

**INFLUENCIAS DE LAS NIIF PARA EFECTOS FISCALES: BASES
INDEPENDIENTES O UNIFICADAS**

**MÓNICA LIZETH SOLANO TORRES
ARNOLD JULIÁN HERNÁNDEZ PARRA**

**UNIVERSIDAD DE BOGOTÁ JORGE TADEO LOZANO
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS
ESPECIALIZACIÓN EN ESTÁNDARES INTERNACIONALES DE
CONTABILIDAD Y AUDITORÍA
BOGOTÁ D.C., 2017**

**INFLUENCIAS DE LAS NIIF PARA EFECTOS FISCALES: BASES
INDEPENDIENTES O UNIFICADAS**

**MÓNICA LIZETH SOLANO TORRES
ARNOLD JULIÁN HERNÁNDEZ PARRA**

**Trabajo de Grado presentado para optar al título de Especialistas en Estándares
Internacionales de Contabilidad y Auditoria**

**Tutor
Víctor Mauricio Castañeda Rodríguez**

**UNIVERSIDAD DE BOGOTÁ JORGE TADEO LOZANO
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS
ESPECIALIZACIÓN EN ESTÁNDARES INTERNACIONALES DE
CONTABILIDAD Y AUDITORÍA
BOGOTÁ D.C., 2017**

Tabla de contenido

Resumen.....	5
Introducción	6
Contexto de la implementación de las NIC – NIIF en Colombia y su relación con las bases fiscales	6
Experiencias internacionales: bases independientes	8
El caso del Reino Unido.....	8
El caso del Perú.....	10
Experiencias internacionales: bases unificadas.....	13
El caso de Guatemala	13
Caso de estudio en el escenario de la República Checa.....	15
Consideraciones de utilizar bases unificadas	19
Análisis de las cuentas por cobrar	19
Análisis de los inventarios	20
Análisis de la propiedad, planta y equipo	22
Análisis de los Intangibles	25
Análisis de los diferidos	27
Análisis de los pasivos estimados y provisiones.....	27
Análisis de ingresos	28
Análisis de arrendamientos	28
Otras consideraciones.....	29
Retos o problemáticas a abordar	29
Consideraciones de la Comisión de Expertos y el proyecto de reforma tributaria	30

Conclusiones	32
Referencias.....	33

Resumen

La aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) en Colombia se encuentra en una etapa coyuntural en la que se define su influencia en la determinación de los impuestos. Por ello es necesario abordar el tema considerando algunos puntos de vista que incluyen la experiencia de otros países, evaluar los posibles impactos de las NIIF en materia fiscal y considerar los aspectos desarrollados hasta ahora en Colombia de manera que se puedan determinar las ventajas o desventajas en las organizaciones, el Estado y la economía del país frente a dos escenarios, uno de ellos basado en la información financiera que proporciona la aplicación del marco normativo de las NIIF para propósitos de la determinación de los impuestos y otro en el que las NIIF no tienen influencia en materia fiscal.

Palabras clave: Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF); base contable; base fiscal.

Abstract

The application of the International Financial Reporting Standards (IFRS) is found in an important stage where it is determined by its influence in taxes. For this reason, it is necessary to take in account this topic by considering some points of view that include the experience of other countries, the analysis of possible impacts of the IFRS in tax matters, and the aspects that have been developed in Colombia so far. Understanding this, we could determine the advantages or disadvantages in the organizations and the economy of the country in front of two scenarios. One of this scenarios is based on the financial information that is provided by the regulatory framework of the IFRS to determine the purpose of the taxes, and the other case is where the IFRS do not have influence in tax matters.

Keywords: International Financial Reporting Standards (IFRS); accounting basis; Tax base.

Introducción

La implementación de la NIIF en Colombia desde sus inicios viene afrontando debates que van desde su conveniencia, necesidad de aplicación y quienes realmente las deberían aplicar, pero finalmente su implementación es un hecho y se han venido superando algunos de estas discusiones, otras aún continúan en furor. Dentro de esos temas que nos queda por evacuar se encuentra la influencia que puedan tener las NIIF en la determinación de las cargas tributarias, específicamente la conveniencia de utilizar las NIIF para propósitos fiscales.

Este tema también ha sido de discusión en otros países, principalmente se impone el modelo en que las bases fiscales son independientes de las bases contables de las NIIF y en menor medida un modelo fiscal basado en las NIIF. Por otra parte un aporte que ayudará a comprender la problemática es analizar el impacto de las NIIF en materia fiscal en comparación con las normas fiscales vigentes y finalmente también contribuyen a la discusión los aportes que han realizado hasta ahora en Colombia los conocedores del tema.

En este sentido, la propuesta de este trabajo es estudiar todos los aspectos posibles, considerando la etapa coyuntural por la que atraviesa este debate en Colombia, de manera que se puedan concluir, de acuerdo a las experiencias, los posibles efectos y opiniones, el modelo que es más favorable en el entorno colombiano sobre la posibilidad de considerar la aplicación de las NIIF con o sin efectos fiscales.

Contexto de la implementación de las NIC – NIIF en Colombia y su relación con las bases fiscales

Mediante la expedición de la Ley 1314 de 2009 el Estado colombiano reguló la convergencia a las normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de la información. En la actualidad el proceso se encuentra en etapa de

implementación, sin embargo el papel que jugará este nuevo marco normativo respecto a la determinación de los tributos es hasta ahora incierto.

Respecto al marco bajo el cual se expidió la Ley 1314 de 2009 en su artículo 4, se aclaró la independencia y autonomía de las norma tributarias en relación a las normas contables. Se determinó que las normas contables únicamente tendrán efectos impositivos cuando las leyes tributarias remitan a estas o cuando las normas tributarias no regulen alguna materia.

Al declarar la independencia y autonomía de las normas tributarias en Colombia se optó por establecer que la información contable no servirá como base fiscal para la determinación de los impuestos. Solo en casos excepcionales las normas contables se utilizaran para propósitos fiscales.

Por su parte, las normas de ámbito tributario han venido desarrollando el concepto de la independencia de las bases fiscales respecto de los marcos normativos contables a partir de la Ley 1607 de 2012 que en el artículo 165 establece que durante los cuatro años siguientes a la entrada en vigencia de los nuevos marcos normativos contables las bases fiscales permanecerán inalteradas.

Lo anterior implica que las bases fiscales se determinan de acuerdo a la técnica descrita en el estatuto tributario nacional y en el marco normativo contable vigente antes de la entrada en vigencia de nuevo marco normativo, es decir el descrito en los decretos 2649 y 2650 de 1993, que continuaran vigentes para efectos fiscales.

En el año 2012 se expidió el Decreto 2548 que reglamenta los artículos 4 de la Ley 1314 y 165 de la Ley 1607, en el que se establece dos sistemas para que los obligados a llevar contabilidad registren las diferencias originadas entre la aplicación del nuevo marco normativo contable y las bases fiscales.

El Decreto 2548 de 2012 establece que durante el periodo de cuatro años de la entrada en vigencia del nuevo marco normativo contable, la Administración Tributaria colombiana en conjunto con otras entidades medirán el impacto tributario derivado de la aplicación de nuevo marco para proponer las medidas legislativas que sean del caso.

Si bien por ahora es clara la independencia de las bases contables y fiscales, las descripciones realizadas del tema invitan a cuestionar sobre tal consideración, más aún cuando se está midiendo el impacto en la determinación de las bases fiscales a partir de la aplicación de nuevo marco normativo para tomar las medidas necesarias al respecto.

Por su parte, las organizaciones están afrontando una serie de retos que implican el hecho de comprender, interpretar y aplicar los nuevos marcos normativos, atender las necesidades que requieren dos contabilidades y adecuar los sistemas de información. Todo esto, sin duda, conlleva a un desgaste administrativo y supone incurrir en costos que claramente pueden impactar la situación financiera de las organizaciones.

Experiencias internacionales: bases independientes

Por lo general, quienes han implementado las NIIF optaron por diferenciar las bases de la información contable, una con propósito de dar a conocer la situación financiera y otra con propósito de determinar las bases fiscales. En este contexto es interesante identificar como esos otros países afrontaron los retos que hoy enfrenta Colombia en un escenario similar al hasta ahora establecido.

El caso del Reino Unido

La decisión de implementar las NIIF ha sido acompañada por señalar a quienes les compete la aplicación de este marco, que se enfoca principalmente en las sociedades de interés público, es decir las que cotizan en alguna bolsa de valores. Este es el caso

de la Unión Europea (Fernandez de Soto Blass, 2007) que inició el proceso de implementación en el año 2005.

Por otra parte, para las organizaciones que no cumplen con los criterios para estar obligadas a aplicar las NIIF, es decir que no son de interés público por no pertenecer a un mercado de valores, en el caso del Reino Unido continuaron aplicando los principios de contabilidad generalmente aceptados establecidos previamente -UK Generally Accepted Accounting Practice (UK GAAP)- (Fernandez de Soto Blass, 2007).

Respecto al universo de las organizaciones que en Colombia, con ocasión de la implementación de las NIIF, podríamos afirmar que todas se vieron afectadas, situación que se hace aún más compleja en la medida en que al menos en el sector privado el marco normativo contable fue sustituido por tres marcos normativos nuevos. Para las organizaciones el solo hecho de establecer qué marco normativo deben aplicar constituye un costo que seguramente no tenían previsto.

Al menos hasta ahora con respecto a la experiencia del Reino Unido en comparación con el escenario colombiano, se observa una diferencia notable, esto tiene que ver con el universo de organizaciones que en su momento se vieron obligadas a cambiar su marco normativo. Si bien en el caso de Colombia las normas especifican quiénes y qué marco deben aplicar, seguramente hubiese sido más viable no embarcar a organizaciones que no cuenta con los recursos necesarios para tal transformación.

Ahora bien, con respecto a la determinación de las bases fiscales, para las organizaciones que están obligadas a la implementación de NIIF en el Reino Unido, se optó por emitir normas que implican dar un tratamiento fiscal equivalente al de las empresas que continúan aplicando los UK GAAP (Fernandez de Soto Blass, 2007). Básicamente lo que se hizo fue incluir dentro de los marcos de principios de contabilidad generalmente aceptados el marco de las NIIF, pero en todo caso

cualquier marco requiere de los ajustes que sean del caso para determinar la base fiscal.

Con respecto al caso colombiano, al no existir un único marco de principios de contabilidad generalmente aceptados, el esfuerzo para intentar dar un tratamiento fiscal equivalente se multiplica. Esto puede conllevar a establecer marcos normativos fiscales aún más complejos a los actuales, en los que de acuerdo al marco normativo contable sea necesario expedir una norma fiscal específica.

En síntesis, en el Reino Unido la determinación de la base fiscal requiere una serie de ajustes respecto la base contable, en todo caso se debe establecer qué partidas determinadas desde el punto de vista fiscal no representen cambios significativos respecto a la determinación de la base contable. Ejemplo de esto es lo acogido por los tribunales británicos respecto la determinación de los ingresos (Fernandez de Soto Blass, 2007). Esto sin duda simplificaría los marcos normativos fiscales, sin embargo la limitante en el caso colombiano sería establecer cuál es el marco normativo contable de referencia.

El caso del Perú

La implementación en Perú se dio en el año 2011, en este caso se estableció que las organizaciones supervisadas por Superintendencia de Mercado de Valores (SMV) debían aplicar las NIIF vigentes, las organizaciones no supervisadas por la SMV con ingresos iguales o superiores a 3.000 Unidades Impositivas Tributarias (UIT) deben aplicar las NIIF oficializadas por el Consejo Normativo de Contabilidad y las demás organizaciones deben aplicar las NIIF para Pymes (León Huayanca, 2013).

En primera instancia se observa un caso similar al colombiano respecto a la agrupación de conjuntos de organizaciones con características homogéneas para el establecimiento de un marco normativo de aplicación de las NIIF. La diferencia específica es que para el caso colombiano se creó un marco normativo para las microempresas y en el caso peruano se estableció uno para las organizaciones

clasificadas entre la supervisadas por la SMV y las Pymes, que básicamente son las NIIF pero oficializadas por el Consejo Normativo de Contabilidad.

Aunque la implementación de las NIIF es relativamente reciente, se ha venido dando un debate respecto al alcance de las normas contables y su incidencia en la determinación de los tributos. La Ley del Impuesto a la Renta (LIR) en muchas de las ocasiones remite a las normas contables para determinar la base fiscal (León Huayanca, 2013).

Los procesos de aplicación de normas tributarias surgido de la remisión de estas a las normas contables, tanto en Colombia y Perú, ha tenido efectos similares. Sin embargo, en Perú la implementación de las NIIF generó un vacío inclusive en la normas fiscales, en la medida en que las normas fiscales remitían a las normas contables y como las NIIF no surten un proceso de aprobación en el Congreso del Perú y no se encuentran contenidas en el Código Tributario, por lo tanto carecen de validez jurídica.

No obstante, lo anterior no implica que las NIIF no tengan validez fiscal, por el contrario a pesar de su supuesto vacío legal, el Código Tributario (CT) de Perú en su Artículo 94 establece el procedimiento de consultas a la Administración Tributaria y en este sentido están los pronunciamientos que se han referido a temas relacionados o con alcance a las NIIF y dentro del procedimiento de consultas se advierte que son de obligatorio cumplimiento para los distintos órganos (Dúran Rojo & Mejia Acosta, 2011).

La discusión sobre las NIIF también ha servido para manifestar, más que una problemática en torno a la forma de interpretar las diferencias entre las bases contables y fiscales, el retraso en los preceptos establecidos en las normas fiscales, principalmente el concepto del devengo (Valle Larrea, 2013). Si las normas fiscales se valen de algunos de los conceptos de las normas contables, es necesario que los conceptos de unas y otras estén actualizados.

De otro lado, y comparativamente, la estructura de promulgación de las normas en Colombia está diseñado de manera tal que impide que se presente el riesgo de invalidez jurídica de las normas tal como ocurre en el caso peruano. Insistimos que aunque no es el caso colombiano, llama entonces la atención la necesidad de establecer normas que no den lugar a interpretaciones sobre su aplicación o validez, en este sentido se deben considerar elementos tales como la jerarquía y los medios de promulgación para las normas que se desarrollen con ocasión de establecer diferencias entre las bases contables y fiscales.

Con respecto a mecanismos diseñados por las autoridades fiscales con el fin de establecer las bases fiscales, la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT) emitió la Resolución 234 de 2006 que establece que las normas referidas a libros y registros vinculados a asuntos tributarios comprenden los libros de contabilidad, compras, ventas e ingresos, retenciones, activos fijos, costos e inventario entre otros.

Si bien la norma que exige los libros y registros vinculados a asuntos tributarios se emitió en 2006, mucho antes de la implementación de la NIIF, la SUNAT ha manifestado mediante informes que tales libros tienen la finalidad de controlar los efectos tributarios y por consiguiente persiguen una finalidad distinta de los libros contables.

Ahora bien, las normas colombianas, con respecto a las diferencias entre la base contable y fiscal, se han referido, hasta ahora, a escoger una de dos opciones para llevar un libro de registro de tales diferencias. Esta situación desde el punto de vista del obligado en comparación a las obligaciones establecidas bajo la regulación peruana, parecería al menos en principio menos exigentes, es decir menos desgastante administrativamente en cuanto al volumen de información a procesar.

Por otra parte, la obligación de llevar libros y registros vinculados a asuntos tributarios y considerando las características de los tipos de libros, para el caso peruano, podríamos afirmar que tal obligación se asemeja a la del reporte de información exógena establecida por la administración tributaria colombiana. Observamos entonces que seguramente la información exógena podría suplir la necesidad del libro fiscal planteado en Colombia.

No obstante lo anterior, es necesario considerar la involución que ha sufrido el reporte de información exógena, orientado en los últimos años a obtener información contable para posteriormente llegar a bases fiscales, en lugar de enfocarse solo en la información fiscal.

Experiencias internacionales: bases unificadas

En este capítulo desarrollaremos cuales fueron o serán los gobiernos que optaron por utilizar la base contable con propósitos fiscales, y cuáles fueron las consideraciones que avalan o rechazan esta hipótesis en sus respectivas legislaciones; así como sus efectos en materia tributaria.

El caso de Guatemala

No se conoce de algún país que haya tomado como base de tributación sus bases de información financiera sin haber realizado algún tipo de depuración primero. No obstante, el hecho de tomar las NIIF como base de impuestos hace cuestionar sobre los efectos a futuro en la economía de un país. Por ende, los gobiernos determinan ciertas depuraciones con el objetivo de incrementar la base de tributación objeto del pago de impuesto; ejemplo de este escenario se encuentra el caso de Guatemala.

Guatemala inicia su proceso de adopción de las NIIF durante los años 2001 y 2002, cuando la Junta Directiva del Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores (IGCPA) publicó una resolución con el objetivo de adoptar el marco conceptual de las NIIF, así como la derogación de los principios de contabilidad

generalmente aceptados en Guatemala a partir del 2008 (Suprientendencia de Administracion Tributaria, 2013).

Por su parte el Colegio de Contadores Públicos y Auditores de Guatemala (CCPAG) a finales del 2007 determinaría la vigencia para dar inicio con la adopción de la norma internacional, que para ese entonces se determinó que sería optativa a partir del 2008 y obligatoria para el año siguiente. La aplicación del marco normativo de NIIF para Pymes también fue acogido en Guatemala solo que en este caso se permitía la adopción anticipada y obligatoria a partir año 2011.

Una vez implementada la adopción de las NIIF, se debió considerar los aspectos legales que este nuevo marco albergaba en temas impositivos, para lo cual el Gobierno Guatemalteco se apoyó en lo establecido en el Art 368 del Decreto Numero 2-70 correspondiente al Código de Comercio el cual señala:

Los comerciantes están obligados a llevar su contabilidad en forma organizada, de acuerdo con el sistema de partida doble y usando principios de contabilidad generalmente aceptado

Con la anterior apreciación, el Congreso de la República de Guatemala expidió el Decreto Numero 10-2012 que hace mención al Impuesto sobre la Renta. En este Decreto, el Art 42 en su literal 4 expresa:

Llevar contabilidad completa de acuerdo con el Código de Comercio, cuando corresponda, [...].

Dichas consideración permitieron tomar la información financiera como base para tributación. No obstante, el Gobierno de Guatemala determinó algunas depuraciones que se deben realizar el momento de determinar la base fiscal, (Deloitte Guatemala, 2015) entre ellas las siguientes:

1. Servicios prestados desde el extranjero cuando su monto supera el 5% de la renta bruta.
2. Depreciaciones y amortizaciones cuando exceden los límites legales.
3. Gastos que no cuentan con la documentación legal de soporte.
4. Gastos a los cuales no se les realizó la retención correspondiente.
5. Sueldos y salarios no acreditados con la planilla del seguro social.

Estas depuraciones permiten a la economía local evitar llevar un libro auxiliar donde se vea reflejado las diferencias entre estos criterios, ya que las limitaciones establecidas por el Gobierno son solo para efectos fiscales y estos no tienen injerencia en la contabilidad de las empresas.

Ahora bien al observar los conceptos o rubros que de acuerdo a las normas de Guatemala se deben depurar para la determinación de la base fiscal, encontramos similitudes con las depuraciones para el caso colombiano, pero en el caso de Guatemala no hay evidencia sobre depuraciones adicionales que se puedan justificar con ocasión de la aplicación de las NIIF en especial de cifras o partidas que se determinan por el valor de mercado (Valor razonable) o aquellas que pueden fijar discrecionalmente la administración (Deterioro). Sin embargo, no tomar medidas al respecto podría impactar definitivamente el recaudo.

Finalmente el caso de Guatemala parece en realidad determinado a admitir la base contable como base fiscal en la medida que dentro de los procesos de fiscalización adelantados por la Suprientendencia de Administracion Tributaria (SAT) un objetivo es verificar la coincidencia entre los registros contables, las declaraciones de impuestos y los estados financieros que deben publicarse, además de garantizar que los contribuyentes pague sus impuestos (Camelo de la Cruz Hernández, 2011).

Caso de estudio en el escenario de la República Checa

República Checa como miembro de la Unión Europea adoptó las NIIF para las

sociedades que cotizan en bolsa y si bien el modelo adoptado impide el uso de las NIIF para efectos fiscales, sobresale un caso de estudio (Procházka, 2014) que propone un análisis del impacto probable de la aplicación de las NIIF para efectos fiscales y algunos otros aspectos importantes de considerar.

Inicialmente el estudio (Procházka, 2014) señala que la implementación de las NIIF con efectos fiscales, obedece a decisiones que tiene un carácter más político que económico, en el que prima el acceso del Estado a todos los contribuyentes, la protección de los ingresos fiscales y a mantener el control tributario al alcance del control político. Por otra parte, es necesario analizar el tema desde el punto de vista de las empresas, la administración fiscal y la economía nacional evaluando los beneficios y costos potenciales (Procházka, 2014).

Desde la perspectiva de las empresas, utilizar las NIIF con propósitos fiscales puede inducir a estas a mantener sus beneficios, interesarse en invertir, generar confianza por una relación más transparente entre la contabilidad y los impuestos. Por el contrario, un escenario diferente puede ser el detonante para trasladar los beneficios a otra jurisdicción o inclusive buscar otras alternativas de inversión (Procházka, 2014).

Por otra parte desde el punto de vista de la administración fiscal el escenario de las NIIF utilizadas con propósitos fiscales puede representar una supervisión más eficiente en la medida en que las normas contables y fiscales son las mismas y, sin embargo en el escenario contrario al no existir reglas o métodos para determinar las cifras fiscales a partir de los PCGA locales de República Checa obligan a las empresas a acudir a hojas de cálculo o llevar dos libros de contabilidad que por supuesto hacen más compleja la supervisión (Procházka, 2014).

Por su parte para la economía nacional utilizar las NIIF para propósitos fiscales puede ser un mecanismo para fomentar la inversión extranjera pero a la vez genera incertidumbre respecto al comportamiento de los ingresos fiscales, aparte de

modificar la expectativa de la inversión extranjera, el escenario contrario también implica incurrir en costos administrativos que pueden llegar a ser desproporcionados desde el punto de vista macroeconómico pero que de alguna forma se justifican porque aparte de las normas fiscales, las normas contables sirven para influir y facilitar el recaudo de impuestos y a mantener el control del sistema tributario (Procházka, 2014).

El análisis desde la perspectiva de la economía nacional demanda medir el posible impacto fiscal en caso de adoptar un escenario contrario al acogido por República Checa, es decir tomar las NIIF para propósitos fiscales. Pero para tales fines existen algunas cifras o indicadores que podrían ayudar a comprender con mayor facilidad el posible impacto, dentro de estos indicadores se proponen la algunos relacionados con la participación del impuestos a las sociedades en relación con otros rubros (Procházka, 2014).

El primer indicador que propone el estudio es la relación de participación del impuesto a las sociedades con respecto al total de los ingresos fiscales que para el caso se determinó en promedio en 11.2% para el periodo comprendido entre los años 1995 a 2012. Corresponde precisar que la tasa de impuesto se redujo gradualmente en este periodo pasando del 41% a 19%, por otra parte la tasa de participación tuvo un descenso en los últimos tres años que se pueden atribuir a la recesión económica (Procházka, 2014).

La conclusión a que llega el estudio considera que definitivamente la participación del impuesto a las sociedades sobre el ingreso fiscal tiene una importancia material y que aun cuando no es el impuesto más importante, cualquier cambio que se pretenda realizar, no necesariamente adoptar las NIIF para propósitos fiscales, puede influir en la recaudación y afectar la presupuestos públicos (Procházka, 2014).

La segunda relación o indicador es la participación del impuesto a las sociedades que aplican el marco de las NIIF sobre el total del impuesto a las sociedades. En este caso el periodo de análisis tomó como referencia los años 2010 y 2011, la participación obtenida fue del 17% aproximadamente, esta cifra a juicio del autor no es concluyente pero tampoco es inmaterial (Procházka, 2014).

Con respecto a este último indicador, el autor llama la atención sobre la cantidad de sociedades que aplican el marco de la NIIF y la opción de su aplicación voluntaria, pues bien en un escenario de uso de las NIIF para propósitos fiscales o cualquier otro escenario que se considere más favorable podría inclinar su aplicación (Procházka, 2014), esta situación vista en combinación con el indicador analizado inicialmente seguramente producirá incertidumbre de sus efectos en el impuesto de las sociedades y su recaudación, es necesario indicar que para la formulación de este indicador se utilizó una muestra de 30 compañías.

Por otra parte se analizó el posible impacto del “Otro Resultado Integral” (ORI) para tener una expectativa de cuál sería el escenario en caso de admitir el resultado global para efectos del pago de impuestos. La conclusión final fue que en la determinación del resultado global el ORI influye en al menos el 50% de las 30 compañías analizadas. Algunas compañías no reflejan movimientos de ORI, por otra parte las compañías con movimiento de ORI se concentran en las instituciones financieras y las dos compañías más grandes de República Checa reportan las variaciones más significativas del ORI (Procházka, 2014).

Finalmente el estudio propone que para determinar con mayor veracidad el impacto de aplicar las NIIF para efectos fiscales se debe realizar una comparación entre las NIIF y los PCGA Checos desde el punto de vista cualitativo. De otro lado, cuantitativamente se puede realizar una comparación a partir de los Estados Financieros de apertura y las declaraciones presentadas, pero es en este último requerimiento es que se presenta la dificultad por la imposibilidad de obtener la información (Procházka, 2014).

En este punto podríamos afirmar que el estudio del caso propuesto para República Checa nos permite determinar que aunque las bases contable sea las misma que las fiscal, los ingresos fiscales se puede ver afectados de manera considerable. Esta situación se puede acentuar aun más en el caso colombiano donde la legislación estableció que el total de las empresas deben aplicar un marco normativo referido a las NIIF.

Consideraciones de utilizar bases unificadas

Abordaremos algunos conceptos significativos que se deben tenerse en cuenta para la depuración del impuesto de renta si se adopta el modelo de bases unificadas, haciendo especial hincapié en el impacto fiscal.

Análisis de las cuentas por cobrar

El efecto, la determinación del impuesto de renta está dado por la aceleración con respecto al reconocimiento de una deducción por la cartera incobrable o manifiestamente pérdida, en este sentido las bases de las NIIF abordan esta problemática desde la misma definición de activo y desde las consideraciones del reconocimiento y medición de activos financieros.

Desde el punto de vista de la definición de activos establecido en el *Marco Conceptual* de las NIIF, una cuenta por cobrar de la que la entidad no espere obtener ningún beneficio económico en el futuro, necesariamente no debe estar en el balance. Esa situación cambiaría estrictamente en materia fiscal el reconocimiento de la deducción por deudas de difícil cobro o manifiestamente pérdidas o sin valor ((Artículo 145 y 146 E.T.).

Por otra parte, dentro de las premisas establecidas en la NIC 39 sobre Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición, se establece la necesidad de evaluar, para los activos financieros medidos a costo amortizado, si existe evidencia de deterioro.

De ser así se debe reconocer de acuerdo a la técnica establecida el nuevo valor del activo financiero y en el resultado del periodo el ajuste por deterioro.

Actualmente el reconocimiento de las deducciones por pérdida de cartera incobrable se puede realizar por el total de la deuda o la parte no solicitada como deducción siempre y cuando el contribuyente demuestre que agotó todos los medios para lograr el recaudo (Artículo 146 E.T.), obviamente dejando evidencia de tal situación; esta opción resulta en ocasiones para las organizaciones costosa e implica desgastes administrativos.

Las otra opción para el contribuyente es la de solicitar la deducción por medio de la provisión de deudas de dudoso o difícil cobro, en este caso existen dos posibilidades la provisión general y la individual. En ambos escenarios la deducción está limitada a periodos de tiempo para que se pueda incluir la deducción en la declaración de renta del contribuyente.

En resumidas cuentas, el impacto fiscal de admitir el deterioro o la reclasificación al resultado de activos financieros que no generaran ningún beneficio económico futuro en comparación con el tratamiento actual permitido está dado por la temporalidad en que se solicita la deducción. En este caso habría que establecer el impacto en recaudo, por otra parte el juicio con que la administración determine sus deudas incobrables, en este caso el escenario óptimo sería que la administración tributaria fije pautas para establecer tal juicio.

Análisis de los inventarios

En el caso de los inventarios, sobre lo que respecta a los métodos de valuación de los inventarios tanto las NIIF (NIC 2-IN3) como las normas fiscales colombianas (Artículo 65 E.T.), se prohíbe el uso de método UEPS. La determinación del uso del método de valuación de los inventarios es una de las remisiones que realiza la norma fiscal a la norma contable en esta situación, probablemente no existen diferencias ya

que los métodos establecidos en las NIIF (NIC 2-25) son los mismos admitidos hoy bajo el marco contable de los decretos 2649 y 2650 de 1993.

Sin embargo, respecto de la aplicación del método de valuación existe una diferencia considerable. Mientras para efectos fiscales se exige la aplicación en la contabilidad de manera uniforme, durante todo el año gravable, (Parágrafo de Artículo 65 E.T.) las NIIF justifican el uso de métodos diferentes en razón a la naturaleza y uso de los inventarios, aunque precisa que no es una justificación válida las reglas fiscales. Empero, el uso de métodos diferentes impacta el costo de venta y valor de los inventarios para efectos fiscales, respecto al valor registrado históricamente, claramente tiene implicaciones en la determinación del tributo.

Por otra parte, el valor de los inventarios bajo NIIF debe ser ajustado al valor neto realizable (NIC 2 - 7, 28, 29, 30). Tal ajuste comprende reexpresar el valor de los inventarios al valor recuperable cuando los precios de mercado han caído o han aumentado sus costos de fabricación o venta. Para efectos fiscales los únicos ajustes permitidos a los inventarios están limitados al 3% de la suma del inventario inicial más las compras para los inventarios de fácil destrucción o pérdida (Artículo 64 E.T.) y solo se admite una disminución mayor solo en casos de fuerza mayor o caso fortuito.

Admitir el uso del valor neto de realizable para efectos fiscales impactaría directamente en un menor valor del impuesto, a su vez una reducción del patrimonio fiscal de contribuyente. Esta situación sería revertida para el periodo en que el inventario ajustado al valor neto de realizable sea vendido, siempre y cuando las circunstancias sean similares a la situación previa o a los hechos que originaron los ajustes al valor neto realizable.

Ahora bien, el admitir ajustar el valor de los inventarios por causas asociadas al daño u obsolescencia (NIC 2 – 28, 34) tendría impacto en el impuesto y el patrimonio

fiscal, pero a diferencia del valor neto realizable tales ajustes no pueden revertirse en periodos posteriores, esta situación es básicamente admitir cualquier pérdida de inventarios fuera de los límites establecidos.

Otra implicación fiscal en caso de admitir el tratamiento descrito en la NIC 2 sería la inclusión de provisiones (NIC 2 – 31) en casos especiales que implican conservar inventarios para cumplir con contratos de venta, o de prestación de servicios. Nuevamente, los efectos en materia fiscal impactan el impuesto y patrimonio fiscal.

Finalmente, otro impacto tiene que ver con el costo de adquisición, que para efectos de las NIIF considera como menor valor del costo de adquisición los descuentos o rebajas, para efectos fiscales estos valores son considerados como ingresos gravados. No debe ser significativo su impacto en la determinación del impuesto y el patrimonio fiscal, el hecho puntual es la diferencia temporal que se genera por el reconocimiento de tal ingreso.

Análisis de la propiedad, planta y equipo

Aunque es claro que para la adopción por primera vez de las NIIF el costo atribuido a la propiedad, planta y equipo no tuvo ninguna incidencia fiscal, consideramos que admitir este costo de los activos como costo fiscal en un futuro pudiese tener un gran impacto dependiendo de la opción del costo atribuido determinado por cada organización.

En los casos en que el contribuyente hubiese optado por determinar el costo de sus activos por modelo de revaluación o valor razonable (NIC 16 – 31, NIIF 1 - 30), en principio, el impacto fiscal principalmente estaría dado por un incremento del patrimonio fiscal, sin embargo en esa misma proporción crecería la deducción por depreciación y por consiguiente menor impuesto a pagar.

Por otra parte, si la elección hubiese sido el modelo del costo (NIC 16 – 30), en principio, no se prevén impactos respecto a lo permitido fiscalmente. Sin embargo, si dentro de la determinación del modelo del costo como costo fiscal se admitieran las pérdidas por deterioro el panorama cambiaría, como resultado se presentaría una reducción del patrimonio fiscal y reducción del impuesto.

En ambos escenarios, el del modelo de revaluación o modelo del costo, como base para la determinación del costo fiscal de los activos, implica admitir dentro de la depuración del impuesto de renta valorizaciones o provisiones para la protección de activos, partidas que nunca han tenido impacto fiscal alguno. Ahora, admitir los dos modelos implica emitir normas dirigidas a cada uno de sus usuarios, algo que iría en contra de la simplificación del proceso regulatorio.

Con respecto a los activos fijos que conforman la propiedad, planta y equipo con vida útil determinada, la asignación de este periodo, incluido el valor residual, no es establecido en las NIIF (NIC 16 – 51), es un asunto que debe revisar anualmente la administración y ajustar si es del caso. Por otra parte, para efectos fiscales si existen normas que señalan la vida útil de los activos fijos (Decreto 3019 de 1989), solo en casos excepcionales mediante autorización de la Administración Impuestos se permitirá el uso de vidas útiles diferentes (Artículo 138 ET).

Permitir el tratamiento establecido bajo NIIF para determinar la vida útil y valor residual de los activos genera un panorama de incertidumbre, determinado por las necesidades de la administración de las empresas, una situación un tanto compleja de controlar y que supondría de abusos de la norma para privilegiar los intereses de las organizaciones.

Con respecto al deterioro de los activos merece un análisis particular en la medida que las NIIF exigen evaluar el deterioro de los activos al menos una vez al año (NIC 36 – 10), dicha evaluación consiste en determinar los factores internos o externos que

indique que un activo está deteriorado (NIC 36 – 12). Dentro de esa evaluación se deben considerar aspectos como la obsolescencia, deterioro físico, cambios en el entorno de mercado, tecnológico, legal o económico entre otros.

Para efectos fiscales se dispone del concepto de obsolescencia (Artículo 129 E.T.) de los activos entendido desde “el desuso o falta de adaptación [...], o la inutilidad que pueda preverse como resultado de un cambio de condiciones o circunstancias físicas o económicas”. En este mismo sentido, se puede atribuir una vida útil “menor que la autorizada, por razones de obsolescencia u otro motivo imprevisto”, por lo que es válido en este escenario considerar el aumento de la depreciación dejando los soportes que expliquen tal situación (Artículo 138 ET).

Expuestos ambos escenarios observamos que no es que se encuentren lejanos los conceptos de deterioro de las NIIF y el concepto de obsolescencia establecido en el estatuto tributario, ambos conceptos conducen al reconocimiento una disminución del valor del activo debido a circunstancias especiales.

Ahora bien, la principal diferencia en el concepto de deterioro de las NIIF implica un tratamiento contable determinado en un momento específico, el de su medición, que afectaría el periodo gravable en que esta ocurre, con la probabilidad de revertir tal situación en el futuro, el concepto de obsolescencia fiscal implica la autorización para incrementar la deducción por depreciación que no necesariamente obedece a un momento específico, es decir su efecto puede afectar uno o varios periodos gravables.

Entonces admitir el tratamiento de las NIIF para el reconocimiento del deterioro de los activos impactaría en una reducción de utilidad fiscal y del patrimonio, con posibilidad de revertir tal efecto en el futuro. La aplicación del concepto de obsolescencia para efectos fiscal tiene los mismos efectos que tuviese el deterioro, solo que en este caso esa incidencia puede ser gradual en la determinación de la utilidad fiscal y el patrimonio.

Por otra parte, el concepto de deterioro considera las Unidades Generadoras de Efectivo (UGE) (NIC 16 – 6, 65 a 79), lo que permite la asociación por grupos de activos cuando a un activo considerado de manera individual no se le puede determinar el importe recuperable, sino que requiere ser determinado en conjunto con los otros activos del grupo, para posteriormente determinar si es del caso el deterioro de los activos de la UGE.

El concepto de deterioro de la UGE en el contexto fiscal sería nuevo y ameritaría un análisis cuidadoso tratándose estimar sus posibles efectos fiscales, no tanto en el impacto que es claro, reducción del impuesto y del patrimonio fiscal, más bien enfocando si admite esta figura de reconocer el deterioro de un grupo activos aduciendo por ejemplo razones de mercado o del entorno económico.

Respecto al cese de la depreciación la NIIF establece que no está permitido dejar de depreciar un bien aun cuando este deje de utilizarse (NIC 16 – 55). Sin embargo la interpretación de la administración de impuestos es contraria y viene dada por la remisión a una norma contable del marco legal anterior (Artículo 64 del Decreto 2649 de 1993). Para efectos de la NIIF considera que el reconocimiento de la depreciación de esta clase de bienes obedece a una ineficiencia de los recursos, esta modificación implicaría el aumento de las deducciones y reducción del patrimonio fiscal.

Finalmente el impacto fiscal que supondría acoger la clasificación de activos no corrientes mantenidos para la venta (NIIF 5) y con ello cesar la depreciación de tales bienes, el impacto sería favorable para la Administración de Impuesto incrementando el monto del impuesto y el patrimonio fiscal del contribuyente.

Análisis de los Intangibles

En el caso de los intangibles nos referiremos especialmente a los activos generados internamente, ya que el impacto fiscal de admitir un tratamiento bajo las condiciones

de las NIIF son básicamente los mismos a los descritos en los escenarios de propiedad, planta y equipo.

El escenario que proponemos en este caso es el costo que se le asigna a los activos intangibles generados internamente, las NIIF indican que en reconocimiento del activo intangible generado internamente se debe distinguir las fases de investigación y fases de desarrollo (NIC 38 – 52), en todo caso los gastos de investigación no se pueden reconocer como parte del activo y se deben registrar al resultado en el periodo en que se incurran (NIC 38 – 54).

Por su parte las normas fiscales no establecen la distinción que si realizan las NIIF respecto a las fases para la formación del activo intangible, para efectos fiscales el costo se determina por el costo de adquisición demostrado, menos las amortizaciones (Artículo 279 E.T.), admitir el tratamiento de las NIIF implica una reducción del patrimonio fiscal y aumento de las deducciones, por consiguiente menor valor del impuesto.

Ahora bien para efectos fiscales se reconoce como costo, en el caso de una enajenación, un valor equivalente al 30% del valor de la venta y se establece como requisitos que el bien hubiese estado incluido en la declaración y estar debidamente soportado mediante avalúo técnico (Artículo 75 ET). De lo anterior puede interpretarse que el costo de venta de estos bienes podría estar determinado por un avalúo técnico.

Por su parte en la medición posterior bajo NIIF se permite utilizar a opción de la organización el modelo del costo o de revaluación (NIC 38 – 72). El modelo de revaluación que es el valor razonable (NIC 38 – 75) que surge de una estimación en un mercado activo, que de existir proporcionaría el valor del avalúo técnico que se establece como requisito para determinar el costo fiscal de venta de un intangible formado internamente.

Análisis de los diferidos

Para efectos fiscales se admiten algunas partidas como activos, sin embargo estas partidas surgen de aplicar la técnica contable que implican el registro de algunas partidas como activos para amortización o como diferidos, dentro de estas partidas se incluyen los desembolsos susceptibles de demérito, gastos preliminares de instalación u organización o de desarrollo entre otros (Artículo 142 E.T.), por otra parte es claro que para efectos de las NIIF esta clase de partidas no pueden ser reconocidas por estar fuera del alcance de su definición del activo.

Entonces si para efectos fiscales se admitirá el tratamiento de las NIIF esto implicaría una reducción del patrimonio fiscal y aumento de las deducciones, este escenario difiere al actual en la medida en que el impacto fiscal es gradual por la amortización de esta clase de activos se realiza en un plazo de 5 años (Artículo 143 E.T.).

Análisis de los pasivos estimados y provisiones

En materia fiscal, el tratamiento de las provisiones está limitado a aceptar la apropiación y deducción de la provisión para pago de futuras pensiones de jubilación o invalidez (Artículo 143 ET) y la provisión de cartera, que fue objeto de análisis en las cuentas por cobrar. El espíritu de las NIIF respecto del reconocimiento de provisiones está dirigido a no admitir que cualquier partida se convierta en provisión y que de esta manera se pueda manipular el resultado contable.

Entonces, en este sentido valdría la pena plantear que si bajo el marco de las NIIF, que está claramente definido, sería acertado admitir las provisiones para propósitos fiscales, esto considerando que las provisiones constituidas para efectos de las NIIF en algún momento en el tiempo se convertirán en un pasivo fiscal o en una deducción, sería objetivo evaluar que este impacto se diferiría en varios periodos fiscales.

En este orden de ideas proponemos considerar la Interpretación CINIIF 1 que describe el procedimiento contable para el reconocimiento de cambios en activo y la provisión para obligaciones futuras relacionadas con el desmantelamiento, retiro o restauración de propiedad, planta y equipo, admitir el tratamiento contable de esta interpretación para propósitos fiscales claramente diferiría el efecto fiscal en varios periodos, probablemente, con un impacto mayor en el reconocimiento inicial, pero en todo caso no con todo el efecto en un solo periodo.

El mismo análisis aplica para las provisiones de reestructuración (NIC 37 – 70) cuando estas reestructuraciones abarcan varios periodos fiscales. Al menos en estos dos casos por la naturaleza e impacto que pueden significar en materia fiscal es prudente al menos evaluar la admisión de esta clase de provisiones.

Análisis de ingresos

Respecto al tema de los ingresos es necesario recalcar el momento del reconocimiento de la venta de bienes, que para efectos de las NIIF se da entre otras razones cuando se han transferido los riesgos y ventajas, de tipo significativo, derivados de la propiedad de los bienes (NIC 18 – 14 (a)). Para efectos fiscales es claro que el reconocimiento de los ingresos de los obligados a llevar contabilidad ocurre en el momento de la causación (Artículo 27 Literal a. ET), lo que está soportado por la emisión de la factura.

Es claro que admitir la aplicación de los conceptos de las NIIF para el reconocimiento de los ingresos implica el un aplazamiento el pago del tributo, consideramos que este impacto puede no ser representativo para la administración de impuestos.

Análisis de arrendamientos

La distinción especial entre la NIIF y las normas fiscales respecto de los bienes objeto de arrendamiento está dada por los criterios de clasificación para designar un arrendamiento como operativo o financiero, para efectos fiscales el principal criterio

es el plazo del contrato, para efectos de la NIIF el plazo del arrendamiento y otros criterios son esenciales para la clasificación, para efectos fiscales no consideramos que sea representativo el impacto.

Otras consideraciones

En los apartados anteriores se trató tangencialmente los temas relacionados con las implicaciones de admitir la aplicación del deterioro (NIC 36) y valor razonable (NIIF 13) con las posibles semejanzas entre los términos del marco de las NIIF y el marco normativo fiscal, por ejemplo el deterioro con el concepto de obsolescencia fiscal, o el valor razonable con el avalúo técnico para estimar el costo de venta de intangibles generados internamente. Ahora es necesario precisar que para efectos fiscales deben existir reglas para evitar el uso abusivo o conveniente de estas normas.

La aplicación del deterioro o valor razonable representan herramientas financieras que permiten ajustar en un momento determinado la realidad de la situación financiera de las organizaciones, sin embargo admitir su uso para efectos fiscales puede derivar en prácticas inconvenientes con la única finalidad de ajustar el resultado fiscal, de hecho su aplicación con efectos financieros ya genera dudas respecto de su conveniencia y complejidad.

Admitir el uso para efectos fiscales debe venir acompañado de unos lineamientos claros en los que se determinen límites para su aplicación, por ejemplo establecer porcentajes o montos máximos en los que serán permitidos incluir estas partidas en las declaraciones tributarias.

Retos o problemáticas a abordar

Indiferentemente a la decisión que se tome en Colombia sobre aceptar o no las NIIF como base para la determinación de las bases fiscales es necesario sintetizar algunos de los retos o problemáticas que se pueden presentar al determinar la base fiscal en el contexto de las NIIF, entre estos retos o problemáticas se debe establecer las

distinción o semejanza entre conceptos de las NIIF y normas fiscales en especial al referirse:

- Al deterioro de las cuentas por cobrar y determinación de las deudas de difícil cobro o manifiestamente perdidas.
- Valorar el uso de diferentes métodos de valuación de los inventarios.
- Las técnicas de valoración contable y fiscal de activos fijos e intangibles.
- Considerar efectos fiscales para determinar activos diferidos de acuerdo a los lineamientos de las NIIF.
- El establecimiento en algunos casos de provisiones para efectos fiscales vista desde la perspectiva de las NIIF como un hecho cierto más que un hecho incierto.
- Acoger o marcar diferencia respecto a la medición de partidas tales como ingresos, valor razonable o deterioro.

Las valoraciones que se hagan al respecto deben ser objeto de estudio por parte de Estado colombiano desde el punto de vista del impacto en el recaudo, sin embargo la distinción o semejanza definida entre conceptos de las NIIF y las normas Fiscales tendrá impacto en la complejidad del sistema tributario, entre más lejanos los conceptos de unas y otras normas más complejo e ineficiente se podría tornar la labor de la administración tributaria.

Por su parte también corresponde a los empresarios realizar las valoraciones que sean del caso de manera que les permita conocer más a fondo el entorno de las NIIF y entender los negocios desde esta perspectiva.

Consideraciones de la Comisión de Expertos y el proyecto de reforma tributaria

Con el propósito de establecer las reformas necesarias que orienten nuestro sistema tributario a un sistema más equitativo y eficiente, que permita combatir la evasión y la elusión, en febrero de 2015 el Gobierno Nacional conformó una comisión de

expertos; su informe se conoció en diciembre de 2015. Dentro del alcance del informe se abordaron temas relacionados con la implementación de las NIIF y el entorno de estas en el marco fiscal (Rojas, y otros, 2015).

La principal referencia incluida en el informe de la Comisión de Expertos es la formulación de un nuevo impuesto denominado Impuesto sobre las utilidades empresariales – IUE, cuya base sean las utilidades contables aprovechando la transición a las NIIF, en todo caso es necesario definir algunos ajustes que le competen a la DIAN en los que se establezcan tratamiento uniforme entre las NIIF y la norma fiscal, limitar el pago de gastos sin relación de causalidad o de difícil control y figuras utilizadas con fines de elusión tributaria (Rojas, y otros, 2015).

Considerando lo expuesto, podríamos afirmar que la Comisión de Expertos se inclinó por un modelo de bases independientes entendiendo que a partir de la utilidad contable es necesario establecer algunos ajustes fiscales, mediante normas que tramite la administración tributaria, para determinar la utilidad fiscal, en ningún caso se puede asumir que la utilidad fiscal es igual a la utilidad contable.

Otro de los argumentos planteado por la Comisión de Expertos en el sentido de un modelo de bases independientes tiene que ver con la experiencia de otros países en los que se restringe o limita el cálculo de algunos costos o gastos que dependen de la valoración de activos o pasivos, debido al riesgo que pueden implicar dejar a juicio o criterio de los administradores tales valoraciones, entendido por el efecto que se pueden generar en el resultado contable (Rojas, y otros, 2015).

Por otra parte, la Comisión reafirma la necesidad del modelo de bases independientes considerando que en el proceso de transición entre las normas COLGAAP y NIIF y con ocasión del nuevo impuesto IUE es necesario establecer controles para garantizar la determinación del tributo a partir de las utilidades contables ajustadas por las normas fiscales que sean del caso, la comisión entiende que hay mayor garantía de

transparencia en los contribuyentes del grupo 1, para los grupos 2 y 3, en razón a su conformación societaria, la comisión sugiere la creación de la figura de auditor tributario o dictamen fiscal (Rojas, y otros, 2015).

Adicionalmente la Comisión considera prudente conformar un grupo de trabajo liderado por la DIAN y con la participación de expertos, para que se determinen los ajustes que se deben realizar a la utilidad contable y establecer entonces la utilidad o renta fiscal (Rojas, y otros, 2015). Finalmente la propuesta de la base gravable del impuesto IUE considera dos ajustes a la utilidad contable, el primero de ellos tiene que ver con fijar límites a tratamientos que bajo el marco de las NIIF son aplicados por el juicio y criterio de la administración, en especial aquellos que tienen que ver con la valoración de activos y provisiones, la idea es que bajo este escenario no se graven utilidades no realizadas y establecer condiciones para determinar ciertos costos o deducciones, por último la comisión considera necesario mantener el criterio del costo histórico (Rojas, y otros, 2015).

Para la fecha de elaboración del presente trabajo se conoció el proyecto de reforma tributaria en el que se pone de manifiesto la intención del gobierno colombiano de aplicar un modelo de bases fiscales independientes de la base contable. Obviamente la base será la utilidad fiscal, pero el texto del proyecto de reforma contiene una serie de depuraciones que implican ajustes para efectos fiscales de muchas de las partidas contables surgidas de la aplicación de las NIIF, tales como el valor razonable, deterioro, depreciación y el otro resultado integral.

Conclusiones

- El modelo de bases independientes por el que se inclinan la mayoría de los países implica asumir un mayor desgaste administrativo a nivel organizacional y fiscalizador. Además, la fiscalización del Estado se hace más compleja al no existir un patrón para ejecutar la labor.

- Los países adoptan el modelo de bases independientes para no perder su capacidad de control fiscal sobre los contribuyentes. Admitir las NIIF significa otorgar un elevado grado de discrecionalidad al contribuyente al momento de determinar los impuestos.
- No existe un modelo que implique aplicar las NIIF completamente para efectos fiscales, por lo general los modelos que se acercan este escenario requieren depuraciones determinadas por las normas fiscales.
- El uso de un modelo a fines de usar las NIIF para propósitos fiscales podría impactar el recaudo de impuestos y puede poner en riesgo la estabilidad presupuestaria de un país.
- Los posibles efectos de la aplicación de algunos de los conceptos de las NIIF para efectos fiscales implican en la mayoría de los casos una gradualidad en el pago del impuesto.
- Por las iniciativas conocidas de la Comisión de Expertos y el proyecto de reforma tributaria en el caso colombiano, la inclinación es adoptar un modelo de bases independientes, lo que supone continuar con el desgaste administrativo que supone tener dos bases.

Referencias

- Camelo de la Cruz Hernández, R. (2011). *Boletín Economía al día*. Instituto de Investigaciones Económicas y Sociales, USAC, Ciudad de Guatemala.
- Deloitte Guatemala. (2015). *Guatemala guía del Inversionista*. Guatemala: Deloitte.
- Dúran Rojo, L., & Mejía Acosta, M. (Mayo de 2011). Las NIIF y la interpretación de las normas tributarias por SUNAT. *Análisis Tributario*, 50-55.
- Fernandez de Soto Blass, M. L. (2007). Las implicaciones fiscales de la aplicación de las normas internacionales de contabilidad sobre el impuesto sobre sociedades del reino unido. *Crónica Tributaria*, 124, 117-142.

- León Huayanca, N. (2013). *Uso de las NIIF en la determinación del impuesto a la renta*. Trabajo Nacional, XXX Conferencia Interamericana de Contabilidad - Uruguay 2013.
- Procházka, D. (2014). The IFRS as Tax Base: Potential Impact on a Small Open Economy. *European Financial and Accounting Journal*, 9(4), 59-75. Obtenido de <https://www.vse.cz/>.
- Rojas, S., Bonilla, R., Córdoba, R., Lewin, A., Morales, O. D., Montoya, S., . . . Villar, L. (2015). *Comisión de expertos para la equidad y la competitividad tributaria - Informe final presentado al Ministerio de Hacienda y Crédito Público*.
- Suprientendencia de Administracion Tributaria. (2013). *Aplicacion de Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados -PCGA- o Normas Internacionales de Informacion Financiera -NIIF- para la presentacion de Estados Financieros en Guatemala*. Guatemala.
- Valle Larrea, C. (2013). Avance en la aplicación de las normas internacionales de información financiera en el Perú. *Lidera*. (B. G. Ampuero Alfaro, P. Vargas Cruz, Entrevistadores, & P. U.-F. Contables, Editor) Lima, Perú.