende que se muestre la realidad económica del ente.

Las siguientes situaciones, que se presentan en nuestro medio, son ejemplos de aspectos que impiden que los objetivos antes mencionados se cumplan:

- Ajustes por inflación de inventarios. Las normas tributarias han intervenido en los registros contables implantándolos y eliminándolos según lo determine el legislador de turno.
- Contratos de construcción. Su reconocimiento tributario esta sujeto a que los registros contables se realicen según lo exigen las normas tributarias, lo cual no necesariamente atiende la realidad económica del ente.
- Leasing. Su reconocimiento financiero debe hacerse según lo exigen las normas tributarias

Reconociendo y estando de acuerdo en la sustancia de las recomendaciones dadas en la ponencia y aceptando el bien que haría a la Sociedad y a la profesión contable en Colombia el uso de las normas internacionales de contabilidad en nuestro país, es importante tener en cuenta los siguientes antecedentes y estudios realizados previos a las recomendaciones propuestas:

- Las mismas razones de inexecutableidad expuestas en la Sentencia de la Corte C-690/03, sobre la utilización de las normas de la OCDE para efectos de la aplicación de los precios de transferencia, podrían argumentarse en una eventual adopción directa de las Normas Internacionales de Contabilidad. El proceso de armonización en Colombia debe evitar incurrir en el mismo vicio.
- Los estudios o discusiones que se han adelantado en el país sobre este tema, se han enfocado en determinar “cómo las normas contables impactan los tributos”. Si bien, la contabilidad es uno de los puntos de partida para determinar las bases impositivas, no puede limitarse su papel a ello. Las normas tributarias que se consideren impactadas por una práctica contable, simplemente deben apartarse de ella y no al revés, exigiendo que las prácticas contables se modifiquen para establecer las bases impositivas.
- Las normas internacionales de contabilidad a nivel mundial, a través del denominado impuesto diferido, desde hace muchos años, reconocen en los estados financieros el impacto en la determinación de los impuestos de las diferencias en el tratamiento impositivo y contable de las diferentes partidas (IAS No 12 – Normas internacionales, FASB 109 Estados Unidos).
- Los Estándares internacionales se actualizan, están cambiando continuamente, siguiendo la evolución misma de los negocios, de la economía y los cambios en las circunstancias que rodean las transacciones involucradas.
- En la emisión de estándares internacionales intervienen profesionales con gran experiencia práctica, remunerados, sometiendo la emisión de los estándares a discusión pública.
- La filosofía con la que se crean Estándares no puede estar sujeta al tamaño de las entidades.

Recomendaciones

- El proceso de armonización de las Normas Internacionales de contabilidad debe realizarse de forma que se elimine cualquier posibilidad de que las normas de carácter tributario impacten o afecten los estándares que definen el registro y la presentación de la información financiera, como hasta ahora ha venido operando.

Las decisiones financieras, basadas en los estados financieros, no pueden tomarse a la luz de lo que el legislador (interesado en mayores recaudos) desea que se registre para efectos tributarios.

- En relación con las modificaciones que continuamente se presentan en las Normas Internacionales de contabilidad, se deben diseñar mecanismos que aseguren la incorporación oportuna de dichos cambios a los estándares locales, para ello es recomendable:
 - Nombrar un cuerpo académico altamente técnico y con vasta experiencia práctica demostrada. Profesionales (no políticos) de dedicación exclusiva.
 - Actualizaciones de los estándares deben someterse a estudio de dicho cuerpo, para evaluar impactos de su adopción en el país.
 - Borradores deben someterse a discusión pública, efectuando estudio y conclusiones del resultado de dicho proceso.
 - Resultado de todo ello debe presentarse periódicamente al poder legislativo para su aprobación.