

**REFORMA TRIBUTARIA FRENTE A LAS NIIF –
PENDIENTE LEGISLAR EN EL FUTURO SOBRE
ASEGURAMIENTO Y AUDITORIA**

**Gabriel Vásquez-Tristancho
(Colombia)**

REFORMA TRIBUTARIA FRENTE A LAS NIIF – PENDIENTE LEGISLAR EN EL FUTURO SOBRE ASEGURAMIENTO Y AUDITORIA

Gabriel Vásquez-Tristancho

Después de NIIF en libros oficiales, seguiría el 2649/93 únicamente para efectos tributarios.

El comité de expertos en impuestos del Consejo Técnico de la Contaduría CTCP, en Septiembre 25 de 2012 elaboró un informe del estudio para identificar los impactos en el impuesto sobre la renta que se derivaran de la convergencia plena a NIIF, bajo el supuesto de que las normas contables actuales, con incidencia fiscal, se mantendrían vigentes solo para efectos tributarios.

Esta hipótesis instrumental era necesaria construirla, debido a que en el tiempo podrían coincidir por lo menos cuatro modelos contables diferentes con incidencia fiscal: 1- El actual, vigente por lo menos hasta el 31 diciembre de 2015 2- NIIF plenas, aplicación con efectos fiscales a partir del 1 de enero de 2015, 3- NIIF pymes, aplicación con efectos fiscales a partir del 1 de enero de 2016 y 4- Norma de Información Financiera para la Microempresa NIFM, aplicación con efectos fiscales a partir del 1 de enero de 2015. Estas fechas son la que aplicarían luego del cambio de cronograma del gobierno y que explicamos en el artículo anterior.

De tal manera que a la contabilidad fiscal, la intersectarían en el 2015 tres modelos contables, el actual, NIIF plenas y NIFM, y para el 2016 habrían 3 modelos contables y posiblemente algunas situaciones de aplicación anticipada podrían incluso pensarse que el modelo actual también estaría vigente para esos efectos en dicho año, es decir, podrían coincidir los 4 modelos. Un verdadero Franskentein contable – fiscal, que ya lo habíamos descrito en octubre del año 2011 en un escrito para Vanguardia Liberal.

¿Quién se atreve a fiscalizar semejante monstruo? Los costos de improvisación fiscal y de posibles e interminables controversias por las intersecciones producidas de normas con remisiones expresas e implícitas del Estatuto Tributario a normas contables, pudieran tener un efecto no deseado en las bases fiscales y por tanto en el recaudo. Recordemos que en Colombia más del 40% del total del recaudo tributario nacional lo hace un solo tributo,

renta y ganancias ocasionales, y que más de un 80% se recauda a través de los grandes contribuyentes, luego, resultaría en un juego muy peligroso una aventura semejante y no sería ni ético ni responsable de parte de quienes integramos el comité de expertos no advertir oportunamente, como en efecto lo hicimos, semejantes potenciales efectos, que pudieran incluso llegar a constituirse en una alarma estructural para la Hacienda Pública.

La base fiscal se construiría a partir del 2649/93. ¿Es una contabilidad tributaria?

Frente a este complejo panorama, el Ministerio de Hacienda escuchó las recomendaciones del Consejo Técnico de la Contaduría, a través de su comisión de expertos en impuestos que estudian los impactos tributarios por convergencia hacia NIIF, de mejorar la redacción del artículo relacionado con la contabilidad tributaria. En el texto de la reforma tributaria conocido el día 31 de octubre de 2012, quedó este asunto de la contabilidad de la siguiente manera:

“ARTÍCULO 136. NORMAS CONTABLES. Únicamente para efectos tributarios las remisiones contenidas en las normas tributarias a las normas contables, continuarán vigentes durante los cuatro (4) años siguientes a la entrada en vigencia de las Normas Internacionales de Información Financiera-NIIF-, con el fin de que durante ese periodo se puedan medir los impactos tributarios y proponer la adopción de las disposiciones legislativas que correspondan”.

Varias mejoras se observan de la redacción inicialmente propuesta: 1- Deja como referencia que serán las normas contables actuales, llamemos por ahora DR 2649 de 1993 y sus reglas asociadas, las que tendrán efectos tributarios. 2- Que será “únicamente” para propósitos tributarios que continuarán vigentes dichas normas durante 4 años. 3- Que los 4 años se medirán a partir de la entrada en vigencia de las NIIF y no a partir de su expedición, es decir, contados luego de 2015 en el caso del Grupo 1, con lo cual tendrá vigencia el 2649/93 únicamente para la contabilidad fiscal hasta el 2019. 4- Se habla de “remisiones” en general, con lo cual se incluyen las expresas y las implícitas, por tanto, no habrán ni analogías ni interpretaciones de NIIF sobre la base fiscal.

Realmente lo que se pretende con esta norma es aislar totalmente el proceso de convergencia hacia NIIF con los problemas tributarios y las posibles alteraciones de las bases fiscales, que indudablemente pudieran generar controversias innecesarias, cuando el actual modelo contable comercial, 2649/93, ya se conocen sus efectos y también permite fiscalizarlo de una manera mas segura que lo que pudiera ocurrir con NIIF.

¿Se entiende que hay una contabilidad tributaria con esta redacción? Pues ocurrió que al proponer el Ministerio de Hacienda de una contabilidad tributaria, basada en el actual modelo contable comercial, 2649/93, se generó una controversia por los posibles costos que los empresarios tendrían que asumir. En la práctica sería atender en los sistemas de información dos contabilidades: 1- NIIF, 2- 2649/93, mas las reglas fiscales propias que afectan dichas bases comprensivas.

Pues bien, sin que se hubiera escrito como lo propuso el Consejo Técnico, por un lado será necesario que se continúe con la contabilidad del 2649/93 más las reglas fiscales específicas como una contabilidad tributaria y por otro, que aparte se diligencia la contabilidad basada en NIIF.

No se podrán hacer conciliaciones contables/fiscales a partir de NIIF, sino a partir de la contabilidad basada en el 2649/93 mas las reglas fiscales.

Los sistemas de información deberán tener facilidades de lo que técnicamente se llama operación multilibro, es decir permitir el manejo en el mismo libro mayor de operaciones contabilizadas bajo el 2649/93 mas las reglas fiscales y en NIIF, con una sola fuente de captura. Si no se tiene, se pueden generar importantes reprocesos puesto que deberán ser capturadas en archivos de contabilidad independientes que posteriormente serían conciliados.

Algunos temas en conflicto

De no aprobarse en la reforma tributaria en curso la continuidad del actual modelo contable comercial y tributario, únicamente para efectos fiscales, durante 4 años, lo que probablemente ocurriría como lo denunciarnos en la primera parte del escrito, consistiría en que pudieran coexistir los cuatro modelos contables en forma simultánea, afectando las bases fiscales de diferentes maneras.

Aunque suene repetitivo, la idea central es que se pueda converger hacia NIIF, sin que en dicho proceso se mezclen intereses puramente fiscales. Aunque reconocemos, que así se den las normas de aplazamiento sugeridas por el CTCP, de todas formas aparecerán utilidades contables bajo NIIF, principalmente las no realizadas del ORI, que de ser distribuidas, lo mas probable es que sean gravadas en cabeza del accionista.

A continuación algunos ejemplos en conflicto, de no legislarse nada al respecto en esta reforma tributaria, que se originan en el caso de las normas que tienen incidencia en las bases fiscales, por remisión expresa y/o implícita permitida por el artículo 4 de la Ley 1314 de 2009.

El Parágrafo artículo 65 del ETN, establece que el método que se utilice para la valoración de los inventarios, de acuerdo con las normas de contabilidad generalmente aceptadas, debe coincidir con el total registrado en los libros de contabilidad y en la declaración de renta, antes de descontar cualquier provisión para su protección. En el evento de converger hacia NIIF, podría interpretarse la aplicación entre otros del valor neto de realización y los cómputos sobre la capacidad normal de costos de transformación, para efectos fiscales. (Sin entrar en las profundidades del artículo 450 del Código de Comercio, que dice exactamente lo contrario, es decir que los inventarios se valuarán de acuerdo con las reglas fiscales).

Otra discusión interesante en el rubro de inventarios consiste en que hay reglas fiscales específicas establecidas en el artículo 66 del ETN para la medición de algunos conceptos, que no necesariamente coinciden con la valuación exigida por NIIF plenas.

El sector solidario estaría para efectos fiscales bajo NIIF plenas, pymes o NIFM, en su totalidad, debido a que “el cálculo de este beneficio neto o excedente se realizará de acuerdo a como lo establezca la ley y la normatividad cooperativa vigente”. Aquí se darían reglas bien contradictorias, por cuanto permitiría que ciertas inversiones fueran gasto fiscal, de acuerdo a lo establecido en los artículos 357 y siguientes del ETN. (Ver análisis de esta columna en noviembre de 2011).

El artículo 142 y 143 del ETN, establece como inversiones necesarias amortizables por este sistema, los desembolsos efectuados o causados para los fines del negocio o actividad susceptibles de demérito y que, de acuerdo con la técnica contable, deban registrarse como activos, para su amortización en mas de un año o período gravable; o tratarse como diferidos; o costos de adquisición o explotación de minas y de exploración y explotación de yacimientos petrolíferos o de gas y otros productos naturales. También es amortizable el costo de los intangibles susceptibles de demérito.

Primero, habría un impacto directo durante el denominado primer año de incidencia fiscal, al eliminar los activos registrados como cargos diferidos que no cumplan con los presupuestos establecidos en la NIC 38. El silogismo sería el siguiente: Si los cargos diferidos se reconocen y miden de acuerdo con la técnica contable, que sería para el grupo 1 NIIF plenas por remisión expresa e implícita, entonces debería dársele el tratamiento de gasto fiscal en el año en que dicho activo se castigue en su totalidad por convergencia, y su posible presentación contable y fiscal sería como una disminución patrimonial.

El artículo 272 permite para efectos de medición en el patrimonio de las acciones, aportes y demás derechos en sociedades, que se haga según las disposiciones expedidas al respecto por las entidades de control, que en el 2015 serían las NIIF plenas para el caso del grupo 1. Aunque el efecto es solamente patrimonial y no sobre el costo fiscal, si eventualmente pudieran existir cambios en otras bases fiscales diferentes del impuesto de renta y/o de ganancia ocasional y en la determinación del patrimonio bruto.

Habría una zona oscura y son las totalmente impredecibles remisiones implícitas de las NIIF plenas, pymes o NIFM, sobre la contabilidad fiscal, cuando las normas tributarias no regulen la materia. Preferimos este extenso asunto, de analogías y demás discusiones jurídicas, presentarlo por separado en otra oportunidad.

¿Y el aseguramiento en materia fiscal?

La exigencia de la firma de contador público en las declaraciones tributarias en Colombia tiene inconsistencias técnicas, en la medida que en algunas normas no diferencian las dos formas que puede ejercer la actividad el contador profesional: 1- Cuando actúa como profesional independiente (auditor externo y/o revisor fiscal), en cuyo caso el trabajo es de aseguramiento de la información y 2- Cuando actúa como profesional dependiente (Contador privado), en cuyo caso estaría certificando la información por cuanto la elabora.

Son dos cosas bien diferentes, y de hecho las exigencias técnico-profesionales para desarrollar estas dos actividades igualmente lo son. Cuando las normas del Estatuto Tributario Nacional – ETN -, exigen la firma del revisor fiscal cuando la figura existe en la entidad, en este caso se estaría actuando como profesional independiente, incluso si fuere vinculado mediante contrato laboral. La otra posibilidad de actuar como independiente sería cuando se contrata al contador independiente (o sociedad de contadores), y firma las declaraciones tributarias en calidad de auditor externo, figura muy rara vez utilizada en Colombia para el aseguramiento de información con origen en la contabilidad fiscal.

La inconsistencia técnica está en que las declaraciones tributarias de contribuyentes obligados a llevar contabilidad pero que no están obligados a tener revisor fiscal, podría firmar un contador privado. ¿Y cuál es la debilidad? Es precisamente el significado que le dio el artículo 581 a dicha firma, indistintamente que lo haga un profesional en ejercicio independiente o como contador privado.

Establece el artículo 581 que el contador certifica los siguientes hechos cuando firma una declaración tributaria: 1) Que los libros de contabilidad se encuentren llevados en debida forma, de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados y con las normas vigentes sobre la materia, 2) Que los libros de contabilidad reflejan razonablemente la situación financiera de la empresa, y 3) Que las operaciones registradas en los libros se sometieron a las retenciones que establecen las normas vigentes, en el caso de la declaración de retenciones.

Primera debilidad. Las dos primeras afirmaciones del artículo 581 hacen referencia a los trabajos de aseguramiento, pero de la información financiera y de negocios para propósito general, en el nuevo escenario con aplicación de los dos modelos de NIIF y el de NIFM, y no de la información contenida en las declaraciones tributarias. En palabras sencillas, lo anterior significa realmente es que el contador público está asegurando que los balances están bien o cumplen con los principios de contabilidad, pero ello no necesariamente significa que las declaraciones tributarias cumplen con los fundamentos técnicos y legales de la contabilidad fiscal. ¿Se podría sancionar un contador cuando el balance está de acuerdo con la regulación de NIIF pero la declaración tributaria está mal elaborada?

Segunda debilidad. Al contador privado no se le puede exigir el cumplimiento de las normas de auditoría generalmente aceptadas, por cuanto su trabajo no es de aseguramiento de la información. En este caso, al contador privado, igualmente no se le puede sancionar por algo que técnicamente no corresponde a su actividad principal que es la de elaborar los estados financieros y/o las declaraciones tributarias, pero no emitir un dictamen como profesional independiente.

Tercera debilidad. Las normas de auditoría, exigidas tanto el estatuto profesional de la Ley 43 de 1990 como en las normas del ETN, fueron “enunciadas” pero nunca “desarrolladas”. Por tanto el profesional puede actuar de dos formas: 1- No cumplir ningún parámetro técnico no exigido legalmente, o 2- hacer el trabajo con base en los estándares internacionales en vigencia, incluso antes de ser obligatorios en Colombia, como efectivamente lo hacemos en las firmas multinacionales de auditoría.

Una sugerencia que podría subsanar en parte las tres inconsistencias técnicas expuestas anteriormente, ahora multiplicadas por los nuevos modelos contables y la expedición ahora sí de los estándares de aseguramiento, es la de re-redactar el artículo 581, para establecer el dictamen profesional independiente en materia fiscal, incluso, con un párrafo adicional obligatorio

sobre los riesgos detectados en materia de fraude tributario de conformidad con el estándar internacional de auditoría 240. Esta propuesta, si eliminaría sustancialmente las prácticas evasoras de impuestos, lo cual se traduciría en incrementos en el recaudo y reducción de los altos costos de fiscalización en que hoy se incurren.

La misma discusión de los sobrecostos para los empresarios cuando se planteó la contabilidad tributaria, ocurrió con la sugerencia que hiciera el Consejo Técnico de la Contaduría de un dictamen basado en reglas de aseguramiento y auditoría sobre la parte fiscal, de manera independiente del realizado sobre los estados financieros basados en NIIF.

Conclusiones

Difícil concluir un tema que se está construyendo y una reforma tributaria que está sin aprobar los textos definitivos por el Congreso (Noviembre 6 2012). Con todo, la idea central es legislar lo contable para evitar que las NIIF pudieran tener influencia en la determinación de bases fiscales. Para ello, una vía es mantener el modelo contable actual, simbolizado como 2649/93, por cuanto de lo contrario, habría un caos fiscal al tener tres modelos NIIF afectándola de manera simultánea.

Por otro lado, queda pendiente revisar todo lo escrito en el Estatuto Tributario sobre los efectos reales de la firma del Contador Público en las declaraciones tributarias. Con sinceridad lo decimos, ha sido difícil explicarlo porque todavía tienen los empresarios y el gobierno la imagen de la firma pero no de un dictamen profesional. Nos está pasando igual que 10 años atrás cuando intentábamos explicar los efectos en la tributación por convergencia hacia NIIF.

No cabe la menor duda que en el 2018, a más tardar, deberá existir una propuesta de reforma al Estatuto Tributario, tanto en la definición de bases fiscales como del aseguramiento en materia tributaria, cuando ya se tengan los datos en vivo de los cambios en los estados financieros bajo NIIF de todos los sectores de la economía.

En dicho año ya se podrá establecer la metodología que permita llegar a las bases fiscales pero a partir de NIIF, con lo cual se comenzará una nueva era en la tributación en Colombia en materia del impuesto a la renta.