

**IMPACTO TRIBUTARIO TEÓRICO  
E INSTRUMENTOS JURÍDICOS NECESARIOS  
PARA DAR CUMPLIMIENTO  
A LO CONVERGENCIA A ESTANDARES  
CONTABLES INTERNACIONALES NIIF EN  
COLOMBIA**

**XIX**  
**CONGRESO**  
**INTERNACIONAL**  
**DE**  
**CONTADURÍA**  
**ADMINISTRACIÓN**  
**E**  
**INFORMÁTICA**

**ÁREA DE INVESTIGACIÓN: CONTABILIDAD**

**DILIA CASTILLO NOSSA**

Universidad Pedagógica y Tecnológica de Colombia UPTC  
Grupo de Investigaciones Fiscales GIF de la Escuela Contaduría Pública – UPTC  
dilcast@gmail.com

**JOHN TAIRO ROMERO BECERRA**

Universidad Pedagógica y Tecnológica de Colombia UPTC  
Grupo de Investigaciones Fiscales GIF de la Escuela Contaduría Pública – UPTC  
Email: tayro\_jh@yahoo.com



Octubre 8, 9 y 10 de 2014 ♦ Ciudad Universitaria ♦ México, D.F.



**ANFECA**  
Asociación Nacional de Facultades y  
Escuelas de Contaduría y Administración



# IMPACTO TRIBUTARIO TEÓRICO E INSTRUMENTOS JURÍDICOS NECESARIOS PARA DAR CUMPLIMIENTO A LO CONVERGENCIA A ESTÁNDARES CONTABLES INTERNACIONALES NIIF EN COLOMBIA

## RESUMEN

El objetivo de este estudio es definir el impacto tributario teórico e instrumentos jurídicos necesarios para dar cumplimiento a la convergencia a estándares contables internacionales NIIF en Colombia. Se realizó una revisión teórica de la contabilidad y de los instrumentos teóricos-jurídicos en Colombia necesarios para poder dar pleno cumplimiento a lo establecido en la Ley de convergencia (1314 de 2009) y el artículo 165 de la Reforma Tributaria del 2012 (Ley 1607 de 2012). En este documento se proponen los tiempos que corresponden según lo dispuesto por el Legislador para determinar las bases fiscales de las partidas que se incluyan en las declaraciones tributarias y que continúen inalteradas. Igualmente se presentan tres escenarios tributarios posibles que se pueden presentar como consecuencia de la adopción de la NIIF: (1) Los tributos se determinan con base en los estados financieros NIIF, (2) Se da vigencia permanente al cuerpo normativo contable vigente como base fiscal, o (3) Es expedido un nuevo marco legal de principios y reglas contables para propósitos únicamente fiscales. La investigación desarrollada es de tipo analítico-explicativa-documental en base documentos, revisión bibliográfica y análisis de la misma.

**PALABRAS CLAVE:** convergencia a NIIF, contabilidad tributaria, integración regulativa.



## **IMPACTO TRIBUTARIO TEÓRICO E INSTRUMENTOS JURÍDICOS NECESARIOS PARA DAR CUMPLIMIENTO A LO CONVERGENCIA A ESTANDARES CONTABLES INTERNACIONALES NIIF EN COLOMBIA**

### 1. INTRODUCCION

El presente trabajo de investigación se desarrolló en el seno del Grupo de Investigaciones Fiscales de la Universidad Pedagógica y Tecnológica de Colombia, con el fin de ser presentado en el XIX Congreso Internacional en Contaduría, Administración e Informática, y hace parte del proyecto Incidencias financieras y tributarias de los posibles cambios en la normatividad contable en las Pymes inscrito en el sistema SGI.

La contabilidad desde tiempos remotos ha servido para constatar los cambios en la situación económica de las unidades económicas y ha servido de base para la determinación de los impuestos.

La temática de la implementación de las Normas de Internacionales de Información Financiera en Colombia es apremiante dado el tiempo circunstancial por el cual está pasando la profesión contable, las empresas, los gerentes, la administración de impuestos y aduanas nacionales DIAN, entre otros; de lo cual se desprende una responsabilidad enorme frente a todas las exigencias de tipo contable, tributaria y de los sistemas de información utilizados y que a la vez es preocupante lo que va a pasar al interior de las empresas como de la entidad recaudadora y controladora de fisco nacional en Colombia.

Es imperioso, conocer cuál será el rumbo que seguirá la normatividad tributaria frente al tratamiento contable a seguir para la determinación de las cargas impositivas tanto centrales como descentralizadas, razón por la cual se proponen tres escenarios posibles para que el Legislador pueda elegir con el conocimiento y las implicaciones de cada una de ellas.

### 2. MARCO REFERENCIAL

#### 2.1. REVISIÓN TEÓRICA DE LA CONTABILIDAD

La contabilidad tiene un extenso legado de estudio empírico, según el autor López de Sá, se conoce que desde su aparición hace 30.000 en Francia en la Región del Alto Garaona, luego en el año 6.000 a.C. en la Mesopotamia hasta la aparición del libro Suma de Luca Pacioli en 1494; mediante este texto impreso comenzó la difusión del conocimiento contable en todo el mundo. Este hecho hace la división entre el estudio empírico y el período clásico de la contabilidad. A partir del periodo clásico grandes ilustres pensadores comenzaron a darle más importancia a las funciones de la contabilidad y a la definición del objeto de estudio de la contabilidad, la utilidad que le daba en la sociedad en ese tiempo, periodo en el que nacen, crecen y mueren varias corrientes de pensamiento contable. Sin embargo en la actualidad tenemos por mencionar los aportes de Giuseppe Cerboni (1827-1917) con la Escuela Personalista, Fabio Besta (1845-1922) con la Escuela Controlista y



Vicencio Massi<sup>1</sup> (1893-1978) con la Escuela Patrimonialista, considerándose esta última como la corriente viva que tiene seguidores y aplicabilidad en muchos países del mundo. En la tabla N° 1, se visualiza el objeto de estudio que cada corriente le dio a la contabilidad.

**Tabla N° 1. Objeto de estudio de las diferentes escuelas de pensamiento contable según Antonio López de Sá.**

<i>ESCUELA CONTABLE</i>	<i>OBJETO DE ESTUDIO</i>
Contista	La cuenta: plantea que la contabilidad se realiza en base a cinco cuentas.
Personalista	Los fenómenos: avance científico a través de las relaciones entre los sujetos de derecho y las cuentas.
Controlista	El control económico de la riqueza hacendal
Haciendalismo	La ciencia de la empresa
Patrimonialismo	El patrimonio: estudia los fenómenos del patrimonio hacendal
Anglosajona	Ayudar a los usuarios a tomar decisiones: inversores y acreedores
Reino Unido	La utilidad para la toma de decisiones de los grupos de interés de la empresa.

Fuente: adaptada por los autores.

Durante el siglo XX, surge la Escuela Norteamericana o Anglosajona, creando una división en la historia, Afirma López de Sá (2003), frente a la progresividad de la investigación contable, dado que los objetos de estudio y su metodología difieren. “por ser diferentes las concepciones y los efectos del tratamiento que se ha dado a la contabilidad, las principales distinciones de comprensión se encuentran, en la actualidad, entre las escuelas norteamericanas, pragmáticas; y las europeas, científicas”.

En lo analizado por (Lopés de Sá, 2003, pág. 78) las escuelas científicas siempre se preocuparon por la explicación de los hechos, por la búsqueda de la verdad, orientada por un método, y no como nace la escuela anglosajona en la primera mitad del siglo XX, a partir de consenso entre organizaciones del gremio y preocupada por fijar principios y procedimiento de registro.

En 1916 se oficializó el Instituto Americano de Contadores, y sus 54 jurisdicciones pasaron a ser regidas por una especie de consejo de contabilidad, hecho que contribuyó, entre otros, para el movimiento de las normalizaciones...las multinacionales de auditoría se hicieron presentes, desde los inicios, en tales movimientos procurando tener el control de las asociaciones sectoriales”(Lopés de Sá, 2003, pág. 79).

La unificación de criterios para la emisión de normas se realizaba a través de un consenso entre entidades como los bancos, banqueros, asociaciones bancarias, comerciantes, industriales, asociaciones industriales, auditores, contadores, firmas internacionales de auditoría y el Gobierno dando como resultado: “las exigencias de normas, en sentido de atender las exigencias de mejoras en los informes de auditoría” y en “1915 Harley,

<sup>1</sup> “Vicencio Massi fue alumno de Fabio Besta en Venecia y en 1919 obtuvo el doctorado, año en el que también edita su libro A contabilidade como scienza del patrimonio” (López de Sá, Antonio, 2002, pág. 34).



dirigente de la Federal Trade Commission manifestó (por primera vez) la necesidad de establecer uniformidad en la presentación de los estados contables de las principales empresas estadounidenses... Poco después, en el período 1917-1918, se editó en los EE.UU la primera recomendación... siempre bajo las órdenes de las cinco mayores empresas multinacionales de auditoría de la época” (Lopés de Sá, 2003, págs. 80-81).

En la escuela anglosajona “El comienzo de la regulación sustantiva se da en el siglo XX, y en especial para su estudio se hace referencia a la evolución de la misma en Estados Unidos, por el claro predominio que la regulación de ese país tiene en la profesión y en la regulación contable del resto del mundo. Se lo vincula al crack de 1929 donde se hizo evidente la necesidad de contar con información confiable y se divide su evolución en etapas. Siguiendo en este punto a Tua Pereda (1995) se distinguen tres etapas en la historia de la regulación:

1. Aceptación generalizada en la que la regulación no se apoyó en la teoría. Se aplicaron en ella procedimientos típicamente inductivos y positivistas. Etapa en la que el término principios se lo igualaba a normas y caracterizada porque el respaldo de una determinada norma radicaba en el hecho de ser comúnmente practicada, y su institucionalización como principio era su reconocimiento a través de una institución reguladora.
- 2.
3. Etapa Lógica: que comienza a partir del año 1959, en la que se empieza a potenciar e impulsar los estudios teóricos. La teoría había hecho ya avances importantes, hay una crisis institucional por un lado (surge el APB Accounting Principles Board sustituyendo al CAP Committee on Auditing Procedure), y conceptual por el otro. La regulación se apoyará en planteamientos conceptuales importantes. Nace una segunda acepción del término Principios como macro regla económica y surge otro término, el de Postulados. Surge también la necesidad de tener en cuenta el entorno.
4. Etapa Teleológica. El FASB Financial Accounting Standards Board sustituye al APB, a partir de 1973. Emerge un nuevo sustento conceptual: la elaboración de las reglas ha de partir de los objetivos de la información financiera, derivando estándares (no ya principios) de esos objetivos mediante el razonamiento deductivo. No se abandona el itinerario lógico deductivo de la etapa anterior ni tampoco la necesidad de partir del entorno, pero se introducen las necesidades de los usuarios (Paradigma de Utilidad)”. (Mileti, y otros, 2001). Lo anterior es sustentado de manera ilustrativa (Tabla N° 2) en algunas regulaciones producidas por la Escuela Norteamericana o Anglosajona desde año 1933 hasta el 2012.

“Las bases de una denominada escuela norteamericana que vinieron incluso después de las grandes producciones normativas y que, en las décadas del 60 y 70, contribuirían a generar serios problemas en varias partes del mundo, no tuvieron un verdadero compromiso con la esencia de los Fenómenos Patrimoniales... Los escándalos recientes relacionados con ENRON, la GE y otras entidades en los Estados Unidos, y en Brasil, los de los Bancos nacional y Económico, incluso Inglaterra, recientemente, son suficientes para probar un equívoco de los derivados de la cultura anglo-sajón” (Lopés de Sá, 2003, pág. 86).



La unificación de normas internacionales de contabilidad “tiene su origen en 1973 y nace del acuerdo de los representantes de profesionales contables de varios países (Alemania, Australia, Estados Unidos, Francia, Holanda, Irlanda, Japón, México y Reino Unido) para la formulación de una serie de normas contables que pudieran ser aceptadas y aplicadas con generalidad en distintos países con la finalidad de favorecer la armonización de los datos y su comparabilidad” (Lopés de Sá, 2003).

Mientras la escuela anglosajona avanza en sus normas técnicas de contabilidad, en Francia “La academia de ciencias, aquella fundada en época de Iluminismo, reconoció la contabilidad como una ciencia social que tenía como objeto de estudio de la riqueza individualizada (base para esta conclusión fue la obra de R.P. Coffy en 1836)” (Lopés de Sá, 2003).

En la década de los años 90’ con la “nueva economía” a la que se le denomina “revolución de la información” fortalecida por la “globalización y crecimiento de mercados mundiales especialmente los mercados de capitales” se encuentra con la existencia de barreras (mediante normas internas de los países) que impiden el crecimiento mundial dado que los dueños del capital quieren invertir en todo el mundo aumentando el coste para las empresas holdings al tener que cumplir con las normas de EE.UU o del Reino Unido, y además las requeridas por las de los países destino de la inversión. Dada la problemática anterior, se hacen esfuerzos por construir unas normas de aplicabilidad general para todos los países.

Este esfuerzo es realizado por el IASB, para que todo el mundo acepte un “único conjunto de normas”. Es así que, la Comisión de organización internacional de valores IOSCO (International Organization of Securities Commission)<sup>2</sup>, en su XXVº Conferencia Anual de la Organización Internacional de Comisiones de Valores (OICV) desarrollada en Sydney del 14 al 19 de mayo del 2000; por primera vez el “Comité de Presidentes aprobó una resolución que recomienda que, para dichas ofertas y listados transfronterizos, los miembros de la OICV permitan el uso de 30 normas de la IASC, complementadas en caso necesario con tratamientos suplementarios de conciliación, información pública e interpretación cuando deban tratarse a nivel nacional o regional cuestiones de fondo no resueltas” (OICU-IOSCO, 2014). Igualmente en la XXVIº Conferencia de la OICV del 2001 “La OICV prosigue con su trabajo en el International Accounting Standards Board (Consejo Internacional de Normas de Contabilidad) sobre normas de contabilidad internacionales. Entre otros aspectos, la OICV intenta, a finales del 2001, hacer una encuesta a sus miembros acerca de su aplicación de las resoluciones de la OICV adoptadas por el Comité de Presidentes en mayo del 2000, sobre el uso de normas de contabilidad internacionales para ofertas y listados transfronterizos. Además del trabajo sobre normas contables, el Comité técnico ha emprendido una misión importante sobre normas de auditoría internacionales, incluyendo la independencia de los auditores, y prevé continuar con su interacción con la International Federation of Accountants (Federación Internacional de Contables) [IFAC]” (OICU-IOSCO, 2014).

<sup>2</sup>La Organización Internacional de Comisiones de Valores (IOSCO), establecida en 1983, es el organismo internacional reconocido que reúne a los reguladores de valores del mundo y es reconocido como el pionero de la norma mundial para el sector de valores. IOSCO desarrolla, implementa y promueve la adhesión a las normas reconocidas internacionalmente para la regulación de valores, y está trabajando intensamente con el G-20 y el Consejo de Estabilidad Financiera (FSB) en la agenda global de reforma regulatoria (OICU-IOSCO, 2014).



En el 2001, “La Junta de Normas Internacional de Contabilidad (International Accounting Standards Board (IASB) se constituyó en el año 2001 para sustituir al Comité de Normas Internacionales de Contabilidad IASC (de Reino Unido)” (Oficina IASB, 2014).

“Sustituyendo el antiguo IASC [de Reino Unido] en la emisión de normas contables, el IASB fue creado en abril del 2001. Depende de la Fundación IASC y tiene sede en Londres, siendo su principal objetivo el establecimiento de una información financiera armonizada, recayendo en la responsabilidad de aprobar las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIFs – IFRSs) y demás documentos relacionados con ellas como son las Interpretaciones desarrolladas por el Comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de Información Financiera (CINIIF) (International Financial Reporting Interpretations Committee IFRIC)... IASB es un organismo independiente del sector privado que desarrolla y aprueba las Normas Internacionales de Información Financiera. El IASB funciona bajo la supervisión de la Fundación del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASCF).” (Oficina IASB, 2014).

Para combatir algunas falencias de la aplicación de los estándares internacionales en E.U el 30 de julio de 2002 se crea La Ley Sarbanes-Oxley (ver Tabla N° 2) “Debido a los múltiples fraudes, la corrupción administrativa, los conflictos de interés, la negligencia y la mala práctica de algunos profesionales y ejecutivos que conociendo los códigos de ética, sucumbieron ante el atractivo de ganar dinero fácil y a través de empresas y corporaciones engañando a socios, empleados y grupos de interés, entre ellos sus clientes y proveedores.

**Tabla N° 2. Las leyes que rigen la industria de valores de la SEC de E.U. (U.S. Securities and Exchange Commission).**

<b>AÑO</b>	<b>NOMBRE DE LA LEY</b>	<b>OBJETIVOS Y CONSIDERACIONES</b>
1933	Securities Act of 1933	La Ley de Valores de 1933 tiene dos objetivos básicos: requieren que los inversores reciban información significativa financiera y de otro relativo a las garantías que se ofrecen para la venta pública; y prohibir el engaño, tergiversaciones, y otros tipos de fraude en la venta de valores. Un medio principal para lograr estos objetivos es la divulgación de la información financiera importante a través de la inscripción de valores.
1934	Securities Exchange Act of 1934	Con esta ley, el Congreso creó la Comisión de Bolsa y Valores. La Ley faculta a la SEC con amplia autoridad sobre todos los aspectos de la industria de valores. Esto incluye la facultad de registrar, regular y supervisar las casas de bolsa, agentes de transferencia y los organismos de compensación, así como los valores de la nación por cuenta de las organizaciones reguladoras (SRO). Las diversas bolsas de valores, tales como la Bolsa de Valores de Nueva York, el Nasdaq Stock Market, y la Junta de Opciones de Chicago son las SRO. La Autoridad Reguladora de la Industria Financiera (FINRA) también es una SRO.
1939	Trust Indenture Act of 1939	Esta Ley se aplica a los títulos de deuda como los bonos, obligaciones y pagarés que se ofrecen para la venta pública. A pesar de que dichos valores pueden estar registradas bajo la Ley de Valores, no se podrán ofrecer para la venta al público a menos que un acuerdo formal entre el emisor de los bonos y el tenedor de bonos, conocido como el contrato de fideicomiso, conforme a las normas de la presente ley.
1940	Investment Company Act of 1940	Esta ley regula la organización de empresas, incluyendo los fondos mutuos que se dedican principalmente a invertir, reinvertiendo y la negociación de valores, y cuyos valores se ofrecen a la inversión pública. La regulación está diseñada para minimizar los conflictos de intereses que surgen en estas operaciones complejas. La ley obliga a estas empresas a revelar su condición financiera y políticas de inversión para los inversionistas cuando



		inicialmente se vendieron acciones y, posteriormente, sobre una base regular. El foco de este acto es de divulgación para el público inversionista información sobre el fondo y sus objetivos de inversión, así como de las operaciones y estructura de la empresa de inversión.
1940	Investment Advisers Act of 1940	Esta ley regula asesores de inversión. Con algunas excepciones, esta ley requiere que las empresas o profesionales suela compensados por otros asesoramiento sobre inversiones de valores deberán registrar ante la SEC y cumplen con regulaciones diseñadas para proteger a los inversionistas.
2002	Sarbanes-Oxley Act of 2002	El 30 de julio de 2002, el Presidente Bush firmó la Ley de la Ley Sarbanes-Oxley de 2002, que caracterizó como "las reformas de mayor alcance de las prácticas comerciales de América desde la época de Franklin Delano Roosevelt." La Ley encomendó una serie de reformas para mejorar la responsabilidad corporativa, mejorar los informes financieros y la lucha contra el fraude corporativo y contabilidad, y creó el "Public Company Accounting Oversight Board", también conocido como el PCAOB, para supervisar las actividades de la profesión de auditoría.
2010	Dodd-Frank Wall Street Reform and Consumer Protection Act of 2010	La Ley de Reforma y Protección al Consumidor de Wall Street Dodd-Frank establece para reformar el sistema regulador de los EE.UU. en una serie de áreas, incluyendo pero no limitado a la protección del consumidor, las restricciones comerciales, las calificaciones crediticias, la regulación de los productos financieros, el gobierno corporativo y la divulgación y la transparencia.
2012	Jumpstart Our Business Startups Act of 2012	La Ley del Empleo tiene como objetivo ayudar a las empresas a recaudar fondos en los mercados de capital público, reduciendo al mínimo los requisitos reglamentarios

Fuente: información tomada de la SEC (U.S. Securities and Exchange Commission, 2014) adaptada por los autores.

La aplicación e interpretación de esta ley, ha generado múltiples controversias, una de ellas es la extraterritorialidad y jurisdicción internacional, que ha creado pánico en el sistema financiero mundial, especialmente en bancos con correspondencia en Estados Unidos y empresas multinacionales que cotizan en la bolsa de valores de Nueva York”. (Lugo C. & Cano, 2014).

## 2.2.METODOS DE INTEGRACIÓN REGULATIVA

Método de Adopción. “Este método consiste en la sustitución de una regulación por otra, en este caso de la regulación financiera por la tributaria, mediante un proceso de exclusión del entorno y del contexto en el que se desarrollan los hechos económicos, todo lo cual significa una renuncia al modelo de identidad propio para integrarse a otro, con la correspondiente negación o abandono de las características que determinan los objetivos de un sistema de información” (Franco Ruiz & Martínez Sierra, 2011, pág. 29).

Método Adaptación: “consiste en hacer propio lo ajeno con mediación de la voluntad, siempre en regulaciones fundamentadas en diversas bases comprensivas” (Franco Ruiz & Martínez Sierra, 2011, pág. 30).

Método de ajuste: “consiste en hacer coincidir dos cosas para que se avengan una junto a la otra, es decir, conformar, acomodar una cosa a la otra, de forma que no haya discrepancia entre ellas” (Franco Ruiz & Martínez Sierra, 2011, pág. 30).



Método de Armonización: “consiste en poner en sintonía distintas melodías, para el caso las regulaciones contable y financiera y tributaria, las cuales mantienen su autonomía...por lo tanto, la información tributaria no afecta los contenidos de la información financiera, pues se concilia con ella a través de las cuentas de orden” (Franco Ruiz & Martínez Sierra, 2011, pág. 31).

Método de Convergencia: “en ella se desarrolla un proceso de acercamiento mutuo, un trabajo permanente de negociación de la diversidad que puede eliminar las diferencias por una aceptación de mutaciones entre las regulaciones que pretenden su síntesis en una estructura única, dentro de un determinado lapso de tiempo...El método es inaplicable a las relaciones de regulaciones de contabilidad financiera y tributaria, por cuanto no es factible establecer objetos idénticos para ellas, a no ser que el Estado se comprometa en una reforma tributaria que determine bases gravables sobre una realidad económica de las transacciones que puede requerir altos estudios y desarrollos conceptuales, creación de un nuevo conocimiento en relación con política fiscal o con los objetivos y funcionamiento de los mercados capitales que no parecen posibles en el corto o mediano plazo” (Franco Ruiz & Martínez Sierra, 2011, pág. 31).

### 2.3. REVISIÓN TEÓRICO-JURÍDICA ACERCA DE LA CONTABILIDAD EN COLOMBIA

En Colombia los antecedentes normativo de la contabilidad sientan sus orígenes en los Decretos 2160 de 1986, 1798 de 1990 y 2912 de 1991 que fueron compilados y modificados a partir del Decreto 2649 y 2650 de diciembre de 1993. Fue a partir de estas normas que se unificaron los principios contables generalmente aceptados en Colombia, que según (Franco Ruiz & Martínez Sierra, 2011) fueron construidos a partir de los estándares internacionales de contabilidad vigentes en ese momento, incluyendo algunas adaptaciones al régimen Jurídico y un capítulo sobre libros y papeles de contabilidad mediante el cual se incorpora el texto del decreto 1798 de 1990.

Estos Principios están aún vigentes en la legislación Colombiana, con la claridad de que se ha intentado en varias ocasiones, sin éxito, migrar a estándares internacionales. Así fue como en 1999 es expedida la Ley 559 que en su artículo 63, estableció la armonización de las normas contables con los usos y reglas internacionales, de la cual no hubo ningún resultado.

Siete años después, la Ley 1116 de 2006 en el artículo 122, fijó la armonización de normas contables y subsidio de liquidadores, según la cual; *“Para efectos de garantizar la calidad, suficiencia y oportunidad de la información que se suministre a los asociados y a terceros, el Gobierno Nacional revisará las normas actuales en materia de contabilidad, auditoría, revisoría fiscal y divulgación de información, con el objeto de ajustarlas a los parámetros internacionales y proponer al Congreso las modificaciones pertinentes”*. En línea con el anterior esfuerzo, no sucedió nada que reseñar.

Finalmente, mediante la ley 1314 de 2009, se regularon los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información aceptados en Colombia, se señalaron las autoridades competentes, el procedimiento para su expedición y



se determinaron las entidades responsables de vigilar su cumplimiento (Congreso de la República de Colombia, 2014) con lo que oficialmente se dio inicio al proceso de convergencia a NIIF.

El artículo 4 de esta norma, reconoció por primera vez en Colombia una frontera entre las normas de contabilidad y las tributarias, en lo que denominó de independencia y autonomía, algo que como se verá, no resultó ser tan fácil de aplicar. Esto se mostrará en el numeral 3º de este documento.

El Consejo Técnico de la Contaduría Pública CTCP, según el artículo 14 de la Ley 43 de 1990 es junto con la Junta Central de Contadores los órganos de la profesión contable en Colombia, solo que el Consejo Técnico, de acuerdo con el artículo 6 de la Ley 1314 de 2009, es el órgano de normalización técnica de normas contables, de información financiera y de aseguramiento de la información, que debe elaborar los proyectos de normas de la profesión que se someten a consideración de los Ministerios de Hacienda y Crédito Público y al Ministerio de Comercio, Industria Y Turismo, siendo esta última entidad a la que se encuentra adscrito. Mediante Acta No. 1 del 22 de septiembre de 2011, el CTCP crea el Comité de Expertos Tributarios con el fin de que se desarrolle el estudio de la independencia y autonomía de las normas tributarias frente a las de contabilidad e información financiera, en el que participan versados tributaristas de diferentes entidades públicas y privadas. Hasta la fecha, no se ha producido un pronunciamiento definitivo.

El consejo Técnico de la Contaduría Pública, el 16 de julio de 2012, emite el Direccionamiento estratégico del proceso de convergencia de las normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de la información, con estándares internacionales. En el cual establece la aplicación obligatoria y voluntaria anticipada de las Normas de Contabilidad e Información Financiera y de Aseguramiento de información, así como la clasificación de las empresas en tres grupos con características diferentes para su aplicación.

### 3. PROBLEMÁTICA SOBRE EL IMPACTO TRIBUTARIO TEÓRICO E INSTRUMENTOS JURÍDICOS NECESARIOS PARA DAR CUMPLIMIENTO A LO CONVERGENCIA A ESTANDARES CONTABLES INTERNACIONALES NIIF EN COLOMBIA.

Con la expedición de la Ley 1314 de 2010, se inicia el camino para “*expedir normas contables, de información financiera y de aseguramiento de la información que conformen un sistema único y homogéneo de alta calidad, comprensible y de forzosa observancia, por cuya virtud los informes contables y, en particular, los estados financieros, brinden información financiera comprensible, transparente y comparable, pertinente y confiable, útil para la toma de decisiones económicas por parte del Estado, los propietarios, funcionarios y empleados de las empresas, los inversionistas actuales o potenciales y otras partes interesadas, para mejorar la productividad, la competitividad y el desarrollo armónico de la actividad empresarial de las personas naturales y jurídicas, nacionales o extranjeras*” (Congreso de la República de Colombia, 2014). En virtud de lo dispuesto en dicha Ley, se expidieron los Decretos 2784 de 2012 (modificado por los Decretos 3023 y 3024 de 2013) para los preparadores de información que conforman el denominado Grupo



1, el Decreto 2706 de 2012 (modificado por el Decreto 3019 de 2013) para los preparadores de información que integran el denominado Grupo 3 y el Decreto 3022 de 2013 para las entidades pertenecientes al denominado Grupo 2. De conformidad con lo previsto en estos decretos, las NIIF tendrán una entrada en vigencia gradual y su aplicación por parte de los obligados a llevar contabilidad dependerá del grupo al cual pertenezcan. Así, de acuerdo con los artículos terceros (3os) de los Decretos mencionados, el primer período de aplicación de las NIIF es el período comprendido entre el 1 de enero de 2015 y el 31 de diciembre de 2015 para las entidades pertenecientes a los Grupos 1 (Art. 1, Decreto 2784 de 2012) y 3 (Art. 1, Decreto 2706 de 2012). Para el Grupo 2 (Art. 1, Decreto 3022 de 2013) dicho período será el comprendido entre el 1 de enero de 2016 y 31 de diciembre de 2016.

Como se señaló antes, el legislador conecedor del impacto que este proceso generaría en materia tributaria, incluyó en el artículo 4 de la Ley 1314 de 2009, una regla de independencia y autonomía de las normas tributarias frente a las de contabilidad y de información financiera, cuando estableció que *“las normas expedidas en desarrollo de esta ley, únicamente tendrán efecto impositivo cuando las leyes tributarias remitan expresamente a ellas o cuando estas no regulen la materia”* (Congreso de la República de Colombia, 2014).

Posteriormente, evidenciado que el efecto que esta convergencia generaría es muy significativo en lo que a la determinación de las cargas tributarias se refiere, con el fin de examinar dicho impacto y mitigarlo, el artículo 165 de la Ley 1607 de 2012 dispuso que: *“[ú]nicamente para efectos tributarios, las remisiones contenidas en las normas tributarias a las normas contables, continuarán vigentes durante los cuatro (4) años siguientes a la entrada en vigencia de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), con el fin de que durante ese período se puedan medir los impactos tributarios y proponer la adopción de las disposiciones legislativas que correspondan. En consecuencia durante el período citado, las bases fiscales de las partidas que se incluyan en las declaraciones tributarias continuarán inalteradas. Así mismo, las exigencias de tratamientos contables para el reconocimiento de situaciones fiscales especiales perderán vigencia a partir de la fecha de aplicación del nuevo marco regulatorio contable”* (Congreso de la República de Colombia, 2014).

El reconocido autor (Zarama Vázquez & Zarama Martínez, 2013) reconoce que las modificaciones en las Normas de contabilidad que se desprenden del proceso de convergencia *“podrían alterar el efecto tributario de la contabilidad.”* Según el doctrinante, la inclusión del artículo 165 en la Reforma de 2012, *“tiene un efecto negativo para los contribuyentes y es que casi les genera la obligación de llevar una doble contabilidad durante los primeros cuatro años de implementación de la NIIF, la primera conforme a las normas contables anteriores para efectos tributarios, y la otra conforme a las NIIF para todos los demás efectos.”*

En las 38 Jornadas Colombianas de Derecho Tributario realizadas en el mes de febrero de 2014, Ricardo Vázquez Bernal presentó una ponencia titulada *“Estudio de las normas internacionales de información financiera – NIIF para Pymes y de su impacto en las empresas colombianas”*. Mencionó que



*“(…) las NIIF para Pymes será (sic) el marco de referencia para la generación de reportes de la mayoría de las empresas colombianas en el próximo futuro, una vez el Gobierno Nacional establezca los procedimientos y alcances de la implementación. Este ejercicio implicará el conocimiento y entendimiento de los efectos e impactos que implicará dejar el marco vigente del Decreto 2649 de 1993 para aplicar un nuevo modelo técnico, en un contexto de racionalidad, bajo costo frente a beneficios esperados y condiciones mesuradas de esfuerzo” (Vázquez Bernal, 2014).*

Concluyó el autor que *“es altamente probable que las empresas puedan presentar una disminución patrimonial en la fecha de transición, por lo menos equivalente al 11% del valor bajo normas locales, que se explica por la baja y ajuste de activos y pasivos mantenidos para fines fiscales más que por condiciones de realidad económica...” (Vázquez, 2014) (Subrayas fuera de texto).*

Surgen dos cuestionamientos: que pueden resolverse en este estado de la investigación: 1) ¿Cuándo empieza a regir el primer período de aplicación de las NIIF? Se podría sostener que varía de acuerdo con el Grupo al cual pertenezca el contribuyente, pero es necesario prever una aplicación de lo dispuesto en el artículo 165 de la Ley 1607 de 2012 que guarde armonía con el proceso de convergencia, mediante la expedición de una norma que señale con exactitud, el momento inicial de aplicación para cada grupo de obligados. Así por ejemplo podría disponerse que para los preparadores de información pertenecientes al Grupo 1 en los términos del artículo 1 del Decreto 2784 de 2012, los cuatro (4) años se contarán a partir del 1 de enero de 2015, al Grupo 2, según el Decreto 3022 de 2013, a partir del 1 de enero de 2016 y al Grupo 3, según Decreto 2706 de 2012, a partir del 1 de enero de 2015. Y el 2) ¿Continúan vigentes las normas contables tradicionales? Como se vio, en el artículo 165 de la Ley 1607 de 2012, se dispuso que *“[E]n consecuencia, durante el período citado, las bases fiscales de las partidas que se incluyan en las declaraciones tributarias continuarán inalteradas.”* (Subrayas fuera de la ley). Del texto citado, se observa que, para la correcta aplicación de la norma así como para garantizar el recaudo de los tributos, es necesario mantener la vigencia, se reitera para efectos fiscales, de los Decretos 2649 y 2650 de 1993, así como los planes únicos de cuenta particulares y las normas técnicas contables expedidas por las Superintendencias. No es posible una interpretación diferente de la norma dado que únicamente manteniendo la vigencia de las normas citadas será posible *“medir los impactos tributarios”* del proceso de convergencia a NIIF.

Es importante advertir que, cuando la norma hace referencia a los conceptos de bases fiscales y declaraciones tributarias, dichos conceptos deben entenderse en su sentido amplio con el fin de incluir también aspectos aduaneros y cambiarios.

### **3.1 POSIBILIDADES DE INTEGRACIÓN TRIBUTARIA COLOMBIANA.**

La entrada en vigencia de la Ley 1314 de 2009, afecta la determinación de las bases gravables de los tributos que gravan la renta en cualquiera de sus manifestaciones y los que gravan la riqueza principalmente. Para mitigar este impacto, la Ley 1607 de 2012, incluyó en el artículo 165 una norma que da vigencia temporal a la contabilidad tradicional como base tributaria. Consecuencia de lo anterior se podrían presentar impactos para los



contribuyentes y para el Estado recaudador de Tributos y seguramente, cualquiera de los tres escenarios explicados en la tabla N° 2.

El primer escenario, como se muestra en la figura 1., los hechos económicos se registran en contabilidad base NIIF, luego se realiza una serie de operaciones de conciliación contable fiscal y finalmente se obtiene la base fiscal para declarar los impuestos a cargo.

Seguramente el usar bases NIIF para determinar las cargas fiscales generaría importantes diferencias tributarias que afectarían el recaudo nacional salvo que se efectúen cambios legales relevantes a la estructura de los tributos (reforma tributaria estructural).

Ahora, el registro de las operaciones en la contabilidad base NIIF, puede tener dos registros en códigos propios de la taxonomía XBRL, pero con un carácter que identifique la cifra registrada para cada propósito: (1) una operación se registra para propósitos y de acuerdo con la valoración resultante de NIIF, así: el débito con la cifra “1” y el crédito con la cifra “2”; y la misma operación se registra en el monto fiscal que sigue reglas propias contenidas en las normas tributarias por el valor aceptado o presunto que disponga la norma, así: el débito con la cifra “3” y el crédito con la cifra “4”. De esta manera, se preparan los informes IFRS acumulando los registros tipo “1” y “2”, y las declaraciones e informes fiscales, acumulando los registros tipo “3” y “4”.

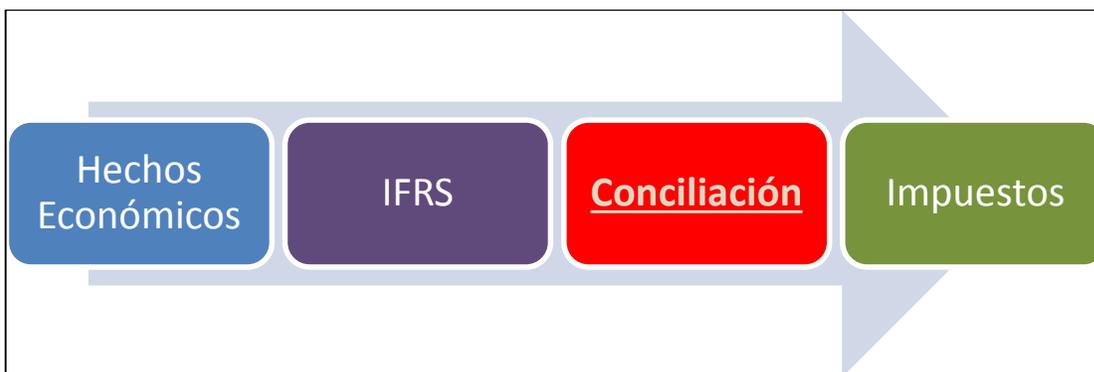
**Tabla N° 3. Escenarios de Integración regulativa entre las normas contables y tributarias en Colombia.**

N° ESCENARIO	ESCENARIO	MÉTODO DE INTEGRACIÓN REGULATIVA
1	Que los tributos se determinen con base en los estados financieros lenguaje NIIF, lo que generaría importantes diferencias fiscales que afectarían el recaudo nacional salvo que se efectúen cambios legales relevantes a la estructura de los tributos (reforma tributaria estructural),	Método del ajuste. Acomodar las Normas del Estatuto Tributario a las NIIF.
2	El escenario de dar validez permanente, como base fiscal, al cuerpo normativo contable vigente (D. 2649/93), lo que implicaría una atmósfera de tres contabilidades, esto es, <i>una</i> basada en Principios tradicionales, ahora vigentes, <i>otra</i> para establecer las diferencias contable-tributarias y <i>otra</i> de acuerdo con los estándares internacionales adoptados en Colombia;	Método de armonización con dos conciliaciones: 1) NIIF vs 2649/93 2) 2649/93 vs Tributaria
3	Que requeriríamos de la expedición de un nuevo marco legal de principios y reglas contables para propósitos únicamente fiscales, con lo que tendríamos un escenario con una contabilidad NIIF y otra contabilidad fiscal.	Método de armonización con una conciliación: 1) NIIF vs Tributaria

Fuente: Adaptada por los autores.



Figura 1. Escenario uno. Los tributos se determinen con base en los estados financieros lenguaje NIIF.



Fuente: Adaptada por los autores.

En el segundo escenario, los hechos económicos tienen un triple registro: (1) Base NIIF para efectos financieros, (2) Para efectos Fiscales en el libro fiscal<sup>3</sup> o contabilidad tributaria separada, usando los principios de contabilidad tradicional vigentes bajo el decreto 2649 de 1993, y (3) Conciliación para ajustar las cifras del libro fiscal y elaborar las declaraciones tributarias.

Figura 2. Escenario dos. Dar validez permanente, como base fiscal, al cuerpo normativo contable vigente.

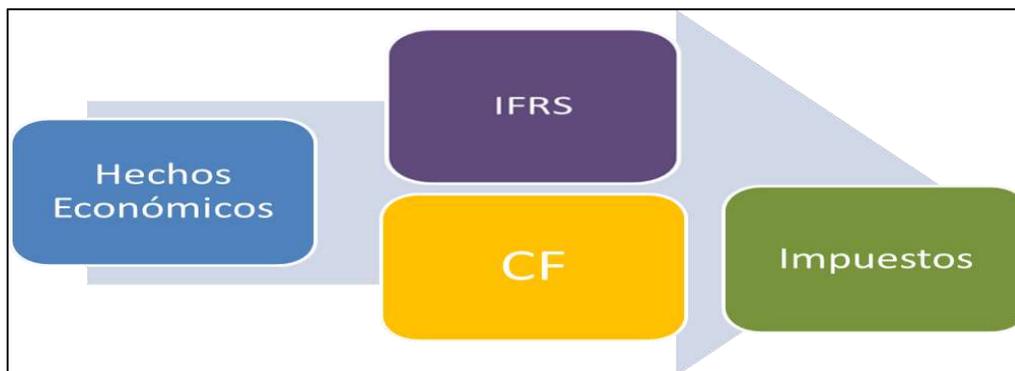


Fuente: Adaptada por los autores.

En el escenario tres (ver Figura 3). El registro de las operaciones se hace con lenguaje NIIF para efectos financieros y paralelamente en la registros fiscales para propósitos únicamente tributarios (conciliación entre la contabilidad y los impuestos mediante registros contables que diferencien el tratamiento contable NIIF y las bases fiscales de los impuestos), con lo que tendríamos un escenario con una contabilidad NIIF y fiscal mediante en un solo sistema contable.

<sup>3</sup> Entiéndase libro fiscal como un constructo a partir de la contabilidad tradicional y las normas fiscales que hacen referencia o intromisión a la norma contable diferente a la concepción del artículo 616 del Estatuto Tributario.

Figura 3. Escenario tres. Expedición de un nuevo marco legal de principios y reglas contables para propósitos únicamente fiscales.



Fuente: Adaptada por los autores.

#### 4. CONCLUSIONES

Encontramos hoy en Colombia que la contabilidad bajo NIIF tiene funciones muy diferentes, a las establecidas en las diferentes escuelas de pensamiento contable europeo, que ha perdido el objeto de estudio de la misma, pues quienes las determinan son entes que no tienen en cuenta el entorno nacional sino el transnacional.

Las normas contables internacionales tienen origen en los grandes capitales internacionales, quienes necesitan realizar inversiones en todos los países del mundo, por ello, se hace necesaria la armonización de estados financieros; estas normas se modifican en base a un consenso, durante algún tiempo se someten al público. Según (Cantillo, 2014) en cifras 23 mil mipymes existen en Colombia, principalmente en Bogotá —donde están establecidas el 96,4% de éstas— Cali, Barranquilla y Bucaramanga. Aproximadamente el 4,6% de las empresas colombianas tienen mercado de capital en las Bolsas de Valores. Una de las inquietudes que este trabajo quiere plantear ¿cuántas opiniones son de empresas, contadores públicos, firmas de contadores colombianos, comerciantes, bancos, funcionarios de la Superintendencia Financiera, asociaciones gremiales, pequeños empresarios colombianos; que refleje en la construcción de las NIIF, la realidad económica de las empresas nacionales en Colombia?

De las tres opciones que se presentaron en este documento, consideramos que a partir de la taxonomía XBRL, se pueden hacer registros IFRS que sirvan para los propósitos financieros y fiscales, y que además, se pueden generar reportes para todos los entes de supervisión, vigilancia y control con el mismo lenguaje propio de la taxonomía que sean subidos a una nube pública administrada por entes estatales, en donde cada uno de estas entidades haga las consultas que le sirvan para sus propósitos. Para efectos tributarios, además del reporte de estos registros, se hace necesaria la discriminación por terceros con los que se realizaron las operaciones económicas con el fin de realizar los cruces necesarios para fiscalizar las operaciones propias y de terceros, función natural de la Autoridad Tributaria.



Teniendo en cuenta el análisis elaborado en este trabajo investigativo donde se ha proporcionado: la función que le compete a la ciencia contable, el comportamiento porcentual de las empresas, la búsqueda de una economía en los procesos empresariales, entre otras; se recomienda al Legislador la implementación del tercer escenario: la expedición de un nuevo marco legal de principios y reglas contables para propósitos únicamente fiscales, con lo que tendríamos un escenario con una contabilidad NIIF y otra contabilidad (base) fiscal, que coadyuve a mitigar el riesgo del detrimento del fisco y el aumento del gasto público en el proceso del control de los tributos.

Es urgente definir el mecanismo que utilizará la Autoridad Tributaria Colombiana para registrar las operaciones y que será tenido en cuenta como base para determinar las cargas tributarias, con el fin de aclarar el panorama empresarial.

## 5. BIBLIOGRAFIA E INFOGRAFIA.

- Cantillo, D. (27 de mayo de 2014). Un país de pymes. *El espectador*, págs. <http://www.elespectador.com/noticias/economia/un-pais-de-pymes-articulo-285125>.
- Congreso de la República de Colombia. (10 de mayo de 2014). *Secretaria General del Senado Republica de Colombia*. Obtenido de Secretaria General del Senado Republica de Colombia: <http://www.secretariassenado.gov.co/index.php/leyes-y-antecedentes>
- Consejo Técnico de la Contaduría Pública. (10 de mayo de 2014). *Consejo Técnico de la Contaduría Pública*. Obtenido de Consejo Técnico de la Contaduría Pública: <http://www.ctcp.gov.co/normativa.php>
- Franco Ruiz, R., & Martinez Sierra, L. (2011). *Contabilidad Tributaria Un enfoque de Arminización*. Bogotá: Nueva Legislación.
- Lopés de Sá, A. (2003). Bases de las escuelas europea y norteamericana frente a la cultura contable y la propuesta neopatrimonialista. *Revista Internacional Legis de Contabilidad y auditoría*, 69-92.
- López de Sá, Antonio. (Enero de 2002). Enciclopedia de Contabilidad. *El origen: partidas dobles, 1 edición*. (P. E. Ltda, Ed.) Bogotá, Colombia: Panamericana.
- Lugo C., D., & Cano, M. (10 de mayo de 2014). *United States InterAmerican Community Affairs*. Obtenido de United States InterAmerican Community Affairs: <http://interamerican-usa.com/articulos/Leyes/Ley-Sar-Oxley.htm>
- Mileti, M., Berri, A., Gastaldi, J., Ilundain, L., Judais, A., Marcolini, S., & Veron, C. (Noviembre de 2001). *EVOLUCION HISTORICA DE LA CONTABILIDAD Y SU RELACION CON LA INVESTIGACION Y REGULACION CONTABLE EN ESTADOS UNIDOS, SUR DE EUROPA Y ARGENTINA*. Obtenido de Universidad Nacional del Rosario Argentina, Facultad de Ciencias Económicas : [http://www.fcecon.unr.edu.ar/web-nueva/sites/default/files/u16/Decimocuartas/Mileti,Berri,Gastaldi\\_evolucion%20historica%20de%20la%20contabilidad.pdf](http://www.fcecon.unr.edu.ar/web-nueva/sites/default/files/u16/Decimocuartas/Mileti,Berri,Gastaldi_evolucion%20historica%20de%20la%20contabilidad.pdf)



Oficina IASB, 3. C. (22 de MAYO de 2014). *NICNIIF*. Obtenido de El primer portal en español de Normas Internacionales de Información Financiera NIIF - IFRS:  
<http://www.nicniif.org/home/iasb/que-es-el-iasb.html#Comite>

OICU-IOSCO. (5 de Julio de 2014). *OICU-IOSCO*. Obtenido de COMUNICADO FINAL DE LA XXVª CONFERENCIA ANUAL DE LA ORGANIZACIÓN INTERNACIONAL DE COMISIONES DE VALORES (OICV): <http://www.iosco.org/news/pdf/IOSCONEWS24-Spanish.pdf>

U.S. Securities and Exchange Commission. (5 de Julio de 2014). *U.S. Securities and Exchange Commission*. Obtenido de FEDERAL SECURITIES LAWS:  
<http://www.sec.gov/about/laws.shtml>

Vázquez Bernal, R. (2014). Estudio de las normas internacionales de información financiera- NIIF para Pymes y de su impacto en las empresas colombianas. *Memorias 38 Jornadas Colombianas de Derecho Tributario* (págs. 323-346). Bogotá: ICDT.

Zarama Vázquez, F., & Zarama Martínez, C. (2013). *Reforma Tributaria Comentada. Ley 1607 de 2012*. Bogotá: Legis.

