

TRATAMIENTO CONTABLE DE LA BASE DEL IMPUESTO DE NORMALIZACIÓN TRIBUTARIA

El tratamiento contable fiscal y contable financiero que debe dársele a la base gravable del nuevo y transitorio impuesto complementario del impuesto de renta y del impuesto de patrimonio, denominado impuesto de normalización tributaria, pudiera ser sustancialmente diferente, dependiendo de las causas que dieron origen a tener activos omitidos, pasivos inexistentes o bienes, diferentes a inventarios, por valor inferior al de mercado.

La Ley 1943 de 2018 y su Decreto Reglamentario 874 de mayo 20 de 2019, contienen la habilitación legal para corregir la distorsión en el reconocimiento de bienes o pasivos, y en consecuencia en el patrimonio de la persona, por hechos que pudieron tener origen en diversas situaciones, incluso en operaciones comerciales perfectamente legales, como son las offshore u operaciones fiduciarias con activos subyacentes de valor contable sustancialmente inferior al valor de mercado, entre otras, que no pueden razonablemente clasificarse dentro del concepto de error contable.

En el evento que financieramente los valores a normalizar se reconozcan como un error contable, bajo la contabilidad financiera, existe la normativa sobre “Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores, bajo la Norma Internacional de Contabilidad 8 (NIC 8) y en el modelo de contabilidad para Pymes la Sección 10 Políticas Contables, Estimaciones y Errores. En este caso, *“los errores pueden surgir al reconocer, valorar, presentar o revelar la información de los elementos de los estados financieros. Los estados financieros no cumplen con las NIIF si contienen errores, tanto materiales como inmateriales, cuando han sido cometidos intencionadamente para conseguir, respecto de una entidad, una determinada presentación de su situación financiera, de su rendimiento financiero o de sus flujos de efectivo.”* (NIC 8)

Para el modelo Pymes nos parece mejor enfocado el concepto de “Error” en materia contable, donde establece que los mismos “incluyen los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, supervisión o mala interpretación de hechos así como fraudes.”

En ambos modelos NIC 8 como Sección 10 de Pymes, la entidad corregirá los errores materiales de periodos anteriores, de forma retroactiva, en los primeros estados financieros formulados después de haberlos descubierto, re-expresando la información, si fuere comparativa con el período mas antiguo o si fuere un período anterior re-expresando los saldos iniciales de activos, pasivos y patrimonio para dicho período.

En cuanto a la contra partida, la NIC 8 P 46 establece que *“el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores no se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error. Cualquier otro tipo de información que se incluya respecto a periodos anteriores, tales como resúmenes históricos de datos financieros, será objeto de re-expresión, yendo tan atrás como sea posible.”*

Ahora bien, en caso de que la situación particular no pueda ser subsumida en la hipótesis del “error contable”, la entidad tendría un incremento patrimonial a reconocer dentro de la vigencia fiscal del 2019, dado que la habilitación legal para su reconocimiento como base del impuesto complementario de renta y de patrimonio, rige el 1 de enero de 2019 y como tal, por ser un impuesto de periodo, aun cuando se causa el 1 de enero de 2019 tiene reconocimiento dentro de un periodo fiscal, en este caso el año gravable 2019.

Es también el caso del saneamiento de activos.

Según la Ley 1943 de 2018 *“Cuando los contribuyentes tengan declarados sus activos diferentes a inventarios por un valor inferior al de mercado, podrán actualizar su valor incluyendo las sumas adicionales como base gravable del impuesto de normalización.”*

El que existan diferencias entre la base contable y los precios del mercado, aunque sea una regla fiscal, pudiera tener origen en una acción que no necesariamente sea un “error”.

Si no estamos frente a un “error” según las definiciones contables, pudiera tratarse del cambio en la valuación de algún activo o de un cambio en una estimación contable.

La NIC 8, determina que *“La aplicación por primera vez de una política que consista en la revaluación de activos, de acuerdo con la NIC 16 Propiedades, Planta y Equipo, o con la NIC 38 Activos Intangibles es un cambio de política contable que ha de ser tratado como una revaluación, de acuerdo con la NIC 16 o la NIC 38, en lugar de aplicar las disposiciones contenidas en esta Norma.”* (NIC 8).

O incluso pudiera ser un cambio en una estimación contable, cuando se trata de corregir depreciaciones, amortizaciones o deterioros, los cuales tendrían efectos prospectivos según NIC 8 y Sección 10 de Pymes.

Ahora bien, si se trata de un cambio de política contable, ya se tendría que revelar efectos retroactivos, salvo que sea impracticable determinar los efectos del cambio.

Esta historia continuará, porque queda pendiente los análisis sobre las cuentas patrimoniales que se afectan por el reconocimiento de activos omitidos, eliminación de pasivos inexistentes, los cambios de estimación contable, posibles efectos sobre utilidades retenidas gravadas o no gravadas.

Cordialmente,

GABRIEL VÁSQUEZ TRISTANCHO

Tax Partner

Baker Tilly International

Bucaramanga, 4 de Agosto de 2019