

IMPACTO DE LAS NIIF EN EL IMPUESTO A LA RENTA DE LAS EMPRESAS

LUIS ENRIQUE TELLEZ PEÑARETE



IX

**Jornadas Bolivianas de
DERECHO TRIBUTARIO**

RESUMEN

«La implementación de las normas internacionales de información financiera (NIIF) en Colombia amerita una seria revisión y reflexión, a efectos de comprender los criterios que se deben tener en cuenta para su adecuada implementación, lo que exige absoluta claridad frente a los criterios que rigen las remisiones de las normas contables que generan efectos fiscales.

Estos temas aun están en revisión y discusión, por lo que se requiere claridad por parte de la Autoridad Tributaria.

La aplicación de las NIIF implica respetar fronteras existentes entre las normas contables y las normas fiscales y corresponde a la autoridad tributaria enfocarse en el entorno internacional para definir unas reglas claras y acordes a los impuestos actualmente vigentes, de manera que se cuente con un marco regulatorio impositivo de las transacciones debidamente estructurado, organizado y regulado, que permita que la base del manejo fiscal sea la contabilidad llevada bajo NIIF y no sobre bases particulares y especiales».



IX

**Jornadas Bolivianas de
DERECHO TRIBUTARIO**

Introducción

Artículo 4° Ley 1430 de 2009. *Independencia y autonomía de las normas tributarias frente a las de contabilidad y de información financiera.* [Reglamentado por el Decreto Nacional 2548 de 2014.](#) 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.

A su vez, las disposiciones tributarias únicamente producen efectos fiscales. Las declaraciones tributarias y sus soportes deberán ser preparados según lo determina la legislación fiscal.

Únicamente para fines fiscales, cuando se presente incompatibilidad entre las normas contables y de información financiera y las de carácter tributario, prevalecerán estas últimas.

En su contabilidad y en sus estados financieros, los entes económicos harán los reconocimientos, las revelaciones y conciliaciones previstas en las normas de contabilidad y de información financiera.

Artículo 165 Ley 1607 de 2012. Normas contables. Únicamente para efectos tributarios, las remisiones contenidas en las normas tributarias a las normas contables, continuarán vigentes durante los cuatro (4) años siguientes a la entrada en vigencia de las Normas Internacionales de Información Financiera – NIIF–, con el fin de que durante ese periodo se puedan medir los impactos tributarios y proponer la adopción de las disposiciones legislativas que correspondan. En consecuencia durante el tiempo citado, las bases fiscales de las partidas que se incluyan en las declaraciones tributarias continuarán inalteradas. Asimismo, 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.



Jornadas Bolivianas de
DERECHO TRIBUTARIO



Introducción

Sentencia C 1018 de 2012 :El Legislador en desarrollo del mandato contenido en el artículo 150-21 y 338 de la C.P., ordenó al Presidente de la República la intervención del Estado en la economía 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*", indicando, su objeto, alcance y límites y en su artículo 4° prescribió que dichas normas tendrían efectos impositivos cuando la ley tributaria no regule la materia. La ley bajo examen no conlleva el otorgamiento de facultades al Presidente de la República y sus agentes, para imponer tributos, ni para modificar los existentes, sino para expedir reglamentos en materia contable y de información financiera. Y la asignación de "efecto impositivo" a dichos reglamentos, no afecta la reserva legislativa en materia tributaria, en tanto no implica la creación de nuevos tributos sino la aplicación subsidiaria en el ámbito tributario de las normas contables y de información financiera, ante la inexistencia de normas fiscales que regulen la materia, tendientes a la concreción formal de la obligación tributaria principal y dentro de los parámetros que el Legislador haya establecido.



Jornadas Bolivianas de
DERECHO TRIBUTARIO



Introducción



Decreto 2548 de 12 de diciembre de 2014: Por el cual se reglamentan los artículos 4 de la Ley 1314 de 2009, 165 de la Ley 1607 de 2012, 773 Y 774 del Estatuto Tributario.

Artículo 2 Bases fiscales. Las bases fiscales son aquellas determinadas con base en las disposiciones fiscales y todas las remisiones a las normas contables. Así, para efectos de lo dispuesto en el artículo 165 de la Ley 1607 de 2012 y durante los plazos señalados en el artículo anterior, todas remisiones contenidas en las normas tributarias a las normas contables, se entenderán hechas para efectos tributarios a los Decretos 2649 de 1993 Y 2650 de 1993, los planes únicos cuentas según corresponda a cada Superintendencia o a la Contaduría General de la Nación, las normas técnicas establecidas por superintendencias vigentes y aplicables a 31 de diciembre 2014 o aquellas normas técnicas expedidas por la Contaduría General de la Nación vigentes y aplicables a 31 de diciembre de 2014, según sea el caso.

Parágrafo 1. En desarrollo de los artículos 4 de la ley 1314 de 2009 y 165 de la Ley 1607 de 2012, las normas expedidas con ocasión de la Ley 1314 de 2009 no tendrán efectos tributarios, durante los plazos de que trata artículo 1 presente Decreto.

Parágrafo 2 Los cambios en los valores patrimoniales que surjan con ocasión del proceso de convergencia al nuevo marco técnico de las normas de información financiera expedidas en Colombia, no tendrán efectos tributarios durante los plazos señalados en el artículo 1 del presente Decreto.

Parágrafo 3. Para efectos tributarios y de lo dispuesto en este Decreto, las disposiciones fiscales priman sobre aquellas contenidas en las normas de que trata este artículo. En consecuencia, en caso de incompatibilidad entre unas y otras se preferirán las primeras.



Jornadas Bolivianas de
DERECHO TRIBUTARIO



Introducción



Artículo 3. Registros obligatorios. Los contribuyentes obligados a llevar contabilidad deberán llevar adicionalmente un sistema de registro de todas las diferencias que surjan entre los nuevos marcos técnicos normativos y la información preparada con base en lo previsto en el artículo 2 del presente Decreto; es decir las bases fiscales.

Parágrafo 1. El sistema de registro deberá garantizar la autenticidad, la veracidad y la integridad de la información que allí se consigne.

Parágrafo 2. Las diferencias de que trata el presente artículo son aquellas originadas, entre otras, por diferencias entre el reconocimiento, la medición, la dinámica contable y la valuación de activos, pasivos, patrimonio, ingresos, costos y gastos de acuerdo con los nuevos marcos técnicos normativos y lo dispuesto en el artículo 2 del presente Decreto.

Parágrafo 3. Cuando las diferencias de que trata este artículo sean originadas por exigencias fiscales y no hubiere lugar a la aplicación del sistema de partida doble, el registro se hará sin atender a este sistema.

Parágrafo 4. Los contribuyentes obligados a llevar contabilidad deberán dar cumplimiento a lo dispuesto en el inciso 4 del artículo 4 de la Ley 1314 de 2009.



Jornadas Bolivianas de
DERECHO TRIBUTARIO



CONTABILIDAD FISCAL

Art 165 Ley
1607 de
2012



MinHacienda
Ministerio de Hacienda
y Crédito Público

LIBRO
TRIBUTARIO

Decreto 2548
de 2014

DEFINICION
MIN HACIENDA
Y DIAN



Concepto
DIAN 16442
DE 2015



Jornadas Bolivianas de
DERECHO TRIBUTARIO



CONTABILIDAD FISCAL

Artículo 4. Libro Tributario. Los contribuyentes obligados a llevar contabilidad, podrán llevar el Libro Tributario con base en las disposiciones del artículo 2 del presente Decreto. Así, todos los hechos económicos deberán ser registrados en este libro.

Parágrafo 1. Para efectos de este artículo, el Libro Tributario es aquel libro auxiliar en el cual se registran los hechos económicos de acuerdo con el artículo 2 del presente Decreto, los cuales deberán estar debidamente soportados por documentos, comprobantes internos y/o externos. El Libro Tributario y la información allí registrada, debe permitir la identificación del tercero con el cual se realiza la transacción, el conocimiento completo, claro y fidedigno de la operación y la determinación de los tributos.

Parágrafo 2. Los contribuyentes que opten por llevar el Libro Tributario no estarán obligados a llevar el sistema de registro de que trata el artículo 3 del presente Decreto.

Parágrafo 3. Los contribuyentes obligados a llevar contabilidad deberán dar cumplimiento a lo dispuesto en el inciso 4 del artículo 4 de la Ley 1314 de 2009



Jornadas Bolivianas de
DERECHO TRIBUTARIO



Contabilidad Fiscal

- Artículo 5. Soportes de las declaraciones tributarias. Las declaraciones tributarias de los contribuyentes obligados a llevar contabilidad deberán estar soportadas, según sea el caso, por el sistema de registro de diferencias de que trata el artículo 3 de este Decreto y la contabilidad, o por el Libro Tributario previsto en el artículo 4 de este Decreto y la contabilidad; así como todos los documentos, externos e internos, y comprobantes que evidencien la realidad de las operaciones desarrolladas por el contribuyente.
- **Estatuto tributario, Art. 773.** Forma y requisitos para llevar la contabilidad. Para efectos fiscales, la contabilidad de los comerciantes deberá sujetarse al título IV del libro I, del Código de Comercio:
 1. Mostrar fielmente el movimiento diario de ventas y compras. Las operaciones correspondientes podrán expresarse globalmente, siempre que se especifiquen de modo preciso los comprobantes externos que respalden los valores anotados.
 2. Cumplir los requisitos señalados por el gobierno mediante reglamentos, en forma que, sin tener que emplear libros incompatibles con las características del negocio, haga posible, sin embargo, ejercer un control efectivo y reflejar, en uno o más libros, la situación económica y financiera de la empresa.

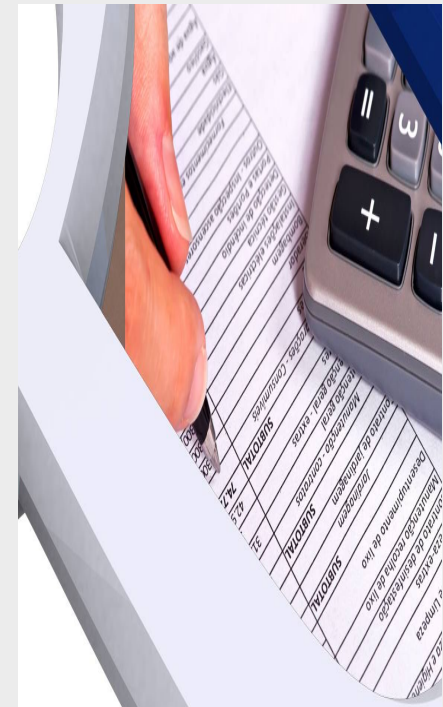


Contabilidad Fiscal

• **Artículo 772. La contabilidad como medio de prueba.** Los libros de contabilidad del contribuyente constituyen prueba a su favor, siempre que se lleven en debida forma

- **Artículo 774. Requisitos para que la contabilidad constituya prueba.** Tanto para los obligados legalmente a llevar libros de contabilidad, como para quienes no estando legalmente obligados lleven libros de contabilidad, éstos serán prueba suficiente, siempre que reúnan los siguientes requisitos:

1. Estar registrados en la Cámara de Comercio o en la Administración de Impuestos Nacionales, según el caso;
2. Estar respaldados por comprobantes internos y externos;
3. Reflejar completamente la situación de la entidad o persona natural;
4. No haber sido desvirtuados por medios probatorios directos o indirectos que no estén prohibidos por la ley;
5. No encontrarse en las circunstancias del artículo 74 del Código de Comercio.



Jornadas Bolivianas de
DERECHO TRIBUTARIO



Contabilidad Fiscal

Artículo 7. Pruebas. El sistema de registro de las diferencias de que trata el artículo 3 de este Decreto y el Libro Tributario previsto en el artículo 4 del presente Decreto, los documentos y demás soportes con incidencia tributaria, tendrán pleno valor probatorio en los términos de los artículos 772 a 775 del Estatuto Tributario y demás normas concordantes, en el marco del proceso de determinación del tributo y los asuntos contenciosos que del mismo puedan derivarse, durante los términos de implementación de que tratan los artículos 1 del presente Decreto y 165 de la Ley 1607 de 2012.

Estatuto tributario, Art. 655. Sanción por irregularidades en la contabilidad. Sin perjuicio del rechazo de los costos, deducciones, impuestos descontables, exenciones, descuentos tributarios y demás conceptos que carezcan de soporte en la contabilidad, o que no sean plenamente probados de conformidad con las normas vigentes, la sanción por libros de contabilidad será del medio por ciento (0.5%) del mayor valor entre el patrimonio líquido y los ingresos netos del año anterior al de su imposición sin exceder 20.000 UVT.

Cuando la sanción a que se refiere el presente artículo, se imponga mediante resolución independiente, previamente se dará traslado del acta de visita a la persona o entidad a sancionar, quien tendrá un término de un (1) mes para responder.

Parágrafo. No se podrá imponer más de una sanción pecuniaria por libros de contabilidad en un mismo año calendario, ni más de una sanción respecto de un mismo año gravable.



Jornadas Bolivianas de
DERECHO TRIBUTARIO



CONTABILIDAD COMERCIAL

La contabilidad aporta información sobre el estado financiero de una empresa a los diferentes agentes económicos que tienen un efecto como pueden ser clientes, proveedores, inversionistas, accionistas y el mismo Estado.



Jornadas Bolivianas de
DERECHO TRIBUTARIO



NORMAS COMUNES

- Normas de la contabilidad comercial con efectos en la contabilidad fiscal, con referencia expresa (Remisorias).
- Normas de la contabilidad comercial con efectos en la contabilidad fiscal, sin referencia expresa o cuando las normas fiscales no regulen la materia (Supletorias).
- Normas de la contabilidad fiscal con efectos en la contabilidad comercial, con referencia expresa (Remisorias).
- Normas de la contabilidad fiscal con efectos en la contabilidad comercial, sin referencia expresa (Supletorias).



Jornadas Bolivianas de
DERECHO TRIBUTARIO



QUE OPINA LA DIAN

- Como se determinan las bases fiscales.
- Como se controlan las diferencias entre la contabilidad y las bases fiscales
- Que son los registros obligatorios, existe un modelo de obligatorio cumplimiento, cuando y con que frecuencia se debe registrar una diferencia en el sistema
- Que es el libro tributario, cuando y con que frecuencia se debe registrar una diferencia en el libro tributario, que se debe reconocer en el libro tributario
- Como se registran los saldos iniciales en el libro tributario
- Se exige para efectos de los artículos 3 y 4 del decreto 2548 de 2014 una codificación especial para las cuentas



Jornadas Bolivianas de
DERECHO TRIBUTARIO



REMISIONES Y OMISIONES

- Al interior del CET se concluyo que no deberíamos hablar de remisiones tacitas. Jurídicamente deben respetarse los principios de interpretación del derecho que consagra el código civil.
- Las señaladas remisiones son solamente las expresas, de conformidad con lo consagrado en el articulo 4 de la Ley 1314 de 2009.
- No es valido lo que se indica en el anexo 1 del Decreto 2548 de 2014 cuando señala que el impacto fiscal puede darse por vía de remisiones expresas o tacitas, o por omisión de tratamiento de la norma fiscal.
- El CET considero que las remisiones tacitas, deben ser entendidas solamente como aquellos supuestos de la ley tributaria en las que a pesar de contener todos los elementos de la obligación tributaria, se omite regular determinado concepto o elemento para su aplicación.
- La omisión de regulación hace referencia a aquellos supuestos normativos en los que la disposición tributarias no contenga todas las definiciones que permitan su aplicación, haciéndose necesario por principio de interpretación, acudir a otras fuentes del derecho, de aplicación preferente el derecho contable.



Jornadas Bolivianas de
DERECHO TRIBUTARIO



DOCUMENTO ORIENTACION TECNICA 016

- El CTCP emitió un documento de orientación técnica denominado Elementos contables para la interacción entre la base contable y la fiscal durante los cuatro años de transición:
 - Remisiones y Omisiones
 - Periodo de aplicación remisoría
 - Bases contables y fiscales
 - Sistema de registro obligatorio
 - Libro tributario
 - Quienes pueden llevar el libro tributario
 - Que se debe incorporar el libro tributario
 - Es el libro tributario un libro de contabilidad
 - Debe el libro tributario llevarse por partida doble
 - Supone el libro tributario llevar dos contabilidades
 - Saldos iniciales del libro tributario
 - Frecuencia del libro tributario y forma de llevarlo
 - Perdida de vigencia de normas tributarias que ordenen comportamientos contables
 - El revisor fiscal en relación con el sistema de registros y el libro tributario



Determinación en el impuesto de Renta

Como alternativa estaría la necesidad de derogar el ET, dejando en manos de las normas contables la definición de los elementos de la renta (ingresos, costos, deducciones, activo, pasivo y patrimonio). Esta propuesta debe ser entendida bajo uno de los dos modelos posibles:

- a) Determinación de la utilidad y el patrimonio según estándares internacionales, señalando en la ley los ajustes a realizar para llegar a la renta gravable y al patrimonio líquido. En este modelo, la definición de las reglas de reconocimiento y medición de los ingresos, costos, gastos, activo, pasivo y patrimonio dependería de los reglamentos contables, conllevando vulneración al principio de legalidad.
- b) Determinación por componentes, de manera que las normas tributarias se mantienen para definir, como lo hacen hoy, la realización y medición de los ingresos, costos, deducciones, activo, pasivo y patrimonio con aplicación de las remisiones y omisiones.



Jornadas Bolivianas de
DERECHO TRIBUTARIO



Determinación en el impuesto de Renta

Antes de seguir modelos tributarios de otros países el Gobierno debería:

- i) Estudiar la brecha que existía entre la contabilidad financiera y la contabilidad tributaria en el momento en que esos países que hoy determinan las bases tributarias a partir de la contabilidad bajo NIIF, decidieron adoptar dicho modelo, y los efectos positivos y negativos que han surgido de su aplicación hasta ahora. Esto, por cuanto es claro que en el caso colombiano la brecha que existía entre la contabilidad según el DR. 2649/93 y la contabilidad tributaria no era significativa o, mejor, la cercanía era bien estrecha, por lo que saltar de dicha situación a la de la gran brecha que existe entre la contabilidad bajo NIIF y la tributaria podría traer consecuencias indeseables tanto para el Estado como para los contribuyentes.
- ii) En esos países que adoptaron las NIIF y decidieron mantener el marco legal tributario que estaba vigente en el momento de dicha adopción, evaluar las razones que los llevaron a tomar tal decisión.



Jornadas Bolivianas de
DERECHO TRIBUTARIO



Determinación en el impuesto de Renta

iii) En cualquier de los dos escenarios anteriores, se hace aconsejable mantener el periodo de aplazamiento dispuesto por la L 1706/12, en orden a permitir el estudio concienzudo y crítico de los elementos involucrados.

Como parte del proceso de análisis de convergencia a estándares y su efecto tributario, no debe descuidarse el impacto de estructuración frente a los impuestos territoriales (ICA por ejemplo y determinación del valor de algunas estampillas o contribuciones).

Se debe considerar que el país no cuenta en el momento con la madurez técnica necesaria para dar aplicación tributaria a los nuevos marcos técnico normativos, aspecto que puede generar diversidad aplicativa conceptual con deficiencias técnicas, amén de que existen tres marcos distintos.



Jornadas Bolivianas de
DERECHO TRIBUTARIO



CONCLUSIONES



- De la confrontación entre la Ley 1314 y la Ley 1607 se presentan tres interacciones entre lo contable y lo fiscal, 1- Intromisión, 2- Remisión, 3- Omisión.
- Las remisiones de las leyes 1314 y 1607 son meramente sustantivas, es decir solo tienen efecto porque inciden en la determinación de la carga tributaria.
- Durante este periodo de transición cuando normas de orden procedimental aluden a la contabilidad, se debe entender a la contabilidad oficial NIIF.
- El problema de omisiones se predicará de situaciones identificables por interpretación, para la inclusión de un concepto técnico contable o el señalamiento incompleto de una regla para ser aplicada.
- El CTCP y el CET concluyen que el problema de implementación y la manera de solucionar las remisiones hacia normas contables se va a presentar para 2019, donde se debe presentar el proyecto de Ley en 2018, en la cual se incluya una regla clara de convergencia.
- El sistema de registro obligatorio debe contener las diferencias de valor y concepto existentes entre lo contable y fiscal, en principio al corte de la declaración que genera las diferencias conciliatorias.
- El libro fiscal es optativo, pero se constituye en un libro transaccional, auxiliar, que contiene los hechos económicos que tengan efecto fiscal o referente de remisión, por tercero.
- En virtud del artículo 581 del E.T. y en concordancia con el art 659 y el artículo 5 del Decreto 2548 de 2014 y el artículo 777 del E.T. , el Revisor Fiscal debería certificar hechos, operaciones o elementos con efectos tributarios, con el apoyo de los mecanismos hoy vigentes y siempre y cuando el objeto de la prueba tenga como partida la contabilidad y correspondá a actos propios de fe pública (art 10 de la ley 43 de 1990).



CONCLUSIONES

- Se tendrán que respetar las fronteras entre lo contable y lo fiscal y el regulador fiscal deberá apoyarse en su entorno internacional para definir reglas claras y acordes con los impuestos vigentes, logrando una estructura fiscal organizada y regulando de manera general y no particular las transacciones sujetas a imposición en Colombia.
- La reforma estructural que se viene trabajando debe abanderar el objetivo de incorporar los impactos fiscales como consecuencia de la implementación de NIIF en el país y lograr que la base para la determinación de las obligaciones fiscales sea NIIF y no bases especiales.
- Definir expresamente el que las normas contables que tienen como principio el principio de esencia sobre la forma sirvan para suplir vacíos fiscales en concordancia con los principios de interpretación y normas técnicas que den sentido de aplicación a la norma fiscal.



CONCLUSIONES

- Con la aplicación de las normas internacionales de información financiera se tendrán que respetar las fronteras entre las normas contables y las normas fiscales y el regulador tributario deberá concientizarse en ver el entorno internacional y definir unas reglas claras y acordes con los impuestos actuales; para que no tengamos segregados tratamientos tributarios desde normas contables, sino que el marco fiscal de las transacciones sea estructurado, organizado y regule de manera general las transacciones sujetas a imposición en Colombia.
- Si bien la técnica contable es una ayuda para conocer el manejo de las transacciones y mostrar la realidad de las mismas, debemos trabajar con el regulador fiscal dentro del plazo que ha concedido la ley para determinar los impactos fiscales de cada una de las transacciones económicas, como consecuencia de la implementación de las normas internacionales de información financiera; buscando simplificar tratamientos y logrando que la base del manejo fiscal rápidamente sea la contabilidad bajo NIIF y no sobre bases particulares y especiales, mediante una reforma tributaria que tenga como objetivo: lograr simplificar el manejo tributario de las transacciones; lograr el recaudo en principio de eficiencia y progresividad y; mientras se llega al objetivo determinado, se utilicen las normas contables para suplir vacíos acudiendo a principio de interpretación que acuden a las normas técnicas para dar sentido a la norma fiscal.



Jornadas Bolivianas de
DERECHO TRIBUTARIO



Gracias



Jornadas Bolivianas de
DERECHO TRIBUTARIO

