

Reconocimiento y Medición de Ingresos Ordinarios y su Incidencia Tributaria Para Pymes

A Recognition and Measurement of Ordinary Income and its Tax Incidence for Smes

Coromoto Socarrás Olivella
Yeidy Liceth Pérez Mora
Luz Mary Contreras Vivas

Ensayo Producto del Seminario de Profundización Disciplinar

Cesar Evelio Anzola Aguilar / Director
Eliner Josefina Díaz Araujo / Directora

Universidad Piloto de Colombia
Especialización en Gerencia Tributaria
Bogotá, agosto 2022

Resumen

Las NIIF traen una nueva perspectiva contable para las empresas en Colombia, particularmente en su aplicación en las PYMES y la conciliación tributaria que se da frente a la interpretación de la Norma Internacional y lo requerido por el Estatuto Tributario. El presente ensayo busca analizar el reconocimiento y medición de ingresos ordinarios y su incidencia tributaria, particularmente con un acercamiento desde la sección 23 - ingresos ordinarios, su reconocimiento, medición e incidencia en las reglas fiscales del país. En el desarrollo del documento se identifican generalidades de la conciliación contable y fiscal tomando como referencia los marcos técnicos normativos como la NIIF para PYMES, sección 23 y el artículo 28 del Estatuto Tributario. En general se concluye que la NIIF conlleva en su implementación un proceso exigente desde el punto de vista de ingresos, unas consecuencias tangibles a nivel tributario por la causación de los ingresos ordinarios de la unidad económica. La recaudación fiscal de un país se verá positivamente afectada en la medida en que las empresas puedan presentar con mayor fiabilidad la realidad de los ingresos.

Palabras claves: Conciliación tributaria, ingresos por actividades ordinarias, reconocimiento de ingresos

|

Summary

IFRS bring a new accounting perspective for companies in Colombia, particularly in its application in SMEs and the tax reconciliation that occurs against the interpretation of the International Standard and what is required by the Tax Statute. This essay seeks to analyze the recognition and measurement of ordinary income and its tax incidence, particularly with an approach from section 23 - ordinary income, its recognition, measurement and incidence in the fiscal rules of the country. In the development of the document, general aspects of accounting and tax reconciliation are identified, taking as reference the regulatory technical frameworks such as the IFRS for SMEs, section 23 and article 28 of the Tax Statute.

In general, it is concluded that the IFRS entails a demanding process in its implementation and, from the point of view of income, tangible consequences at the tax level due to the causation of the ordinary income of the economic unit. The tax collection of a country will be positively affected to the extent that companies can more reliably present the reality of income.

KEY WORDS: Tax reconciliation, revenue from ordinary activities, revenue recognition

Tabla de Contenido

Resumen	2
Summary	3
Introducción	5
NIIF Sección 23 Ingresos Ordinarios y su Aplicación a las Pymes.....	8
Figura 1	10
Relevancia de la cuenta de ingresos en la gestión empresarial	10
Figura 2	13
Clasificación de ingresos	13
Tabla 1	15
Diferencias entre norma contable colombiana y Niif para Pymes Sección 23	15
Tabla 2	16
Tipos de ingresos ordinarios según la Niif para pymes sección 23.....	16
Conciliación Contable y Fiscal bajo la Sección 23 de la NIIF	20
Tabla 3	22
Conceptos claves para la determinación de la base gravable según el Estatuto	
Tributario y la NIIF	22
Tabla 4	26
Casos especiales en el reconocimiento de los ingresos con base en el estatuto	
tributario.....	26
Casos sobre la Medición de Ingresos Ordinarios.....	30
Conclusiones	33
Referencias.....	37

Introducción

Las Normas internacionales de Información Financiera (NIIF) son un conjunto de normas contables de carácter mundial de alta calidad, comprensibles y de obligatorio cumplimiento que exigen y promueven la información clara y transparente.

A partir del 01 enero del 2016 las Pymes tuvieron la obligación de cumplir lo establecido en el decreto 2120 del 2014 el cual consiste en dar aplicabilidad al marco normativo, presentando sus primeros estados financieros bajo NIIF a diciembre 31 de manera comparativa con corte de los años 2015 y 2016.

Según el Departamento Administrativo de Estadística (DANE), en el 2021 se registró la existencia de 5.4 millones de micro, pequeñas y medianas empresas las cuales son parte fundamental de la economía del país. Estas empresas representan el 90% del sector productivo de Colombia. Sin embargo, muchas fuentes mencionan que la cifra puede ser de hasta el 99% por tanto, son un grupo de especial interés si se quiere hablar de la información financiera que reportan para el recaudo tributario.

El cambio que suscita pasar de reglas a principios contables con la NIIF para pymes sección 23, implica que se tenga un cambio de perspectiva en cómo la información financiera deja de lado formalidades del sistema tributario por darle relevancia a la realidad económica, y constituyen un proceso de adaptación y entendimiento del marco legal y las transformaciones que implican de cara a las bases gravables desde el punto de vista tributario (Qssa-Urrea, 2020)

Por estas razones, el presente ensayo busca analizar el reconocimiento y medición de ingresos ordinarios y la incidencia tributaria, así mismo el análisis desde la conciliación fiscal en el marco de la NIIF para PYME y las normas fiscales, las cuales ordenan que los contribuyentes obligados a llevar contabilidad deberán establecer un sistema de control con partidas conciliatorias para reconocer las diferencias que surjan entre la aplicación de los marcos técnico- normativos contables y las disposiciones tributarias. Cabe resaltar que de no cumplir con esta obligación se considerara como una irregularidad en la contabilidad lo que puede incluso acarrear sanciones de tipo económico, particularmente con un acercamiento desde la sección 23 - ingresos ordinarios, su reconocimiento, medición e incidencia en las reglas fiscales del país. En general, la NIIF conlleva en su implementación un proceso exigente que implica nuevos lineamientos contables, y desde el punto de vista de ingresos, unas consecuencias tangibles a nivel tributario por la causación de los ingresos ordinarios de la unidad económica.

Se continúa con la especificación de la NIIF sección 23 para Pymes, en donde se revisan los criterios de reconocimiento y medición de los importes que corresponden a esta sección. El documento continúa con la presentación de la incidencia de la NIIF para Pyme sección 23 en los resultados tributarios, en este punto se busca aportar una mirada

desde el ejercicio contable al reconocimiento y medición del ingreso y cómo estos podrían variar frente a los criterios de reconocimiento de importes y llevar consecuentemente a cambios en los valores finales respecto de la tributación.

En este orden de ideas la estructura del ensayo en una primera parte describe aspectos generales de la NIIF sección 23 de ingresos ordinarios y su aplicación para las Pymes, después se identifican generalidades de la conciliación contable y fiscal tomando como referencia los aspectos técnicos normativos como la NIIF sección 23 estándar para Pymes y el artículo 28 del Estatuto Tributario. De acuerdo con estos contenidos el documento presenta a continuación casos de conciliación fiscal y tributaria con referencia al marco de aplicación en Pymes. El documento finaliza con el análisis y reflexiones desde el ejercicio contable de los casos aplicados que se ajustan a los marcos técnicos normativos contables desarrollados en el documento de trabajo.

NIIF Sección 23 Ingresos Ordinarios y su Aplicación a las Pymes

Las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), son el conjunto de estándares internacionales de contabilidad relacionadas directamente con los hechos económicos que afectan a las entidades y que se reflejan en los estados financieros. Las NIIF están diseñadas para ser aplicadas en los estados financieros con propósito de información general e información financiera.

Las NIIF se caracterizan principalmente por utilizar un lenguaje general al momento de compartir información contable, permitiendo así, que a nivel mundial sea de fácil entendimiento la información generada por medio de estados financieros. De las normas internacionales de información financiera en Colombia se desprenden las NIIF para pymes, las cuales acogen a las pequeñas y medianas entidades, dentro de las cuales encontramos la sección 23 que hacen referencia a los ingresos de actividades ordinarias. Donde se explica la manera cómo se debe aplicar el reconocimiento y medición de los ingresos de actividades ordinarias; con este trabajo pretendemos que las empresas conozcan sobre el marco de referencia NIIF para las PYMES. Asimismo, se presenta la aplicación del tratamiento contable teniendo en cuenta el marco legal.

Existen entonces diferencias en cómo la NIIF se aplica para las PYMES en relación con la norma plena. En primer Lugar, consideran menores aspectos de información, presentación, medición y revelación. En un segundo punto, identifican el principio de negocio en marcha, es decir, el indicio de seguir operando, como el fundamento para la toma de decisiones (Espitia Puin & Guzmán-Mosquera, 2016). También se presentan otras implicaciones, por ejemplo, en las cuentas como la de

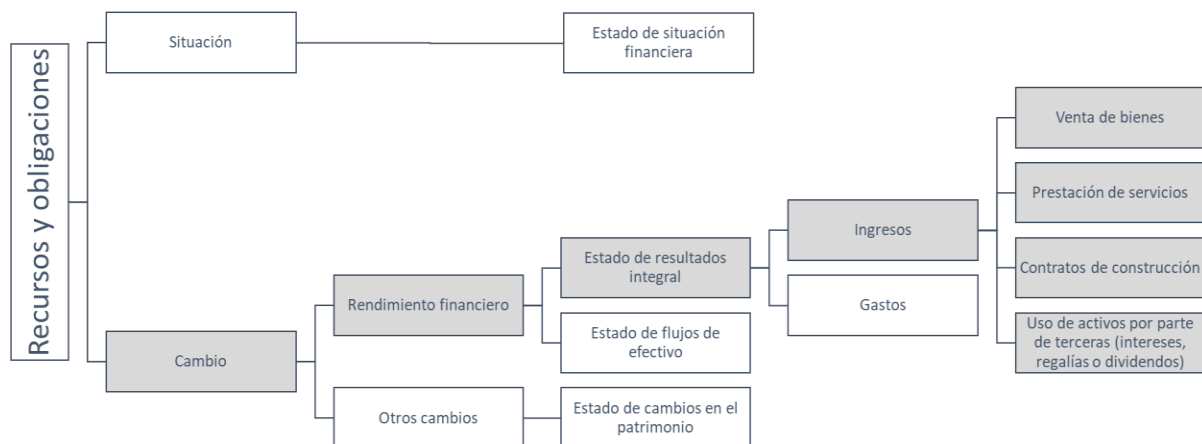
propiedad de planta y equipo, los instrumentos financieros, las transacciones con subsidiarias, las inversiones asociadas, intangibles, entre otros (Bancolombia, 2020).

Aunque las PYMES no están obligadas a revelar información financiera a usuarios generales, si cuentan con un número plural de interesados en la información que estas puedan generar, sobre todo, con objeto de producir relaciones comerciales, financieras y tributarias como puede ser la asignación de préstamos, el abastecimiento de insumos, la calificación crediticia, las decisiones de compra del cliente, las decisiones de inversión por parte de accionistas y la declaración de impuestos conforme al régimen tributario existente.

Cabe resaltar que una correcta concepción y preparación de los estados financieros, en este caso bajo los lineamientos de la NIIF para pymes sección 23, permitiría no solo cumplir con un objetivo de información general, sino que preparará el terreno para los proveedores de capital (inversores, prestamistas, otros acreedores) y para la ejecución de las políticas fiscales de un país (impuesto de renta, recaudos de impuestos sobre el valor agregado, y otros).

En este sentido, con el fin de abordar el planteamiento del ensayo, se establece el énfasis de la argumentación sobre la cuenta de ingresos que se presenta en el estado de resultados, teniendo en cuenta que este informe presenta el rendimiento financiero (o desempeño operativo) de la entidad, presentando un tipo de información sobre los cambios en recursos y derechos de los acreedores y con esto una incidencia en el recaudo tributario que se derive de las operaciones comerciales de la empresa (ver figura 1).

Figuras y tablas.

Figura 1*Relevancia de la cuenta de ingresos en la gestión empresarial*

Nota: Creación Propia con base en Molina (2015).

La anterior figura nos permite visualizar la estructura desde lo contable de los estados financieros y así resaltar la importancia y la relación directa que guarda el concepto del ingreso con la gestión empresarial

“El estado de resultados se convierte en una herramienta de información para evidenciar la capacidad de la entidad en generar recursos, puntualmente a través de las transacciones de acumulación y con ello analizar las causas por las que varía el patrimonio de una empresa” (Molina, 2015). El estado de resultados integral tiene incidencia financiera, contable y fiscal y posteriormente en la capitalización de dividendos para los accionistas (Ortega-Loaiza, 2019).

De acuerdo con el marco técnico normativo de la aplicación de la NIIF para pymes sección 23, en Colombia para preparadores de información financiera del grupo 2 (pymes) incluido en el anexo 2 del decreto único reglamentario 2420 de 2015., el estado de resultados se presenta para el periodo sobre el que se informa, y en este se incluyen las

partidas de ingresos y gastos que hayan sido reconocidas durante el periodo (DAFP, 2015).

Una razón para enfocarse en la sección 23 de ingresos, se da cuando se tiene en cuenta que una empresa puede tener diferentes formas de obtener ingresos y que esto conlleva a una multiplicidad de formas para reconocerlos dentro de la contabilidad empresarial (Merchán, J. P., s.f). Por lo tanto, los ingresos de actividades ordinarias son una de las fuentes de información financiera real de la empresa, en consecuencia, se ha dedicado una sección dentro de la norma para garantizar la adecuada medición y reconocimiento de estos, esta es la sección 23 de la NIIF para Pymes.

Es importante recordar que el artículo 21-1 del estatuto tributario (ET), menciona que los obligados a llevar contabilidad deben aplicar el sistema de reconocimiento y medición conforme al marco técnico normativo contable vigente, en el que se encuentran las NIIF. Lo anterior implica que como regla general de medición del impuesto de renta y complementarios se debería llevar el valor que se tiene en la contabilidad para las cuentas de activos, pasivos, patrimonio, ingresos, costos y gastos. Sin embargo, el artículo 21-1 también indica que existen casos donde el criterio de medición estará definido conforme a lo que se indique en el ET, y de esta manera se presenta una incidencia entre la medición por valor razonable y también en la cuenta de ingresos conforme el artículo 28 del estatuto tributario.

Es de especial interés entonces abordar el rubro de ingresos, por un lado, porque su reconocimiento y medición afecta directamente el margen operacional y consecuentemente los indicadores financieros de la empresa, y en un segundo momento

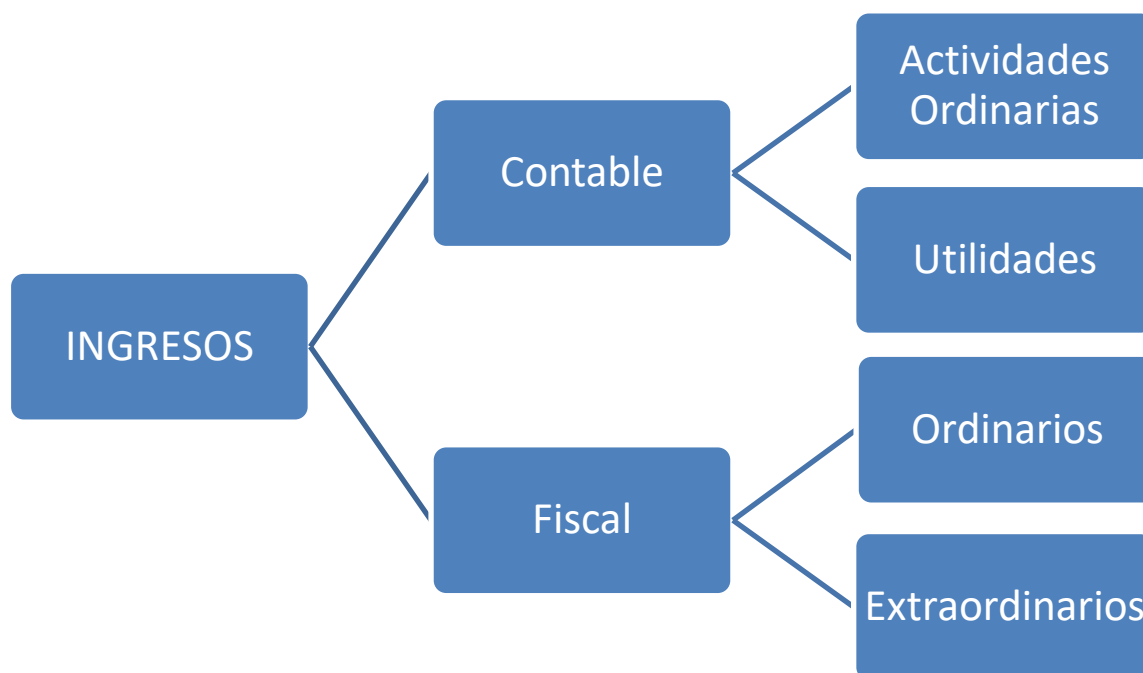
por la conciliación fiscal que se debe dar entre lo reportado en contabilidad y el valor que se lleva a la declaración tributaria.

A continuación, se describen las principales características de los ingresos ordinarios de acuerdo con la NIIF para PYMES, los cuáles se encuentran plasmados en la sección 23 de la norma, iniciando con el párrafo 23.1 de la NIIF para Pyme, sección 23, en el que se indica:

“23.1 Esta Sección se aplicará al contabilizar ingresos de actividades ordinarias procedentes de las siguientes transacciones y sucesos: (a) La venta de bienes (si los produce o no la entidad para su venta o los adquiere para su reventa). (b) La prestación de servicios. (c) Los contratos de construcción en los que la entidad es el contratista. (d) El uso, por parte de terceros, de activos de la entidad que produzcan intereses, regalías o dividendos.”

En concepto de otros autores se encuentra que, “Ingresos son los incrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del periodo sobre el que se informa, en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como disminuciones de las obligaciones, que dan como resultado aumentos del patrimonio, distintas de las relacionados con los aportes de inversores de patrimonio” (Molina, 2015, p.66)

Es relevante mencionar la importancia que tiene realizar un análisis correcto del reconocimiento de los ingresos, para lograr determinar la utilidad contable que será la base para el cálculo de la renta líquida gravable de la que se obtendrá el valor a pagar del impuesto de renta.

Figura 2*Clasificación de ingresos*

Fuente: Creación Propia

En la anterior figura podemos identificar la diferencia de concepto del ingreso desde la perspectiva contable y fiscal.

Dentro del Marco Técnico Normativo se esclarece que los ingresos por actividades ordinarias pueden tomar diversos nombres, entre los que se encuentran: ventas, comisiones, dividendos, regalías y alquileres (DAFP, 2015).

Algunas Fuentes de generación de ingresos son: transacciones, eventos y cambios de valor. Estos deben distinguirse a su vez en dos categorías, los que corresponden a la actividad ordinaria de la entidad (importe bruto de la transacción) y los otros denominados ganancias (margen obtenido).

Reconocimiento y medición del ingreso: se reconoce en el estado de resultados dada la medición del incremento en un activo o detrimento de pasivos cuando hay lugar a un beneficio económico futuro.

Además, dentro del marco técnico normativo contable se da un especial énfasis en que los elementos que se reconocen como ingreso operativo ordinario se definen en función de la probabilidad del flujo de efectivo y que el elemento se pueda medir (Molina, 2015). Es decir que el juicio contable que aplique la empresa debe tener en cuenta conceptos como la incertidumbre en cuanto a la existencia del elemento, los flujos de efectivo o inclusive la medición, y el análisis de probabilidad en flujo de efectivo. En cuanto a la medición de los ingresos, se suele tener en cuenta el valor presente y los modelos de precios como técnica del importe.

La NIIF para pyme en su sección 23 conlleva algunos cambios frente a las normas contables colombianas que fueron implementadas por el decreto 2649 de 1993. La tabla 1 presenta una breve recopilación de la tradición contable previo a la modificación del decreto y la introducción de la NIIF para pyme sección 23, con el fin de evidenciar algunas de las principales diferencias en la presentación de la información financiera y contable.

Tabla 1

Diferencias entre norma contable colombiana y Niif para Pymes Sección 23

Norma contable colombiana (Decreto 2649 de 1993)	NIIF Sección 23
No se contempla el recibo diferido de una cuenta por cobrar	Un ingreso diferido por cobrar se considera como un contrato de financiamiento. El valor se reconoce mediante el descuento de los ingresos futuros utilizando una tasa de interés definida.
Ingresos medidos por el valor acordado entre las partes	Ingreso medido por el valor razonable
Ingreso a crédito considerado de forma unificado	El ingreso se separa del factor financiero para su amortización en el plazo del crédito.
Las devoluciones, rebajas y descuentos se reconocen por los ingresos esperados	Las devoluciones, rebajas y descuentos se reconocen como un menor valor de la venta o del ingreso.

Nota: Creación propia con base en Medina (2011)

La anterior tabla muestra cómo la NIIF para pyme trae consigo la necesidad de un cambio respecto de la política contable de ingresos, la cual deberá ser aplicada de manera retroactiva en la preparación y presentación de la información financiera relacionada con este rubro.

En general la sección 23 de ingresos ordinarios presenta un gran cambio con respecto al decreto 2649 de 1993. En términos de reconocimiento, la empresa puede reconocer un producto o servicio si transfiere un riesgo y obtiene beneficios futuros.

En la tabla 2 se puede profundizar en los tipos de ingreso que se toman en cuenta en la sección 23 y los criterios que se deben evaluar para su consideración. En términos generales, se observa que el riesgo y el control se transfieren, así como que se genere un beneficio económico y se pueda medir el costo de producto o servicio que se esté ofreciendo.

Tabla 2

Tipos de ingresos ordinarios según la Niif para pymes sección 23

23.10 VENTA DE BIENES	23.14 PRESTACION DE SERVICIOS	23.17 CONTRATOS DE CONSTRUCCIÓN	23.28 INGRESOS POR INTERESES, REGALIAS Y DIVIDENDOS
Una entidad reconocerá ingresos de actividades ordinarias procedentes de la venta de bienes cuando se satisfagan todas y cada una de las siguientes condiciones: * la entidad ha transferido al comprador los riesgos y ventajas, de tipo significativo, derivados de la propiedad de los bienes	Cuando el resultado de una transacción que involucre la prestación de servicios pueda ser estimado con fiabilidad, una entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias asociados con la transacción El resultado de una transacción puede ser estimado con fiabilidad	Cuando el resultado de un contrato de construcción pueda estimarse con fiabilidad, una entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias del contrato y los costos del contrato asociados con el contrato de construcción como ingresos de actividades ordinarias y gastos, respectivamente, por referencia al grado de	Una entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias procedentes del uso por terceros de activos de la entidad que producen intereses, regalías y dividendos de acuerdo con las bases establecidas en el párrafo 23.29, cuando: *sea probable que la entidad obtenga los beneficios económicos

* la entidad no conserva para sí ninguna implicación en la gestión corriente de los bienes vendidos, en el grado usualmente asociado con la propiedad, ni retiene el control efectivo sobre los mismos * el importe de los ingresos de actividades ordinarias pueda medirse con fiabilidad * sea probable que la entidad obtenga los beneficios económicos asociados con la transacción * los costos incurridos, o por incurrir, en relación con la transacción pueden ser medidos con fiabilidad.	cuando se cumplen todas y cada una de las siguientes condiciones: * el importe de los ingresos de actividades ordinarias pueda medirse con fiabilidad * sea probable que la entidad reciba los beneficios económicos asociados con la transacción * el grado de realización de la transacción, al final del periodo sobre el que se informa, pueda ser medido con fiabilidad * los costos incurridos en la transacción, y los costos para completarla, puedan medirse con fiabilidad.	terminación de la actividad del contrato al final del periodo sobre el que se informa (a veces conocido como el método del porcentaje de terminación). La estimación fiable del resultado requiere estimaciones fiables del grado de terminación, costos futuros y cobrabilidad de certificaciones.	asociados con la transacción * el importe de los ingresos de actividades ordinarias pueda ser medido de forma fiable.
--	--	--	---

Nota: Creación propia con base Pilataxi (2022)

Con relación a los contratos de construcción conviene hacer una precisión, la sección 23 es clara en términos que sólo se aplicará siempre y cuando la empresa desarrolle como objeto social los contratos de construcción, y se aplicará tres alternativas para su reconocimiento: el primero corresponde a la proporción de los costos, en un segundo momento apoyándose en inspecciones de trabajo y reconocimiento del ingreso según la terminación de una porción física de la obra.

En general las empresas constructoras utilizan la metodología de “Inspección de trabajo” ya que se considera que es más fiable en el sentido que el porcentaje de alcance de obra está dado por el interventor de la obra.

Por otra parte, la NIIF para pymes determina que otros tipos de ingresos no se tendrán en cuenta como los ordinarios según la sección 23 y estos son los acuerdos de arrendamientos (sección 20), los dividendos y otros ingresos por inversiones (sección 14), los cambios en el valor razonable de activos financieros y pasivos financieros (sección 11, sección 12), cambios en valor razonable de propiedades de inversión (sección 16), reconocimiento inicial y cambios en el valor razonable de los activos biológicos (sección 34) y reconocimiento inicial de productos agrícolas (sección 34). Se observa, hasta este momento, que la partida de ingresos tiene una relevancia a nivel empresarial, dado que representa en gran medida el resultado de las actividades económicas. Debería ser importante para las Pymes en este contexto, determinar qué actividades ejecuta, definir los elementos de su medición y el proceso para medirlos, de manera que sea una alternativa para valorar de una mejor forma los resultados económicos que la empresa obtiene.

La medición de los ingresos por actividades ordinarias ya se había abordado anteriormente, pero conviene esclarecer dos casos que presenta la norma: el pago diferido y el intercambio de bienes o servicios.

La sección 23.3 indica que el valor razonable es el estándar de la medición de los ingresos por actividades ordinarias, este importe tendrá en cuenta los descuentos comerciales, descuentos por pronto pago y rebajas por volumen en ventas que sean pactados en el ejercicio comercial. Además, en la sección 23.4 se indica que se contabilizan las entradas brutas del beneficio económico percibido y por recibir por parte de la entidad, también en casos de que actuará a nombre de terceros (relación de agencia) solo incluirá el importe de las comisiones y se excluirán los que se reciben a nombre de terceros como los impuestos.

La sección 23.5 indica los lineamientos para el tratamiento del pago diferido, entendiendo que existe una transacción financiera y que por tanto se debe aplicar el valor razonable a través del valor presente de los cobros futuros utilizando una tasa de interés. La diferencia entre el valor presente de los cobros futuros y el importe nominal será incluida como un ingreso de actividad ordinaria por intereses (sección 23.28 / 23.29).

En cuanto al intercambio de bienes y servicios se reconocerá cuando los mismos se intercambien por otros de naturaleza diferente en una transacción comercial (párrafo 23.6/23.7).

Lo anterior permite inferir que la sección 23 considera de gran importancia la financiación de los clientes puesto que se financia a los clientes fuera de la política contable de créditos para clientes y si las partidas son materiales, se debe considerar que

los ingresos futuros son producto de la financiación y no de los ingresos por la venta de productos, por lo tanto, la empresa debe reconocer el interés implícito y reconocer los ingresos producto de la financiación a terceros.

Conciliación Contable y Fiscal bajo la Sección 23 de la NIIF

Se hace evidente que una de las razones que las Pymes tienen como limitante para aplicar la norma, se da en función de la incertidumbre frente al tratamiento tributario. Siendo la cuenta de ingresos una de las principales fuentes de información para la declaración tributaria y que aplicar una nueva estructura en términos de las NIIF cuando la normativa fiscal no ha sido paralelamente reformada para adoptar esos cambios contables, genera incertidumbre hacia la gerencia frente a las obligaciones tributarias que puedan surgir (Chávez, 2018).

La conciliación contable y fiscal nace de la diferencia en el reconocimiento en este caso de los ingresos, regulada por el Decreto 1998 de 2017 y el artículo 772-1 del Estatuto Tributario. De forma clara se puede entender la conciliación como una obligación de carácter formal que tiene como objetivo que los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementario y con requisito de llevar contabilidad, debe registrar las diferencias que surjan entre la aplicación de los marcos técnicos normativos contables y las disposiciones del Estatuto tributario. La dirección de impuestos y aduanas nacionales solicita un reporte de conciliación fiscal para efectos de la obligación.

De manera que, es imperativo que la normatividad fiscal de un país también evolucione para considerar todos los nuevos casos y brindar certidumbre tributaria a las

empresas e inversionistas que se encuentren implementando las NIIF garantizando elementos clave de tributación como la capacidad contributiva y neutralidad (Chávez, 2018).

Por lo anterior, en este apartado del ensayo se aborda la conciliación fiscal como el proceso que permite esclarecer las diferencias entre el proceso contable y la norma tributaria sobre un mismo hecho económico, como se mencionó en el Artículo 21-1 de ET, en ocasiones se requiere dar un tratamiento distinto a un importe con base en una disposición fiscal.

En este apartado conviene citar a Qssa-Urrea (2020) quien indica que un factor determinante que traen las NIIF para la interpretación de información financiera de una entidad y sus efectos sobre el régimen tributario, en este caso de Colombia, se da por el principio de “valor razonable” concepto que en palabras del autor “suple la indeterminación de valor comercial como base gravable en el estatuto tributario”. Se puede analizar que conforme al Artículo 21-1 del Estatuto Tributario para el impuesto a la renta y complementarios, los obligados a llevar contabilidad deberán utilizar el sistema de reconocimiento y medición y posteriormente analizar los momentos históricos del ejercicio, uno en el momento del reconocimiento y el segundo al cierre del ejercicio. Como se ha presentado anteriormente, en la norma NIIF el valor razonable es el principio que estandariza la base de medición bajo este nuevo marco técnico normativo, siendo un concepto transversal en la Norma Internacional, que influye en la determinación del ingreso por actividades ordinarias (sección 23).

Lo anterior conlleva a analizar la base gravable a la luz del Estatuto Tributario, el cual presenta términos como “valor comercial”, “corriente en plaza” o “precio comercial”, conceptos que entran en consonancia con la definición de “valor razonable” que plantea la NIIF (sección 13 - plenas; sección 2 -pymes) como se presenta en la tabla 2, concluyendo que “la base gravable puede tener innumerables formas de medición y no con ello se está violentando uno de los elementos esenciales del tributo” (Qssa-Urrea, 2020, p.163).

Tabla 3

Conceptos claves para la determinación de la base gravable según el Estatuto Tributario y la NIIF

Estatuto Tributario			NIIF
Valor comercial	Corriente en plaza	Precio comercial	Valor razonable
Art. 29. Valor de los ingresos en especie. El valor de los pagos o abonos en especie, que sean constitutivos de ingresos, se determina por el valor comercial de las especies en el momento de la entrega.	Art. 453 Cuando se establezca la inexistencia de factura o documento equivalente, o cuando éstos demuestren como el monto de la operación valores inferiores al corriente	Art. 90 La renta bruta o la perdida proveniente de la enajenación de activos a cualquier título, está constituida por la diferencia entre el precio de	NIIF 1 (Pymes) Valor razonable es el importe por el cual puede ser intercambiado un activo, o cancelado un pasivo, entre un comprador y un vendedor interesado y debidamente informado, que realizan una transacción en condiciones de independencia

Si en pago de obligaciones pactadas en dinero se dieran especies, el valor de estas se determina, salvo prueba en contrario, por el precio fijado en el contrato.	en plaza, se considerará, salvo prueba en contrario, como valor de la operación atribuible a la venta o prestación del servicio gravado, el corriente en plaza.	la enajenación y el costo del activo o activos enajenados.	mutua.
---	---	--	--------

Nota: Creación propia con base en Qssa -Urrea, 2022

Lo que es relevante del análisis de Qssa-Urrea (2020), es el hecho de que, aunque los conceptos pueden llegar a ser comparables, la legislación colombiana no llega a definir en mayor medida “cómo” determinar dichos valores, mientras que la NIIF abordan los procesos para su medición:

"23.3 Una entidad medirá los ingresos de actividades ordinarias al valor razonable de la contraprestación recibida o por recibir. El valor razonable de la contraprestación, recibida o por recibir, tiene en cuenta el importe de cualesquier descuentos comerciales, descuentos por pronto pago y rebajas por volumen de ventas que sean practicados por la entidad".

El inciso que el Estatuto Tributario hace respecto a los efectos fiscales de la medición de valor presente o valor razonable se encuentra en el Artículo 21-1 en el que se indica:

“Parágrafo 6. Para efectos fiscales, las mediciones que se efectúen a valor presente o valor razonable de conformidad con los marcos técnicos normativos contables deberán reconocerse al costo, precio de adquisición o valor nominal, siempre y cuando no exista un tratamiento diferente en este estatuto. Por consiguiente, las diferencias que resulten del sistema de medición contable y fiscal no tendrán efectos en el impuesto sobre la renta y complementarios hasta que la transacción se realice mediante la transferencia económica del activo o la extinción del pasivo, según corresponda”

Por lo tanto, si la implementación de las NIIF llega a tener una incidencia marcada en la base gravable de los impuestos, sería en la base del impuesto sobre las ventas, particularmente desde el punto de vista del devengo y la causación, dándole prioridad al devengo sobre la formalidad de la factura (causación); la situación conlleva mayor análisis en los casos en que se realice un ingreso con descuentos sea comercial o financiero (Qssa-Urrea, 2020).

Tal es el caso de los descuentos condicionados en ventas, en donde el vendedor ofrece un descuento del 10% por pronto pago si cancela en un tiempo estipulado. En tal caso, la empresa debe registrar en la factura electrónica el total del producto y aplicar los impuestos que haya lugar, pero desde el punto de vista contable el vendedor sólo

registrará el valor neto de la venta eso quiere decir el valor del producto menos el descuento ofrecido. Sin embargo, si el cliente no cumple con el pago automáticamente pierde el descuento y la empresa deberá registrar el descuento como ingreso en el momento que el cliente pierda el descuento.

Ante la conciliación contable y tributaria resulta preciso citar también el artículo 28 del Estatuto Tributario para identificar los casos en los que se hacen excepciones frente al tratamiento contable y al tratamiento fiscal de un importe. En este sentido se encuentran “los siguientes ingresos, aunque devengados contablemente, generarán una diferencia y su reconocimiento fiscal se hará en el momento en que lo determine este Estatuto y en las condiciones allí previstas”. Como se puede identificar en la tabla 4.

Tabla 4

Casos especiales en el reconocimiento de los ingresos con base en el estatuto tributario.

Ingresos	Reconocimiento en el estatuto tributario	Análisis
Dividendos	Realizados cuando se abonen a la cuenta en calidad de exigibles (ART. 27 numeral 1 E.T).	Se debe identificar si el dividendo se reconoce como ingreso por actividad ordinaria (Sección 23) o si es un ingreso que surge por una inversión asociada o por negocios conjuntos (Sección 14 / 15).
Venta de inmueble	Realizados en la escritura pública correspondiente (ART. 27 numeral 2 E.T)	Si se reconoce como ingreso por actividad ordinaria hace parte de la sección 23 cuando se produce para su venta o se adquieren para su reventa. Si hace parte de una venta de activos (sección 17) no se reconocerá como ingreso ordinario, sino como “ganancia por venta de activo fijo” y su tratamiento fiscal se da bajo el artículo 300 el E.T.
Ingresos por intereses implícitos	Se reconoce el valor nominal de la transacción (igual al valor de la factura)	Sólo se considerará el valor registrado en la factura electrónica que contenga dichos intereses implícitos, es decir cuando se reconozca mes a mes el interés implícito, este no tendrá efectos fiscales ya que en primera instancia se realizó el pago del interés.
Ingresos por participación patrimonial	No se reconoce como ingreso fiscal y si se trata de una pérdida no se considera deducible ni compensable.	En la NIIF se toman como ingresos que surgen de inversiones contabilizadas por el método de participación los cuáles se tratan en la sección 14 y sección 15.
Cambios por medición de valor razonable en propiedades de inversión	Medidas conforme al valor razonable, y los ajustes se llevan a ganancia retenida.	Se entienden como otros ingresos en la NIIF (sección 16) y se da tratamiento a través de ganancia retenida

Ingresos por reversiones de provisiones asociadas a pasivos	No son objeto de impuesto sobre la renta en la medida en que dichas provisiones no hayan generado un gasto deducible de impuestos en períodos anteriores.	Si la contingencia no tiene ocurrencia, es factible revertir la provisión. Para efectos de revertir la provisión de inventarios se debe tener en cuenta los periodos de constitución y de reversión de la provisión; de tal modo que, si tanto la constitución de la provisión como su reversión tienen lugar dentro de un mismo período, la reversión se registra contra un crédito en la cuenta 5299 (gasto), en tanto que si la constitución y la reversión de la provisión tienen lugar en distintos ejercicios, la reversión se deberá registrar contra un crédito en la cuenta 4250 (ingreso)
Pasivos por ingresos diferidos producto de programas de fidelización	Reconocidos como ingresos en materia tributaria, a más tardar, en el siguiente período fiscal o en la fecha de caducidad de la obligación si este es menor	Entendiendo por programas de fidelización de clientes aquellos en virtud de los cuales, como parte de una transacción de venta, un contribuyente concede una contraprestación condicionada y futura a favor del cliente, que puede tomar la forma de un descuento o un crédito. La NIIF amplía este concepto en el párrafo 23 indicando que “la entidad contabilizará los créditos-premio como un componente identificable de forma separada de la transacción de ventas inicial”.
Ingresos provenientes por contraprestación variable	No serán objeto del impuesto sobre la renta y complementarios sino hasta el momento en que se cumpla la condición	Ingresos variables entendidos como los que se someten a una condición –como, por ejemplo, desempeño en ventas, cumplimiento de metas, etc.- bajo la NIIF 23 sólo se reconocen en el momento de su causación.
Los ingresos que de conformidad con los	No serán objeto del impuesto sobre la renta y	Se reconocerán hasta el momento en que se presenten en el

marcos técnicos normativos contables deban ser presentados dentro del otro resultado integral	complementarios	estado de resultados, o se reclasifique en el otro resultado integral contra un elemento del patrimonio, generando una ganancia para fines fiscales producto de la enajenación, liquidación o baja en cuentas del activo o pasivo cuando a ello haya lugar
---	-----------------	---

Nota : Adaptación Propia con base en el Estatuto Tributario

Además, en el Parágrafo 1 del artículo 28 del ET se establece que el ingreso en el periodo fiscal se da por realizado cuando exista el derecho a cobro, aun cuando no cumpla todos los criterios para ser contabilizado y por consiguiente reconocido como un ingreso contable.

Este parágrafo hace referencia al concepto de devengo y causación, siendo siempre imperativo que se declare los importes con los que se ha exigido el pago aún cuando no se haya recibido efectivamente.

Soportando lo anterior, Solano-Torres y Hernández-Parra (2017) indican que para efectos fiscales las indicaciones de la NIIF en cuanto a ingresos tienen un bajo impacto representativo para la declaración de impuestos. Como principales recomendaciones frente al caso se debe tener claro el momento del reconocimiento del evento de ingreso. Para efecto contable se da cuando se transfiere el riesgo y la propiedad y para efecto fiscal se reconoce cuando se realiza la causación (Artículo 27 Literal a. ET) soportado por la emisión de una factura, con lo cual puede resultar en un aplazamiento del pago del tributo.

Se debe entonces tener claridad entre las tipologías de ingresos que se contemplan en la norma internacional, así como las excepciones al reconocimiento de ingresos por parte del Estatuto Tributario, realizando así la conciliación entre los valores que implican un recaudo tributario y los que reciben otro tratamiento fiscal, al menos dentro de la declaración de renta.

Entre las políticas que puede emitir la entidad, en especial en el marco de los ingresos, se encuentra la política de descuentos, la política de devoluciones, la política de promociones o concesiones de precios con el fin de reflejar los valores reales de las ventas sobre un periodo (López-Pérez & Benavidez-Ramírez, 2019).

Lo anterior le permitirá a la empresa cumplir a cabalidad con la norma tributaria y reducir las dificultades que se presenten ante interpretaciones fiscales que puedan conllevar a exigir por parte de la Entidad Recaudadora (en el caso colombiano la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales) para corregir la declaración en su partida de ingresos y si ya esta se presentó, ajustar la declaración de los dos años. No dejando de lado, que en caso tal que las diferencias entre lo declarado y la corrección presentada sean representativos económicamente, repercutirá en sanciones onerosas por corrección.

Casos sobre la Medición de Ingresos Ordinarios

Para ilustrar la incidencia del reconocimiento y medición del ingreso, a continuación se presenta el análisis de dos casos que en la práctica reflejan la conciliación tributaria de una obra en proceso NIIF para pyme 23.17 y su causación de IVA y por otra parte el entendimiento contable y tributario de los ingresos por intereses implícitos en el cual la entidad debe reconocer, además, un impuesto diferido activo, correspondiente a la diferencia entre el valor contable y fiscal de la cuenta por cobrar a la fecha de cierre.

Caso 1. Ingresos Ordinarios por Contratos de Construcción

Se prestó un servicio de construcción en diciembre 2021, el cliente no recibió la factura por motivos de cierre, los costos de la obra van en \$ 40.000.000 de un presupuesto de \$ 100.000.000 es decir el 40%.

CUENTA	CONCEPTO	DEBITO	DEBITO
1110	Caja		40.000.000
6105	Costos	40.000.000	
CUENTA	CONCEPTO	DEBITO	DEBITO
1305	Cuentas x cobrar sin facturar	71.400.000	
4105	Ingresos Niif sin facturar		60.000.000
2408	Iva generado		11.400.000

Análisis

En el caso anterior se han ejecutado costos por el desarrollo del contrato (cuentas 1110 y 6105) reflejando una cuenta por cobrar sin facturar (1305) con contrapartida como ingreso NIIF sin facturar (4105) y su relación de IVA generado (2408).

De acuerdo con el ET en los artículos 200, 201, 28 -21-1 se debe reconocer el ingreso en renta aún sin la factura, pues se considera dicho valor como meramente accesorio.

Para el caso del ejemplo se tomó como fuente el parágrafo 23.17 donde menciona que cuando el resultado de un contrato de construcción pueda estimarse con fiabilidad, una entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias del contrato y los costos del contrato asociados con el contrato de construcción como ingresos de actividades ordinarias, lo que permite legalizar con fiabilidad el 40% del avance de la obra.

En el caso anteriormente presentado se muestra una situación importante relacionada con la NIIF sección 23 y es en función de su relación con la información revelada con efectos tributarios. Siendo necesario realizar un empalme con el estatuto tributario del país y la causación de ingresos, sobre todo cuando por cierres contables se utilicen cuentas de ingresos sin facturar, cuentas por cobrar sin facturar y se cause ingresos por impuestos generados.

Es importante que en relación con la materia tributaria, la norma y la jurisprudencia han realizado un diálogo representado en las actualizaciones que el Estatuto Tributario ha presentado a sus artículos para que la Norma Internacional sea un lineamiento congruente con el actuar fiscal del Estado y para la empresa obligada a declarar no existan duplicidades ni reprocesos y que en lugar de ello se dé un mejor proceso de civilización de resultados que se traduzca en un mejor ejercicio de recaudo benéfico tanto para la empresa como para el Estado.

Con el anterior panorama, la preocupación que concierne a la Pyme en la sección 23 estaría dada por los elementos que debe o no incluir dentro de sus ingresos como actividades ordinarias. Allí es donde la gerencia, el equipo directivo y contable debe

emitir políticas que permitan desarrollar el juicio contable sobre los elementos, actividades o sucesos que se incorporen en esta sección.

Conclusiones

Los desafíos a los que se enfrentan las Pymes en cuanto a la NIIF y su sección 23 serán mayores o menores dependiendo del entendimiento que hagan sobre qué actividades corresponden a esta sección. Parte de la base de entender su operación misma, su actividad comercial y el juicio contable que aplique para reconocer o no un importe como originado de una actividad ordinaria, seguido al proceso de medición de este.

La norma es concreta en indicar cuatro tipos de ingresos por actividades ordinarias a saber: venta de bienes, prestación de servicios, contratos de construcción y otros a través de intereses, dividendos o regalías.

El juicio contable que debe aplicarse para su reconocimiento estará dado en la probabilidad de recibir el importe, la fiabilidad de la medición del costo en aspectos generales y en aspectos específicos, dependiendo de la actividad se tendrá en cuenta la transferencia del riesgo y las ventajas, el traspaso del control para el caso de la venta de bienes, el porcentaje de realización de la transacción para la prestación de servicios, el porcentaje de terminación para los contratos de construcción.

Finalmente, en cuanto a la medición del ingreso que se define como parte de la actividad ordinaria de la empresa, esta se dará con base en el valor razonable, siendo indicado en la norma que el importe debe representar el valor bruto del beneficio económico teniendo en cuenta los descuentos y rebajas que sean pactados en el ejercicio comercial, además de la relevancia que toman el reconocimiento de los ingresos de actividades especiales como lo son los dividendos, la venta de inmuebles, ingresos por

intereses dividendos y regalías cuando se ha probable que la entidad obtenga beneficios económicos asociados a dichas transacciones, tal como se nombra a lo largo del ensayo y principalmente en el ejemplo donde se muestra la importancia del reconocimiento del ingreso desde el momento en que se presta el servicio sin necesidad de recibir la factura. Esta situación muestra un cambio relevante respecto de la aplicabilidad de la norma fiscal y NIIF.

Entre las diferencias que se puede encontrar entre la NIIF para pymes y el Estatuto Tributario, este último es claro en mencionar que se aplicará la contabilidad con el marco técnico normativo vigente, que en este caso corresponde a la NIIF y las secciones que apliquen para las PYMES, sin embargo, en algunos importes se harán excepciones y se tendrá en cuenta lo establecido en el Estatuto Tributario.

Por tal razón las PYMES deben comprender la NIIF y sus lineamientos y aplicarlos a su proceso contable y a la vez, entender el criterio del Estatuto Tributario frente a la determinación de ingresos de la entidad, toda vez que el renglón de ingresos es una cuenta clave para la determinación de la ganancia y por tanto en el recaudo de impuestos como la renta y complementarios o el impuesto a las ventas.

En función de los ingresos, en primer lugar, el reconocimiento de un importe a valor razonable como el equivalente a los conceptos de valor comercial, corriente en plaza o precio comercial establecidos en el E.T. En un segundo lugar, el devengo frente a la causación del ingreso que genera una incidencia directa sobre la declaración, en especial en casos de descuentos aplicados a las ventas.

De manera que resulta importante que la entidad cuente con un conocimiento claro de los conceptos en torno a descuentos, ingresos diferidos y cálculo del valor razonable, causación y devengo, en situaciones donde se amerite. Además, el reconocimiento también dependerá de cómo se interprete el Estatuto Tributario, particularmente desde las excepciones a ciertos importes desde el artículo 28 sus numerales y párrafos.

Después de realizado todo el proceso de investigación, análisis y desarrollo respecto de la NIIF para pymes en su sección 23 se concluyó, que es importante realizar una adecuada clasificación de los ingresos con el objetivo de poder medir la realidad contable versus la realidad fiscal de la organización y así poder determinar mediante un adecuado análisis financiero la capacidad que se tiene de generar rentabilidad, dando certidumbre a todos los usuarios de la información.

A pesar de que el marco normativo de las NIIF para Pymes está vigente desde el año 2015 aún no se ha logrado que el 100% de las empresas colombianas adopten en su totalidad dicho modelo de información, lo que dificulta el cumplimiento de los objetivos planteados desde la adopción de las mismas como la unificación de criterios, la masificación de la información, la coherencia de la misma respecto de las cifras lo cuál implica que los profesionales que intervenimos en las tareas tanto a nivel administrativo, como financiero contemos con los conocimientos necesarios para poder orientar a quienes realizan los procesos contables en pro que el resultado final que serán los estados financieros muestren la realidad económica de las empresas.

A nivel profesional es labor de cada uno de nosotros continuar con la adaptación que permita la correcta funcionalidad de las normas como el marco técnico contable, para facilitar futuros análisis e interpretación de estados financieros y así poner en práctica su formalización, logrando de esta manera poder reflejar la realidad económica de las organizaciones; cabe destacar que es fundamental realizar la medición de los ingresos ordinarios de forma adecuada, de manera tal que se logre obtener una información financiera fiable, lógica, real, integral y comparable que le permita a los usuarios de la información tomar decisiones acertadas en pro del crecimiento de las organizaciones.

Referencias

- Bancolombia. (2020, 23 octubre). Normas NIIF Colombia: claves para adoptarlas en las pymes. Administración y finanzas - Bancolombia. Recuperado 19 de marzo de 2022, de <https://www.bancolombia.com/negocios/actualizate/administracion-y-finanzas/normas-niif-pymes-colombia>
- Chávez, L. (2018). NIIF y Tributación: desafíos y oportunidades para las administraciones tributarias. Revista de administración tributaria CIAT. 43. Encontrado en: https://www.ciat.org/Biblioteca/Revista/Revista_43/espanol/2018_RA_43_chavez.pdf
- DAFP - Departamento Administrativo de la Función Pública. (2015). Decreto 2420 Anexo 2 de 2015 Marco técnico normativo para los preparadores de información financiera que conforman el grupo 2.
- Espitia Puin, A. C., & Guzmán-Mosquera, I. E. (2016). ¿Por qué las Pymes en Colombia debieron eximirse de la adopción de las NIIF? Universidad Jorge Tadeo Lozano de Bogotá. <https://expeditiorepositorio.utadeo.edu.co/bitstream/handle/20.500.12010/3782/20que%20las%20pymes%20en%20Colombia%20debieron%20eximirse%20de%20la%20adopci%C3%B3n%20de%20las%20NIIF.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
- IASCF. (2009). NIIF para Pymes - Sección 23 Ingresos de Actividades Ordinarias. <http://www.niifsuperfaciles.com/memorias/recursos/NIC/23-NIIF-para-las->

- [PYMES-\(Norma\) 2009-INGRESOS%20DE%20ACTIVIDADES%20ORDINARIAS.pdf](#)
- ICESI. (2009, 14 marzo). Ingresos ordinarios | Observatorio de NIIF / XBRL.
Observatorio de NIIF / XBRL.
<https://www.icesi.edu.co/blogs/niffxbrl/2009/03/14/ingresos-ordinarios/>
- López Pérez, E. O., & Benavidez Ramírez, J. E. (2019). Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), para pequeñas y Medianas Entidades (Pymes) Evaluando la aplicación de la sección de la sección 23, ingresos, SA en las actividades ordinarias en la empresa Electrodomésticos, SA en el periodo año 2018 (Doctoral dissertation, Universidad Nacional Autónoma de Nicaragua, Managua Unan Managua).
- Martínez, Á. M. F., Cruz, F. M. F., & Cruz, F. A. F. (2021). Contabilidad general: Enfoque NIIF para pymes. Ediciones de la U.
- Merchán , J. P. (s.f). Cómo efectuar el Reconocimiento de ingresos provenientes de actividades ordinarias de la empresa (*Sección 23 NIIF para Pymes*). Notinet. Recuperado el 20/03/22 <https://www.notinetlegal.com/cmo-efectuar-el-reconocimiento-de-ingresos-provenientes-de-actividades-ordinarias-de-la-empresa-secc-889.html>
- Molina, H. (2015). *Orientaciones técnicas sobre la aplicación de la NIIF para las Pymes* (Consejo Técnico de la Contaduría Pública, Ed.; DOT 003 ed., Vol. 1).
<https://www.ctcp.gov.co/publicaciones-ctcp/orientaciones-tecnicas/1472851943-1453>

Ministerio de Trabajo (2019). “Mi Pymes representan más de 90% del sector productivo nacional y generan el 80% del empleo en Colombia”: ministra Alicia Arango.

Recuperado de:

<https://www.mintrabajo.gov.co/prensa/comunicados/2019/septiembre/mipymes-representan-mas-de-90-del-sector-productivo-nacional-y-generan-el-80-del-empleo-en-colombia-ministra-alicia-arango>

Ortega-Loaiza, D. M. (2019). Impactos fiscales en empresa del sector de la construcción derivados de los tratamientos financieros, los costos por préstamos, sección 25 normas de información financiera NIIF para pymes vs NIIF plenas NIC23 costos por préstamos (Doctoral dissertation, Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2019.).

Pilataxi Toapanta, M. J. (2022). Análisis del impacto en la aplicación de la NIIF para PYMES sección 23 (ingresos de actividades ordinarias) debido a la crisis sanitaria derivada del COVID-19 en la empresa IMCOLQUITO CIA. LTDA durante el año 2020 (Master's thesis).

Qssa-Urrea, C. A. (2020). IVA y NIIF: un análisis de su relación e incidencia en la base gravable. *Revista Derecho Fiscal*, (17).

Solano Torres, M. L., & Hernández Parra, A. J. (2017). Influencias de las NIIF para efectos fiscales: Bases independientes o unificadas. Universidad De Bogotá Jorge Tadeo Lozano.

