

**Improvisación, Facilismo y Premura: Nuevo Problema por la Adopción de las NIIF en  
Colombia para la Determinación de las Bases Fiscales**

**Carlos Alexander Acosta Moreno**

**Ana Lucinda Herrera Cañón**

**Universidad de Bogotá Jorge Tadeo Lozano  
Facultad de Ciencias Económicas y Administrativas  
Especialización en Estándares Internacionales de Contabilidad y Auditoría  
Bogotá D.C.,  
2017**

**Improvisación, Facilismo y Premura: Nuevo Problema por la Adopción de las NIIF en  
Colombia para la Determinación de las Bases Fiscales**

**Carlos Alexander Acosta Moreno**

**Ana Lucinda Herrera Cañón**

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

**Tutor**

**Víctor Mauricio Castañeda Rodríguez**

**Universidad de Bogotá Jorge Tadeo Lozano  
Facultad de Ciencias Económicas y Administrativas  
Especialización en Estándares Internacionales de Contabilidad y Auditoría  
Bogotá D.C.,  
2017**

## Contenido

Resumen .....	4
Abstract.....	4
Introducción.....	5
1 ¿Qué ha pasado en las empresas que adoptaron normas internacionales? .....	8
1.1 Nuevas Políticas Contables – para qué, quién y cómo .....	11
1.2 Reconocimiento inicial y valoración posterior .....	13
2 Cambios que trajo la Reforma Tributaria en torno a la aplicación del nuevo marco normativo contable.....	16
2.1 La independencia y autonomía de las normas tributarias frente a las de contabilidad e información financiera.....	16
2.2 Análisis aplicación de la nueva normatividad contable Vs. la aplicación de las normas fiscales antes y después de la reforma tributaria del año 2016.....	17
2.3 Conciliación e impuesto diferido.....	18
3 Estudios realizados por la Administración Tributaria luego de la aplicación del nuevo marco normativo contable .....	21
4 Aplicación de la Reforma Tributaria.....	23
5 Algunos cambios y ejemplos de lo que será el año gravable 2017 .....	26
5.1 Lo que implicó e implicará la modificación y adición que hizo la Reforma Tributaria para las Empresas y Entidades en cumplimiento a las bases fiscales.....	26
6 Conclusiones.....	29
Referencias .....	30

## **Resumen**

Con la adopción de las NIIF en Colombia, el gobierno nacional acudió a un grupo de expertos para analizar las incidencias fiscales de la aplicación del nuevo marco normativo contable para las empresas, teniendo como punto de partida la emisión de una Ley en el año 2014 donde planteaba un tiempo de 4 años para estudiar y regular los temas tributarios luego de la adopción. Sin embargo, el gobierno decidió cambiar las reglas de juego con la expedición de la reforma tributaria en el año 2016. En este trabajo se pretende analizar los cambios fiscales generados por la adopción del nuevo marco técnico normativo contable.

Palabras Clave: Reforma tributaria; Adopción de NIIF; Base fiscal.

## **Abstract**

With the IFRS adoption in Colombia, the Colombian government asked to a group of experts to analyze the tax impacts of the application of the new regulatory accounting framework for the companies, having as a starting point the enactment of a Law in 2014, where a four-year time frame was considered to study and regulate tax matters after the adoption. However, the government decided to change those rules by enacting a tax reform in 2016. This work intends to analyze the tax changes resulting from the adoption of the new regulatory accounting framework.

Keywords: Tax reform; IFRS adoption; Tax base

## **Introducción**

Actualmente en Colombia, a partir de la expedición de las leyes 1314 de 2009 y 1450 de 2011, la convergencia de la regulación contable colombiana con estándares internacionales de información financiera se convirtió en el tema prioritario para las empresas, lo cual no fue un trabajo fácil para el denominado Grupo 1, debido a los cambios que debieron afrontar en cuanto a adquirir conocimientos, nueva tecnología, así como la aplicación de nuevas políticas contables, proceso que aún las empresas pequeñas están adelantando.

Las normas internacionales entraron oficialmente en aplicación para los Estados Financieros del año 2015, aunque sin olvidar que las empresas tuvieron que recalcular todas las cifras del año 2014, para realizar el comparativo que exige la norma de los dos años, así como el año 2013 para comparar los tres años.

Luego de la experiencia y presentación de información, fueron muchas las empresas que mostraron cambios en sus utilidades. En un estudio realizado por la Superintendencia de Sociedades (2014) se concluye, entre otras cosas, que en un grupo de más de 2.000 empresas su patrimonio en conjunto presentó una reducción cercana al 7 por ciento. Sin embargo, otros sectores como el bancario no presentaron grandes cambios en el patrimonio sino en sus utilidades posteriores, por efecto de cambios en su medición, caso de la disminución de la depreciación por mayor vida útil de sus activos. Lo anterior hizo concluir que al aplicar conceptos nuevos de las normas internacionales, como el devengo, reversión de gastos, amortizaciones, impuestos diferidos, entre otros, se producían estos efectos en los estados financieros.

Al adoptar las nuevas normas y sin ser una tarea fácil, el gobierno optó por un plazo de 4 años para analizar lo que ocurriría con los cambios en la información financiera y cuál podía ser su impacto frente a las bases fiscales e información tributaria. Sin embargo, esta transición no se dio en forma total, dado que la comisión de expertos con uno de los pocos estudios como el realizado con base en la Resolución 0040 de mayo de 2016, que solicitó información financiera del año 2015 bajo NIIF para 96 grandes empresas del grupo 1, sugirió que el impuesto de renta se basará en las utilidades bajo NIIF (Asociación de Contadores Universidad de Antioquia, 2017).

El propósito de evitar efectos en la determinación de las bases fiscales de los nuevos marcos contables durante sus primeros 4 años, consistía en que la DIAN pudiera realizar un estudio de los principales impactos que dichos marcos normativos tendrían en las cifras financieras de los obligados a llevar contabilidad y, de esa forma, en el año 2018 se entregaría el estudio con propuestas para que el Gobierno Nacional analizara los ajustes de los marcos normativos bajo normas internacionales, que también podrían tener efectos fiscales.

En la práctica, el Gobierno propuso al Congreso la reforma durante el año 2016, sin medir los impactos de la aplicación de las normas internacionales en las empresas del grupo 2 y fue así como se aprobaron las normas mediante una nueva Ley denominada “Reforma Tributaria Estructural”, para que los obligados a llevar contabilidad comenzarán a aplicar como bases fiscales los nuevos marcos normativos contables, con algunas excepciones y depuraciones.

Por lo anterior, surge la inquietud sobre el efecto de lo anterior en lo fiscal, pues la reforma tributaria impuso el marco contable para efectos tributarios sin medir las consecuencias de ello.

Los estudios en que se basó esa decisión sólo tomaron en cuenta la experiencia de algunas empresas del grupo 1.

## 1 ¿Qué ha pasado en las empresas que adoptaron normas internacionales?

Una vez puesta en marcha la adopción de las NIIF en el año 2015, se pudo establecer que el impacto no fue tan significativo como se especuló inicialmente, donde se analizaba por ejemplo: que empresas colombianas entrarían en procesos de disolución, ya que los ajustes aumentarían las pérdidas y tendrían influencia en la disminución de su patrimonio. Todas estas premisas fueron desmentidas con estudios realizados por la Superintendencia de sociedades (2014) a través de su informe ESFA para empresas del Grupo 1 en el sector Real, que al contrario de lo esperado determinaron beneficios en varios sectores.

El paradigma anterior fue disipado con los estudios de la Superintendencia de Sociedades (2014) con una base de análisis de 2.210 empresas, identificando que: 101 no presentaron cambio en su patrimonio, en 1.409 se redujo, y 700 lo vieron incrementado.

Gráfica 1- Impacto por la adopción en el sector real del grupo 1

Detalle	No de entidades	%	Patrimonio según PCGA colombianos	%	Ajuste NIIF	% impacto	Patrimonio según NIIF
Empresas sin impacto en el patrimonio	101	4,6%	21.116.507	4,6%	0		21.116.507
Empresas con reducción en el patrimonio	1409	63,8%	203.426.645	44,3%	(37.482.850)	-18,4%	165.943.795
Empresas con incremento en el patrimonio	700	31,7%	234.415.065	51,1%	11.601.249	4,9%	246.016.314
Total	2.210	100%	458.958.217	100%	(25.881.601)	-13,5%	433.076.616

Fuente: Superintendencia de sociedades (2014)



Así mismo, la Superintendencia Financiera, quien vigila la mayor parte de las empresas que pertenecen al grupo 1<sup>1</sup>, como por ejemplo al sector financiero, asegurador, fiduciario, fondos de pensiones, intermediarios de valores, corporaciones financieras, titularizadoras y bolsa de valores, entre otras, ha evidenciado que el efecto en el patrimonio es relativo y que este depende del sector al que pertenezcan. Es decir que no todos los sectores tuvieron el mismo comportamiento o efecto.

Ahora bien, para el año 2015 la Superintendencia de Sociedades realizó nuevamente un estudio a los Estados Financieros del año 2014 sobre 2.073 empresas del grupo 1, encontrando que al aplicar las NIIF el patrimonio en promedio se reducía en 6.5%, que el activo presentaba una variación del -0.1% mientras que el pasivo se incrementaba en un 11% y las utilidades para ese mismo cierre se incrementaban en un 8%.

Grafica 2- Impactos de la implementación de las NIIF en los estados financieros de las empresas del grupo 1 (en millones de pesos)

	PCGA colombianos 31 Diciembre 2014	ESFA 01 Enero 2014	NIIF 31 Diciembre 2014	Variación NIIF / PCGA colombianos	Variación ESFA / PCGA colombianos
ACTIVO	\$ 440.086.877	\$ 395.564.668	\$ 439.775.936	-0,1%	-10,1%
PASIVO	\$ 160.860.521	\$ 147.932.611	\$ 178.581.823	11,0%	-8,0%
PATRIMONIO	\$ 279.226.355	\$ 247.632.057	\$ 261.194.113	-6,5%	-11,3%

	PCGA colombianos	NIIF	Variación NIIF / PCGA colombianos
Ganancias (pérdidas)	\$ 14.164.508	\$ 15.310.190	8,1%

Fuente: Superintendencia de Sociedades (2014).

<sup>1</sup> El grupo 1 para adopción de las NIIF, fue definido por el Gobierno Nacional, compuesto por las Entidades de interés público, las empresas Emisores de valores y Empresas que aunque no cumplen con las características anteriores pero que llenen los siguientes parámetros:

Entidades que tengan activos totales superiores a treinta mil (30.000) SMMLV o planta de personal superior a doscientos (200) trabajadores y que cumplan además cualquiera de los siguientes requisitos:

Ser subordinada o sucursal de una compañía extranjera que aplique NIIF;

Ser subordinada o matriz de una compañía nacional que deba aplicar NIIF;

Realizar importaciones (pagos al exterior, si se trata de una empresa de servicios) o exportaciones (ingresos del exterior, si se trata de una empresa de servicios) que representen más del 50% de las compras (gastos y costos, si se trata de una empresa de servicios) o de las ventas (ingresos, si se trata de una compañía de servicios), respectivamente, del año inmediatamente anterior al ejercicio sobre el que se informa.

Ser matriz, asociada o negocio conjunto de una o más entidades extranjeras que apliquen NIIF.

En este mismo estudio, otro sector analizado fue el de hidrocarburos, que también se vio afectado por la adopción de las NIIF, aumentando su patrimonio en un 7,4% y reduciendo sus utilidades en un 15%, efecto que fue justificado en que la mayoría de empresas pertenecientes a este sector son filiales, y deben aplicar normas de cambio internacionales y los terrenos de explotación no son propios, por lo que deben incurrir en costos de desmantelamiento.

Más allá de los cambios financieros, una vez el Gobierno Nacional emitió los plazos para la adopción de las NIIF, las empresas invirtieron en tecnología para mejorar los sistemas de información, de tal forma que se procesara bajo dos esquemas de registro la información con propósito contable y fiscal, teniendo en cuenta que la Ley 1607 de 2012 en su artículo 165 determinó un plazo especial para analizar los efectos fiscales de la aplicación del nuevo marco normativo contable. Es decir que se permitió que se continuara registrando bajo normas Colombianas (Decretos 2649 y 2650) mientras que se implementara el nuevo sistema que acogiera la aplicación de las nuevas normas internacionales de información financiera.

En realidad, sectores como el financiero y asegurador debieron adicionar un nuevo modelo para operar con tres sistemas de información financiera y contable, los dos mencionados en el párrafo precedente y otro bajo los lineamientos de la Superintendencias Financiera, dado que dicho ente dictó una forma de registro diferente para el manejo de la cartera y las reservas técnicas, lo que hizo que se produjera un nuevo estado financiero.

Además, las empresas invirtieron significativamente en otros asuntos como los siguientes:

-Actualizar los valores de propiedad planta y equipo e inventarios, contratando expertos que expedieron los respectivos certificados de los avalúos bajo normas internacionales de información financiera.

- Empresas y personas especializadas en cálculos actuariales con el fin de actualizar el pasivo con algunos empleados a los cuales se les debió aplicar la nueva normatividad de beneficios a empleados.

- Otras asesorías, entre otras: capacitación al personal, elaboración de memorandos y políticas contables exigidos por la nueva normatividad

### **1.1 Nuevas Políticas Contables – para qué, quién y cómo**

Las políticas contables son generadas con el propósito de determinar el reconocimiento y la medición de los activos y pasivos con el fin de adoptar el nuevo marco normativo contable. Para aplicar estas nuevas técnicas las empresas debieron contratar expertos e involucrar al personal interno de la compañía. Adicionalmente, las políticas por ser tan generales requieren de manuales contables para el registro de las operaciones, es por ello que se requirió del acompañamiento de los colaboradores conocedores de los procesos y que tuvieran criterio al momento de aplicar las NIIF. Es decir que las empresas debieron hacer un importante esfuerzo para adoptar dichos estándares.

Además, existieron algunos efectos por cambio en las políticas que conllevaron a que se registraran conforme lo establecido en las normas transitorias o de forma retroactiva, afectando los estados financieros de años anteriores. Al respecto, diferentes autores y expertos en la materia han concluido en torno a la aplicación de las NIIF, que hay otros impactos o cambios generados en este proceso de conversión como es el caso de Muñoz Osorio & Alvarez Osorio, los cuales se enumeran a continuación (Muñoz Osorio & Alvarez Osorio, 2014):

- *“La definición y aplicación de nuevas políticas, así como su aplicación retroactiva por cambios voluntarios y corrección de errores.*
- *La estructura de los Estados Financieros, en especial los métodos para presentar el Estado de Resultados y Otro Resultado Integral.*

- *La calidad de las revelaciones asociadas, entendiendo los conceptos de suficiencia y relevancia.*
- *La definición de los Estados Financieros Intermedios.*
- *La información complementaria.*
- *La elaboración de los flujos de caja.*
- *Los conceptos de utilidad básica por acción y el pago de dividendos.*
- *Los nuevos modelos de medición.*
- *La aplicación del concepto de valor razonable.*
- *La inclusión de conceptos financieros en el reconocimiento de los instrumentos financieros.*
- *La gestión y la administración de los activos y las inversiones.*
- *Los descuentos por pronto pago como menor valor de los activos.*
- *El superávit por revaluación, susceptible de ser trasladado a ganancias retenidas.*
- *La definición por componentes de los activos, para efectos de definir su vida útil y su depreciación.*
- *La reincorporación y otorgamiento de valor a los activos que están totalmente depreciados.*
- *La definición de las unidades generadoras de efectivo, relacionadas directamente con los activos de la compañía*
- *La inclusión de instrumentos de capital definidos como pasivos, por su posibilidad de reembolso.*
- *Cambios en el reconocimiento de los gastos pagados por anticipado o diferidos.”*

Efectivamente como lo describen Muñoz Osorio & Álvarez Osorio (2014), muchos fueron los cambios que debieron adoptar las compañías colombianas para la adopción de las NIIF, pero en nuestra investigación nos enfocaremos a los cambios de reconocimiento y medición, ya que son los que se analizan en la nueva reforma tributaria estructural (Ley 1819 de 2016), la cual indica que a partir del año gravable 2017 se determinará la base del impuesto de renta tomando como referencia el nuevo marco contable.

## **1.2 Reconocimiento inicial y valoración posterior**

La adopción de las NIIF, obligó a las empresas a validar y cambiar la forma de reconocer sus activos y pasivos, así como los métodos de valoración y reconocimiento, estos cambios son los que posteriormente presentaron un problema para determinar las bases fiscales, sobre las cuales se deba tributar hasta el año gravable 2016.

A continuación se presenta un pequeño análisis del reconocimiento y medición posterior de los rubros del balance que tuvieron diferencia con la aplicación del nuevo marco normativo contable.

Grafica 3- Reconocimiento inicial y valoración posterior principales rubros

Componentes	Conceptos a tener en cuenta para determinar el costo				Conceptos que restan al costo	Medición Posterior
Propiedad y Planta y equipo	Costo de compra	Aranceles de Importación, Impuestos no recuperables	Costos de instalación y otros gastos como Honorarios, transporte, seguros	Otros gastos como Honorarios, transporte, seguros	Descuentos y rebajas.	Valor Razonable
Inversiones	Valor razonable <sup>2</sup>	O Valor de Transacción (Costo de la inversión, honorarios y comisiones)				De acuerdo a la categoría en la que se encuentren clasificadas.
Inventarios	al costo o al valor realizable <sup>3</sup> , según cual sea menor	Costos de adquisición	Costos de transformación	Costos indirectos	Costos de venta	al costo o al valor realizable, según cual sea menor
Propiedades de Inversión	Costo del terreno o edificio.	Aranceles de Importación, Impuestos no recuperables	Costos de instalación	Otros gastos como Honorarios, comisiones	Descuentos y rebajas	Valor Razonable
Diferidos	Bajo NIIF no existe este concepto					
Intangibles	Valor de Compra	Aranceles de Importación, Impuestos no recuperables	costo directamente atribuible a la preparación del activo		Descuentos y rebajas	Al costo o al valor razonable
Activos disponibles para la venta	Valor razonable	Costos de adquisición	Costos de transformación	Costos indirectos	Costos de venta	Valor de realizable menos los gastos de venta.
Activos y pasivos financieros	Por el precio de transacción más los costos de transacción	Costo amortizado	Si corresponde a una transacción financiera, la entidad medirá el activo financiero o pasivo financiero al valor presente de los pagos futuros, descontados a una tasa de interés del mercado para un instrumento de deuda similar.			Al valor razonable o al costo amortizado

Fuente: elaboración Propia

<sup>2</sup> NIIF- Valor razonable- “El precio que podría ser recibido al vender un activo o pagado para transferir un pasivo en una transacción ordenada entre participantes del mercado a una fecha de medición determinada.”

<sup>3</sup> NIIF-Valor realizable-“es el precio estimado de venta de un activo en el curso normal de la operación menos los costos estimados par a terminar su producción y los necesarios para llevar a cabo la venta“

Adicionalmente, se incluyeron nuevos parámetros para determinar y registrar adecuadamente el valor razonable de los activos considerando su deterioro, de suerte que no se permite registrar un activo por un valor superior a su importe recuperable, es decir el valor por el cual se puede vender o entregar.

Así mismo, se permite que cada ente económico establezca la vida útil de sus activos, basados en estudios técnicos realizados por expertos, lo que genera diferencias significativas entre la información contable y la fiscal.

## **2 Cambios que trajo la Reforma Tributaria en torno a la aplicación del nuevo marco normativo contable**

Por su parte, la reciente reforma tributaria genera debate dado que el Gobierno Nacional cambió las reglas de juego, pues inicialmente había indicado que la adopción de la nueva normatividad contable no tendría efectos fiscales, al menos por cuatro años desde su implementación.

### **2.1 La independencia y autonomía de las normas tributarias frente a las de contabilidad e información financiera**

Con la expedición de la Ley 1819 de 2016, los obligados a llevar contabilidad deben adoptar para efectos fiscales a partir del año gravable 2017 los sistemas de reconocimiento y medición que aplican los nuevos marcos normativos contables vigentes en Colombia. Es así como retornaremos a lo que se denominó bajo el anterior marco normativo contable (Decretos 2649 y 2650 de 1993) “Balance de Prueba” como punto de partida para la elaboración de las declaraciones tributarias.

La citada reforma derogó el artículo 165 de la Ley 1607 de 2012 que había sido emitido con base en la adopción de las normas internacionales de información financiera, en el sentido que no tendría efectos tributarios la nueva aplicación del marco técnico normativo contable al determinar las bases fiscales durante sus primeros cuatro (4) años de aplicación oficial.

La norma derogada ya había sido reglamentada con la emisión de un Decreto 2548 de diciembre de 2014 que indicaba a los obligados a llevar contabilidad escoger la forma de controlar las diferencias que se presentarían por los años arriba indicados, proponiendo un “sistema de registro de diferencias” o “libro tributario” a fin de obtener las bases fiscales de los impuestos nacionales y territoriales.

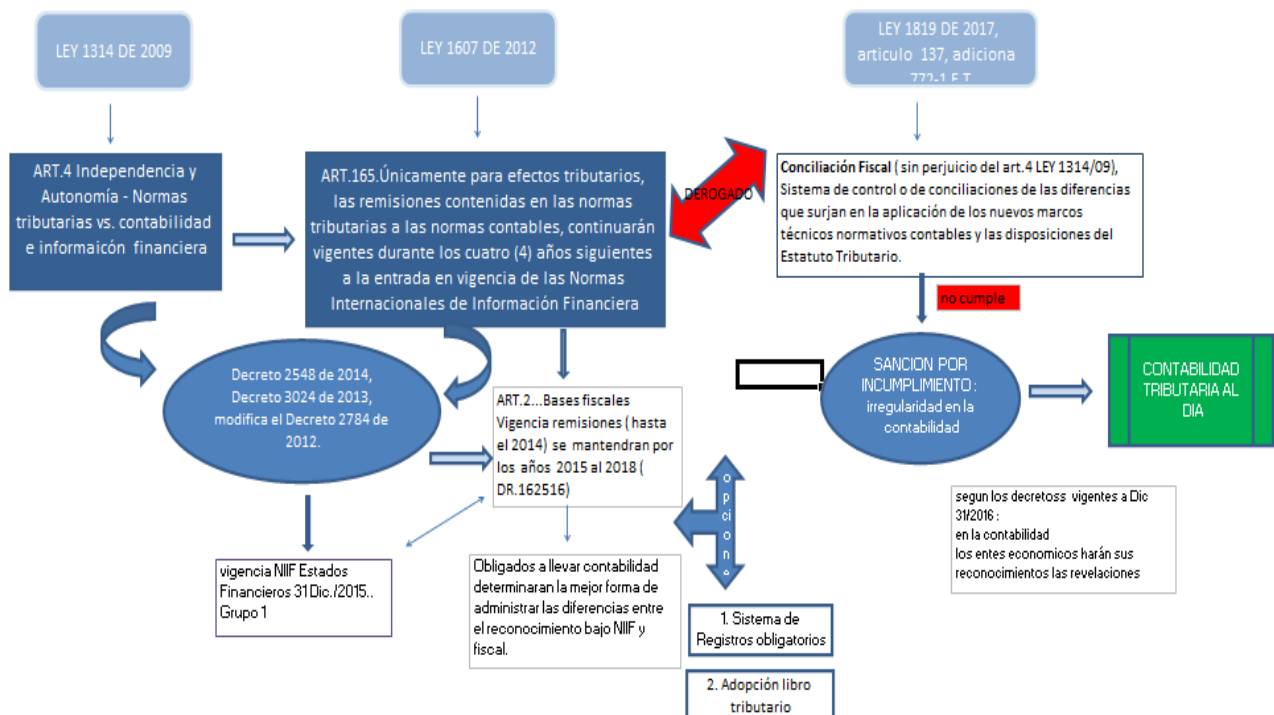
Por lo anterior, es que siempre se estuvo bajo la premisa que hasta el año 2018 se llevarían al Congreso las propuestas en relación a la contabilidad bajo NIIF y sus efectos fiscales. Sin



embargo, desde el inicio de la propuesta de reforma tributaria, la iniciativa contenía acogerse para efectos fiscales el nuevo marco técnico normativo contable, en dicho momento se indicó que podría tener modificaciones muy mínimas que representaría algunas excepciones. Veamos gráficamente los cambios de las normas tributarias desde la adopción de las NIIF a la fecha:

Grafica 4- Resumen de cambios en las Normas tributarias

LIBRO TRIBUTARIO, REGISTROS CONCILIATORIOS, CONTABILIDAD TRIBUTARIA, CUAL CUMPLE CON LA CONCILIACION ?



Fuente: elaboración Propia

## 2.2 Análisis aplicación de la nueva normatividad contable Vs. la aplicación de las normas fiscales antes y después de la reforma tributaria del año 2016

Debido a la adopción de las NIIF, el Gobierno Nacional había reglamentado que cuando la norma tributaria remitiera a la norma contable se aplicarían las reglas existentes de los Decretos contables 2649 y 2650 de 1993, es decir la normatividad contable antes de la adopción

Culminado el año gravable 2016, encontramos que habrá diferencias entre los resultados contables y fiscales debido a la existencia de gran cantidad de normas tributarias que difieren de las bases contables aplicables al año en mención, es decir normas que existían antes de la reforma tributaria de diciembre de 2016 y le son aplicables a dicho año gravable independientemente que su vencimiento ocurra hasta el año 2017 (año en que comienza a aplicar la nueva normatividad de la Reforma Tributaria).

Ahora bien, para la definición de la base fiscal debe contemplarse gran cantidad de normas fiscales especiales, con las cuales se establecen beneficios tributarios y limitaciones como las que establecen que ciertos gastos no son aceptados fiscalmente, es decir convertir las cifras contables en cifras fiscales, lo que normalmente se le conoce como el proceso de conciliación entre el resultado contable y fiscal.

En este punto cabe recordar lo que hemos venido señalando en este escrito, en relación a que para efectos tributarios en vigencia de los decretos sobre la aplicación del marco contable regirían hasta la entrada de las normas internacionales, es decir, la norma contable actual para el grupo 1 y 3<sup>4</sup> hasta diciembre 31 del 2018, y para el Grupo 2<sup>4</sup> hasta diciembre 31 del 2019.

### **2.3 Conciliación e impuesto diferido**

De esta manera, las empresas se ven en la necesidad de realizar varias conciliaciones y desarrollos en cumplimiento de sus obligaciones, veamos:

---

<sup>4</sup> Grupo 2, Empresas que tengan Activos totales por valor entre quinientos (500) y treinta mil (30.000) SMMLV' o planta de personal entre once (11) y doscientos (200) trabajadores, y que no sean emisores de valores ni entidades de interés público.

- Microempresas que tengan Activos totales excluida la vivienda por un valor máximo de quinientos (500) SMMLV o planta de personal no superior a los (10) trabajadores, y cuyos ingresos brutos anuales sean iguales o superiores a 6.000 SMMLV'.

Grupo 3, personas naturales o jurídicas que cumplan los criterios establecidos en el art. 499 del Estatuto Tributario (ET) y normas posteriores que lo modifiquen.

Para el efecto se tomará el equivalente a UVT, en salarios mínimos legales vigentes.

- Microempresas que tengan Activos totales excluida la vivienda por un valor máximo de quinientos (500) SMMLV o planta de personal no superior a los (10) trabajadores que no cumplan con los requisitos para ser incluidas en el grupo 2 ni en el literal anterior.

a) Por el año gravable 2015 las entidades pertenecientes a los grupos 1 y 3 debieron preparar dos juegos de estados financieros: uno realizado bajo las normas de los Decretos 2649 y 2650 de 1993, y otro elaborado de manera paralela conforme a los nuevos marcos normativos de los Decretos 2784 y 2706 del 2012.

b) Por otro lado, las entidades pertenecientes al Grupo 2 debieron preparar los estados financieros, para efectos legales, solo bajo las normas de los Decretos 2649 y 2650 de 1993, pues la aplicación oficial de la NIIF para pymes se dio a partir de enero 1 del 2016.

Ahora bien, si analizamos la aplicación de la normatividad tributaria vigente, lo cual incluye la reforma tributaria del año 2016, el resultado de la conciliación fiscal no tendría efectos en los estados financieros a menos que sea necesario en algunos casos registrar lo que se denominan “impuestos diferidos débitos” o “impuestos diferidos créditos”, que son partidas netamente contables que se llevan transitoriamente en el activo o pasivo del balance general y se generan justamente sobre las partidas conciliatorias que formen diferencias entre la aplicación de la norma contable y la norma fiscal de manera temporal en un año fiscal, pero con la certeza de que desaparecerán en los siguientes años, es decir se registran contablemente para reconocer el efecto que podría tener en el pago del impuesto de renta, pero que fiscalmente no se han realizado para el rubro de los activos y pasivos; así como también otras partidas que a hoy quedaron o continúan con tratamiento diferente a nivel tributario.

Es así como para entender mejor estas diferencias denominadas temporales (año gravable 2016 hacía atrás), del cual podemos analizar por ejemplo; el impuesto de industria y comercio que deben cancelar las empresas o entidades, se paga en una vigencia posterior hasta cuando se obtengan los ingresos que son base gravable y mientras esto ocurre se debe calcular una

provisión con el fin de afectar los estados financieros con un gasto que aunque no se desembolsa se debe registrar.

Las diferencias que se presenten entre el resultado contable y el fiscal deberán explicarse en cuentas de orden y en una nota a los estados financieros. Somos insistentes en que esto deberá hacerse porque sigue aplicando para el año gravable 2016 la normatividad anterior a la reforma, es más, se calculan sobre el estado de resultados y no sobre los activos y pasivos como lo indica la norma internacional.

Al mismo tiempo, encontramos algunas partidas por registrar como impuesto diferido que permiten contar con derechos hacia futuro para disminuir las rentas fiscales del impuesto de renta, tales como las pérdidas fiscales o los excesos de renta presuntiva sobre renta líquida y que puedan ser compensadas en el futuro; los sistemas de valoración de las inversiones que para efectos fiscales tienen algunas excepciones.

Analizando el impuesto diferido, podríamos concluir que no es lo mismo que la nueva conciliación fiscal creada por la reforma, ya que esta surge de las diferencias en el reconocimiento y medición de las normas contables establecidas por el estatuto tributario y el impuesto diferido de la aplicación de una norma internacional contable.

### **3 Estudios realizados por la Administración Tributaria luego de la aplicación del nuevo marco normativo contable**

Encontramos que la Administración Tributaria hizo planes piloto, como por ejemplo para las empresas que aplicaban como primer grupo para la conversión. A partir del año gravable 2014 debieron construir una base de datos para su remisión en un formato creado como 1732 por la Administración Tributaria con el nombre de “Información con Relevancia tributaria”, para realizar una conciliación entre las cifras bajo la anterior contabilidad y las cifras de la declaración de renta.

Para el año 2015 y 2016 (recientemente enviado en abril del 2017), ya no cumpliría la misma necesidad que lo remitido por el año gravable 2014, sino que cada empresa y entidad a partir de la conversión debía remitir solo las cifras fiscales, en este punto vemos que no se tuvo en cuenta para nada los esfuerzos de las empresas o entidades.

La Administración Tributaria con la información que fue solicitada analizó la política contable bajo NIIF, y entendemos fue así como determinó menores deducciones, mayores ingresos, tal como quedó la reforma tributaria acogiendo la base fiscal a partir de las NIIF (regulando así nuevas políticas fiscales que aplican a partir del 1 de enero del año 2017).

Un ejemplo claro de lo anterior hace referencia a la vida útil para depreciar los activos fijos. La nueva norma tributaria ( artículo 137 del Estatuto Tributario) establece que las construcciones y edificaciones adquiridas después del 1 de enero de 2017 no se seguirán depreciando a 20 años, sino a 45 años, 6 meses y 14 días (es decir, el 2.22% anual), lo que representa un menor gasto para las entidades y todo porque contablemente bajo NIIF existe otra forma diferencial de aplicar

a la vida útil de los activos (las adquisiciones con anterioridad al 31 de diciembre de 2016 pueden continuarse depreciando en 20 años).

De lo anterior concluimos para las Empresas y Entidades que el tiempo y costos invertidos en estos desarrollos fueron inútiles dado que no se presentó ningún análisis de impacto según se había previsto, sino que sencillamente se derogó la parte pertinente en la Ley y entró en vigencia la nueva reforma tributaria, con todos los cambios con respecto a las bases fiscales sin tener en cuenta que aún entrando en vigencia la nueva Reforma Tributaria en Diciembre de 2016, los contribuyentes deben hacer su mayor esfuerzo en cumplimiento de sus obligaciones que vencen dentro del año gravable 2017 pero corresponden a obligaciones del año gravable 2016.

#### **4 Aplicación de la Reforma Tributaria**

Por otra parte, la nueva Reforma Tributaria si tuvo en cuenta cuales serían las bases fiscales anteriores a diciembre 31 de 2016 y cuales a partir del año gravable 2017, advirtiendo los ajustes y demás partidas que se debieron realizar en la adopción por primera vez, esto dependiendo de la empresa o entidad y el grupo al cual pertenecen en la aplicación de las normas internacionales.

De lo anterior vemos como la reforma en su artículo 123 adiciona el artículo 289 al Estatuto Tributario en lo que denomino implicaciones del estado de situación financiera de apertura (ESFA), indicando que todos los ajustes que se realizarán en la conversión no tendrían efectos fiscales y en la citada norma desglosó cada rubro del balance, modificaciones que no podrían influir en las declaraciones de impuestos de periodos futuros. Un ejemplo para entender los ajustes para la conversión es la reexpresión de los activos no generan nuevos ingresos fiscales, ni la de pasivos generan nuevas deducciones, si estos ya generaron ingresos o deducciones en periodos anteriores.

De igual forma, el valor determinado por la aplicación del nuevo marco técnico contable no tendrá efecto fiscal y se deberán mantener para los valores patrimoniales de dichos activos y pasivos declarados fiscalmente en el año o período gravable anterior.

Además, indica que todo esto deberá ser certificado por el contador público que suscriba los Estados Financieros y por el revisor fiscal, en caso de estar obligado a tener esta figura, de conformidad con las normas que regulan la materia.

Como ya hicimos el recorrido a lo largo de este escrito y para entender un poco más a lo que se ven abocados los contribuyentes, en resumen encontramos lo siguiente:

-Primero como punto de debate la Ley 1819 de 2016 denominada Reforma Tributaria Estructural, deroga la norma según el cual los nuevos marcos normativos bajo normas internacionales no tendrían efectos fiscales en sus primeros 4 años de aplicación y tan solo han pasado dos años desde su adopción;

- Segundo, modificó y adicionó varios artículos al Estatuto Tributario para establecer que las bases del impuesto de renta se obtendrán principalmente a partir de las cifras contables obtenidas mediante la aplicación de los nuevos marcos normativos y de manera expresa se remite a las normas especiales del Estatuto Tributario en los casos que esta no regule la materia, es decir que si no existe norma en el Estatuto se aplica el reconocimiento y medición de la norma contable vigente (NIIF)

-Tercero, con la aplicación de las normas internacionales y las normas fiscales vigentes después de la reforma tributaria de 2016, si resultan diferencias entre unas y otras deben realizarse depuraciones y conciliaciones de una forma hasta el año gravable 2016 y de otra a partir del 1 de enero del año 2017 (por ejemplo las vidas útiles de los activos fijos).

De lo anterior vemos como el Gobierno Nacional cambió las reglas de juego, modificando el Estatuto Tributario a un nuevo enfoque para las bases fiscales, sin realizar completamente el estudio que se esperaba de cuatro años después de la entrada en vigencia del nuevo marco normativo contable, los contribuyentes incurrieron en mayores costos para cumplir con los informes que solicitó en su momento la administración tributaria, así como el hecho de montar



otros sistemas para llevar la contabilidad bajo el marco anterior y cumplir con lo normado para los 4 años requeridos y otros desarrollos para cumplir las obligaciones formales.

Si en algún caso la norma fiscal tiene su propio criterio para definir el valor del activo, pasivo, ingreso o gasto, se usará este al momento de definir la base de los impuestos, es decir lo que establezca la norma fiscal, por lo cual se requeriría hacer las respectivas conciliaciones que hoy regula la reforma tributaria, de lo contrario se toma la base contable para efectos tributarios.

## **5 Algunos cambios y ejemplos de lo que será el año gravable 2017**

La reforma tributaria luego de dictar normas que definen nuevas formas de reconocimiento y medición mediante la adopción de la base fiscal partiendo de las NIIF, nos ordena mediante una norma agregada al Estatuto Tributario (art. 772-1)<sup>5</sup> a realizar una “conciliación”, que según se ha entendido no es más que un sistema o una planilla que permita identificar la aplicación de una y otra forma de reconocimiento y medición para obtener las bases fiscales (un resumen de las partidas que no tendrán reconocimiento para efectos del impuesto de renta).

Según lo anterior, a partir del año 2017 los contribuyentes que habían elegido el “libro tributario” y se encuentren obligados a llevar contabilidad, ya no tendrán que utilizarlo para obtener sus bases fiscales, pues solo bastará con llevar su contabilidad ajustada a sus nuevos marcos normativos. Sin embargo, luego efectuarán todas las depuraciones y conciliaciones necesarias, como lo establecen las normas ya comentadas, a fin de obtener las bases fiscales de su impuesto de renta.

### **5.1 Lo que implicó e implicará la modificación y adición que hizo la Reforma Tributaria para las Empresas y Entidades en cumplimiento a las bases fiscales**

Es así como luego de todo lo que implicó para las Empresas y Entidades la adopción de las NIIF, sencillamente por medio de una Reforma propuesta no se tiene en cuenta:

---

<sup>5</sup> Artículo 772-1. Conciliación fiscal-Sin perjuicio de lo previsto en el artículo 4 de la Ley 1314 de 2009, los contribuyentes obligados a llevar contabilidad deberán llevar un sistema de control o de conciliaciones de las diferencias que surjan entre la aplicación de los nuevos marcos técnicos normativos contables y las disposiciones de este Estatuto. El gobierno nacional reglamentará la materia. El incumplimiento de esta obligación se considera para efectos sancionatorios como una irregularidad en la contabilidad.

1. El esfuerzo de los contribuyentes para cumplir con lo solicitado en cada año, no haya medido el impacto de la aplicación del nuevo marco normativo contable,
2. Que a partir del año gravable 2017 entra a regir como base fiscal las NIIF, es decir el reconocimiento y medición contable dando como resultado con dicha aplicación diferencias frente a las normas tributarias y adicionalmente el cálculo del impuesto diferido, tal como nos referimos en el numeral 2.2.2.
3. y por último obligue a los contribuyentes a realizar una conciliación fiscal, que según el reglamento que están proponiendo por estos días (agosto de 2017), debe ser transaccional o por hecho económico con las cifras contables, lo que implica nuevamente desarrollar sistemas y aplicaciones que permitan realizar comparación simultáneamente de las cifras entre las bases fiscales y el nuevo marco normativo.

Es así, como hoy en día los tributaristas se preguntan ¿Debo especializarme en NIIF para fines fiscales? La respuesta luego de este desarrollo es si, y además deben participar de la política contable para no pecar ni por defecto ni por exceso en lo que serán ahora las bases fiscales. Esto se resume con un escrito de un experto tributarista así:

“En palabras sencillas, se efectuaron los ajustes normativos y las eliminaciones necesarias para que los contribuyentes con base en la contabilidad comercial basada en NIIF establezcan la base fiscal y por tanto el impuesto de renta a pagar aplicando las tarifas correspondientes a partir del año fiscal 2017, el punto de partida es Diciembre 31 de 2016” ( Vásquez, 2017).

Primero vendimos la idea que NIIF no tendría efectos fiscales en su implementación y durante cuatro años más por lo menos, pero con la reforma tributaria de la Ley 1819 tendría efectos

directos en algunos casos y la política contable puede ser revisada su aplicación bajo la óptica del fiscalizador de impuestos, quienes tienen todas las facultades para controvertir cualquier interpretación que pueda tener efectos adversos en el recaudo y/o en la determinación de un componente de la base fiscal.

Un traslado ágil del modelo contable fiscal anterior elaborado durante por lo menos 30 años si computamos desde el primer reglamento propio de la contabilidad para Colombia en 1986 (Decreto Estatuto Tributario 2160 del mismo año), elaborado sin distancias significativas con la base fiscal y que tal vez fue el motivo según algunos críticos, por el cual gobiernos anteriores decidieron no actualizarlo por cuanto facilitaba revolver la contabilidad comercial con los impuestos. Algunos estudios internacionales denominan esta práctica observada en Colombia como modelos contaminados.

El Gobierno Nacional propuso al Congreso que, en la reforma realizada durante 2016 (sin haber llevado a cabo el estudio de impacto de la aplicación de las normas internacionales en las cifras financieras del empresas del grupo 2), se aprobaran las normas para que las cifras contables obtenidas bajo los nuevos marcos normativos tengan efectos en la determinación de las bases fiscales, sin medir costos de los contribuyentes, ni cifras de recaudo, con el fin de no incurrir en una nueva reforma tributaria en el año gravable 2018 como era lo esperado.

Esperemos al cierre del año gravable 2017 identificar cuáles serán los efectos de esta carrera solo por firmar una reforma tributaria estructural y lo que harán los contribuyentes para modificar sus bases fiscales junto a las implicaciones de aplicar los impuestos a estas (tanto para empresas, entidades y accionistas).

## **6 Conclusiones**

La DIAN con su improvisación generó una mayor carga operativa, de costos y desarrollos para cumplir con las obligaciones formales por el año gravable 2016 cuyo vencimiento es en el año gravable 2017.

Adicionalmente la Administración Tributaria hizo algunos planes piloto que incluyó un corto estudio sobre las políticas contables bajo NIIF, así por ejemplo: la vida útil para depreciar los activos, por lo cual en la reforma propuso los cambios respectivos referidos a la política bajo NIIF, esto podría ser un error de planeación tributaria porque aumentar la vida útil fiscalmente hace que la utilidad contable (NIIF) sea más alta y que los socios paguen más impuestos en el momento y que se difiera la deducción; con todo y esto debemos esperar qué ocurre con los recaudos en el año gravable 2018 en cuanto a este primer año gravable 2017 de aplicación de la nueva normatividad y que nuevas medidas les esperan a los contribuyentes al respecto.

De acuerdo a lo anterior, las bases fiscales del impuesto de renta para el año gravable 2017 se obtendrán a partir de las cifras contables bajo normas internacionales pero efectuando las depuraciones contenidas en la norma, más sin embargo, otras normas adicionales agregadas al Estatuto Tributario establecen cuáles serán las partidas que no tendrán un reconocimiento para efectos del impuesto de renta, aunque si para efectos contables. Lo anterior hace que se tomen decisiones de acuerdo a la experiencia y practica que cada contribuyente así lo determine.

## Referencias

Actualicese, Normas internacionales y sus efectos fiscales en el impuesto de renta desde 2017,

Recuperado en marzo 24 de 2017, <http://actualicese.com/actualidad/2017/01/11/normas-internacionales-y-sus-efectos-fiscales-en-el-impuesto-de-renta-desde-2017/>

Arias-Bello, Martha Liliana & Sánchez-Serna, Aracely del Socorro (2011). Valuación de activos: una mirada desde las Normas Internacionales de Información Financiera, los estándares internacionales de valuación y el contexto actual colombiano. Cuadernos de Contabilidad, 12 (30), 103-112.

Asociación de Contadores de la Universidad de Antioquia. (2017). Normas internacionales empiezan a tener efectos fiscales en el impuesto de renta a partir del 2017

Recuperado el 12 de marzo de 2017. <http://acuda.org.co/normas-internacionales-empiezan-a-tener-efectos-fiscales-en-el-impuesto-de-renta-a-partir-de-2017/>

Cano, Morales, Abel María, (2010), “Análisis de la norma internacional de contabilidad (NIIF/NIC), No. 8, (Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores) y sus principales efectos en el Estatuto Tributario Colombiano”. Colombia. Estatuto Tributario 2016. Legis Ley 1314 del 13 de Julio de 2009, Congreso República de Colombia, Diario Oficial No. 47.409 de 13 de julio de 2009 Ley 1607 de Diciembre 26 de 2012, Congreso República de Colombia, Diario Oficial No. 48.655, Miércoles 26 de Diciembre de 2012.

Convergencia-niifs/material-pedagogico/guia-aplicacion-primera-vez-

grupo1/Documents/Guia%20de%20aplicacion%201er%20vez%20NIIF-G1.pdf

Fundación IFRS. (2010). Conceptos y Principios Generales-IFRS. Recuperado el 12 de marzo de 2017, [http://www.ifrs.org/Documents/2\\_ConceptosyPrincipiosGenerales.pdf](http://www.ifrs.org/Documents/2_ConceptosyPrincipiosGenerales.pdf)

Ministerio de Economía y Finanzas. (2013). Norma Internacional de Contabilidad 36 Objetivo Deterioro del Valor de los Activos. Recuperado el 15 de enero de 2017, [https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta\\_public/con\\_nor\\_co/no\\_oficializ/nor\\_internac/ES\\_GVT\\_IAS36\\_2013.pdf](https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_public/con_nor_co/no_oficializ/nor_internac/ES_GVT_IAS36_2013.pdf).

Muñoz Osorio & Álvarez Osorio, (2014) Principales impactos en la información contable y financiera de las empresas, como consecuencia de la adopción de las normas internacionales de información financiera: caso colombiano; 6-18

Superintendencia de Sociedades. Guía de orientación en la aplicación por primera vez de las NIF para los preparadores de información financiera del Grupo 1. Recuperado el 10 de mayo de 2017, <http://www.supersociedades.gov.co/asuntos-economicos-y-contables/procesos-de->

Superintendencia de Sociedades. Comportamiento de las empresas más grandes por ingresos del sector real, Recuperado el 5 de mayo de 2017, <http://www.supersociedades.gov.co/noticias/Documents/2016/EE3-%201000%20mas%20grandes%20Colgap%20y%20Niif-%202016%20V%202017.pdf>

Vásquez Trisancho, Gabriel,(2017)Declaración de renta 2016 base de inicio del nuevo modelo contable fiscal en Colombia, recuperado el 12 de mayo de 2017,<https://www.cijuf.org.co/documentos-de-interes/2017/declaracion-de-renta-2016-base-de-inicio-del-nuevo-modelo-contable-fiscal>