

ANÁLISIS DE LAS PRÁCTICAS TRIBUTARIAS ESTRATÉGICAS PARA COLOMBIA
FRENTE A LA IMPLEMENTACIÓN DE LAS NIIF, BASADAS EN LAS LECCIONES
APRENDIDAS EN LOS PAÍSES DE MÉXICO, CHILE Y ARGENTINA, DURANTE EL
PERIODO DEL 2010 - 2014.

MARIA ALEJANDRA PIÑEROS GONZALEZ

JEIMY ALEJANDRA CARRILLO MORENO

UNIVERSIDAD LA GRAN COLOMBIA
FACULTAD DE POSGRADOS
ESPECIALIZACION GERENCIA TRIBUTARIA
BOGOTÁ, D.C.

2016

RESUMEN

La presente investigación pretendía determinar las prácticas tributarias estratégicas para Colombia frente a la implementación de las NIIF, basadas en las lecciones aprendidas en los países de México, Chile y Argentina, analizados los períodos 2010-2014. Para su realización, se utiliza la base de revisión documental y técnicas con estadística descriptiva, con el fin de comprobar la hipótesis de investigación, que mencionaba que: Las prácticas tributarias estratégicas para Colombia frente a la implementación de NIIF, se encontraban atrasadas comparativamente con otros países de la región, hipótesis que es cierta, con base en los resultados obtenidos, donde se plantea seguir las prácticas tributarias de Argentina, como las más estratégicas para Colombia.

Palabras claves: prácticas tributarias estratégicas, implementación NIIF, competitividad económica.

ABSTRAC

This research aims to identify strategic tax practices for Colombia against the implementation of IFRS, based on lessons learned in the countries of Mexico, Chile and Argentina, analyzed the 2010-2014 periods. Strategic tax practices for Colombia against the implementation of IFRS, were comparatively backward with others: for its realization, the base document review and techniques with descriptive statistics, in order to test the research hypotheses, mentioning that used countries in the region, a hypothesis that is true, based on the results obtained, which arises following the tax practices of Argentina, as the most strategic for Colombia

Keywords: Strategic tax practices, implementing IFRS, economic competitiveness.

Tabla de Contenido

1. INTRODUCCIÓN.....	5
2. MARCO REFERENCIAL	166
2.1. MARCO HISTÓRICO	166
2.2. MARCO LEGAL.....	199
2.3. MARCO CONCEPTUAL	222
2.4. MARCO TEÓRICO	244
3. METODOLOGÍA DE INVESTIGACIÓN	299
3.1. HIPÓTESIS DE INVESTIGACIÓN.....	299
3.2. TIPO DE INVESTIGACIÓN	299
3.3. ANÁLISIS DE LA POBLACIÓN INVOLUCRADA.....	30
3.4. ANÁLISIS DE VARIABLES	30
3.5. MÉTODOS ESTADÍSTICOS.....	31
4. MANEJO DE LA INFORMACIÓN Y ANÁLISIS DE RESULTADOS	3232
5. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.....	47
5.1. RECOMENDACIONES.....	488
6. REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS	50
LISTA DE ANEXOS	53
ANEXO 1. NIC/NIIF VIGENTES EN COLOMBIA	53
LISTA DE GRAFICAS	
Gráfica 1. Evolución de las normas internacionales NIC/NIIF	
Gráfica 2. Normatividad Actual de las NIC/NIIF en Colombia	
Gráfica 3. Objetivos que persiguen las NIC/NIIF	
LISTA DE TABLAS	
Tabla 1. Clasificación de empresas para implementación de NIIF	
Tabla 2. Marco legal: Fechas de implementación de las NIIF en Colombia.	
Tabla 3. Cuadro comparativo de las prácticas tributarias de los países de Chile, Argentina y México	

Abreviaturas

CNIIF : Comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de Información Financiera

COLGAAP: principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia

NIA: Norma Internacional de Auditoría

NIIF: Normas internacionales de información financiera

NIC: Normas Internacionales de Contabilidad

IAS : Interntational Accounting Standar : Norma Internacional de Contabilidad

IASC: Comité de Normas Internacionales de Contabilidad

IASCF: Fundación del Comité de normas internacionales de Contabilidad

IFAC: Federación Internacional de Contadores

IFRS: International Financial Reporting Standards : Normas internacionales de información Financiera

SIC: Comité de Interpretaciones

IFRIC: Junta de Normas Internacionales de Contabilidad

IASB: Comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de la información Financiera
CNIIF Reemplaza SIC

IOSCO: Organizacion Internacional de comision de Valores

1. Introducción

En cuanto al marco histórico de las NIIF según, Díaz (2013) referencia la década de los sesenta, cuando se formaron las organizaciones antecesoras al actual Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (CNIC) encargado de su diseño y emisión. Se fundó en 1966 la primera organización internacional de prácticas de la contabilidad, llamada Grupo Internacional de Estudios Contables (GIEC), conformado por otros tres institutos el de contadores públicos de Wales, el americano de Contadores Publico Certificados y el Canadiense de Contadores Certificados (2013 pg. 22).

Su propósito principal era colaborar y compartir información en materia de la práctica contable, lo que derivó en la búsqueda por unificar los criterios bajo los cuales se registran, evalúan y reportan las transacciones llevadas a cabo por las empresas del sector privado. Previo a la conformación del GIEC, ya se celebraban convenios para el debate en tópicos contables, fue durante el X Congreso Mundial de Contadores en Sydney (Australia, 1972), cuando el Contador Henry Benson presentó una propuesta para crear un Comité de estudios en normas contables de aplicación en todo el mundo. (Carrillo Vazquez 2013, pg 21-22). Así, en 1973, comenzó a operar el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (CNIC), siendo Benson el primer presidente, funcionando hasta 2001.

En la actualidad las Normas Internacionales de Contabilidad, también denominadas NIC, son un conjunto de postulados generales de Contabilidad, que tienen como fin estandarizar a nivel mundial las normas con las que cada país, lleva la Contabilidad en las organizaciones. Dichas normas, fueron creadas por el Comité IASC, organismo que fue

conformado en 1973 por profesionales de Contabilidad representantes de países como: Alemania, Australia, Canadá, Francia, Países Bajos, Japón, México, Reino Unido/Irlanda y Estados Unidos.

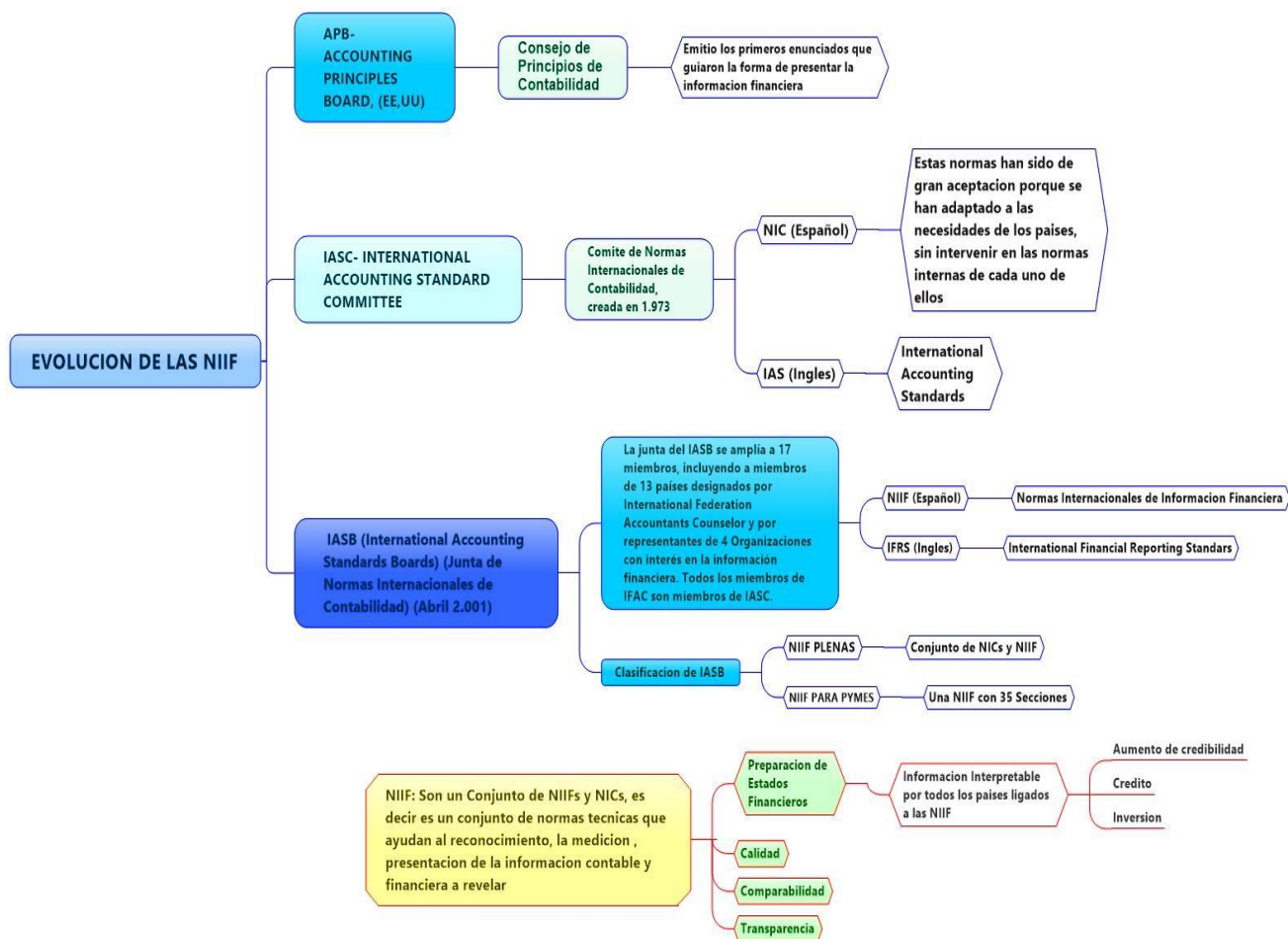
La adopción progresiva de NIIF a nivel global conlleva un profundo cambio: la adopción de un enfoque de “utilidad” de la información, donde el principal usuario de los reportes o estados financieros son los agentes de los mercados de capitales. (Casinelli, 2008)

El proceso de globalización de la economía y las comunicaciones ha generado la necesidad de replantear el modelo contable, conduciéndolo hacia una armonización de las normas a nivel mundial. (Canetti, 2010).

En la actualidad son muchos los países que están adoptando IFRS, desde los miembros de la Unión Europea, países en desarrollo, hasta potencias como China. Las IFRS no son únicamente un asunto contable pues impactan diversas áreas de la organización tales como: los reportes financieros de la gerencia, las relaciones con los inversionistas, los planes de beneficios del personal y los productos financieros entre otros.

Similarmente, a nivel de Latinoamérica con países emergentes como México, Chile, Argentina y Colombia se ven obligados a hacer parte de este cambio, ya que hoy en día los negocios se manejan de una manera globalizada y para poder entrar las economías actuales es necesario hablar un mismo idioma contable.

En la gráfica 1, se muestra la evolución de las normas internacionales NIC/NIIF.



Nota: Tomado de: Gráfica 1. Evolución de las normas internacionales NIC/NIIF. Fuente: Perramon (2005).

Ahora bien, en lo relacionado con el marco legal, en Colombia con la Ley 1314 de 2009, se inicia la planificación para la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad, estableciendo grupos de implementación teniendo en cuenta los tipos de empresas y ciertas características como: activos que posea la empresa, cantidad de empleados, si se clasifican como Pymes o microempresas. (Díaz, 2013)

Por esta razón se crearon tres grupos de empresas, mostradas en la siguiente tabla.

Tabla 1. Clasificación de empresas para implementación de NIIF.

GRUPO 1	NIIF PLENOS	Entidades que cotizan en mercados de capitales, o entidad que emite públicamente instrumentos de deuda o de patrimonio
GRUPO 2	NIIF PARA PYMES	Aplica en aquellas entidades que no tienen Contador Público, pero emite Estados Financieros de propósito general.
GRUPO 3	NIIF	Aplicación de contabilidad simplificada

Nota: Tomado de: Díaz (2013)

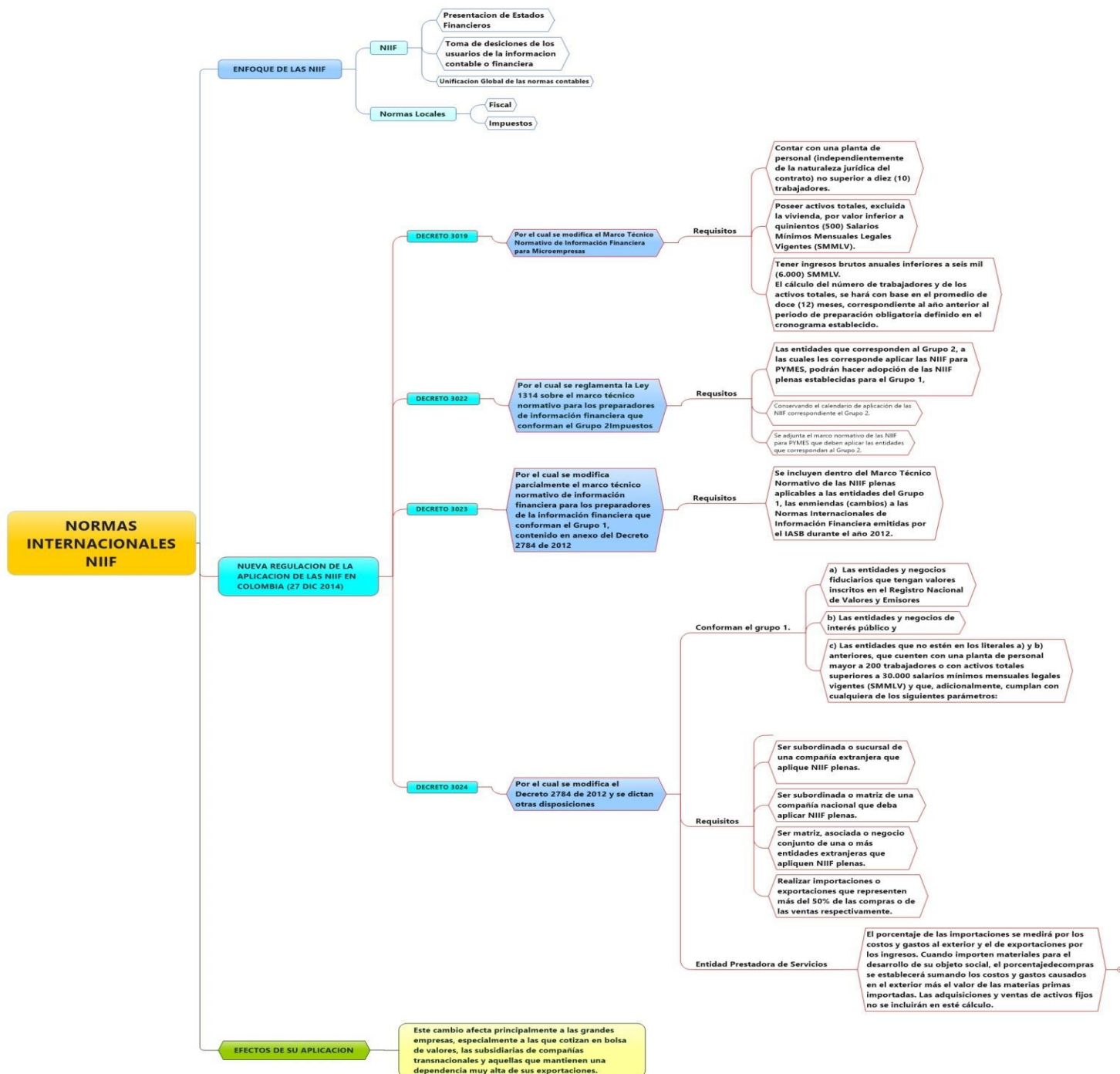
Según el decreto 2784 de 2012, se establece que las empresas que deban empezar con la implementación de NIIF, deberán realizar un Estado Financiero de apertura, el cual deberá cumplir con las directrices de las Normas Internacionales de Contabilidad. Para que cada grupo inicie con la adopción de NIIF en Colombia, se establecen fechas para las cuales las empresas deben tener balance de apertura e iniciar completamente con esta adopción. (Díaz, 2013).

Ver Tabla 2. Tabla 2. Marco legal: Fechas de implementación de las NIIF en Colombia.

Grupo 1 (aplicación de las NIIF plenas). Decreto 2784/2012	01/01/2015
Grupo 2 (aplicación de las NIIF para PYMES). Decreto 3022/2013	01/01/2016
Grupo 3 (aplicación de contabilidad simplificada). Decreto 2706/2012, Decreto 3019/2013	01/01/2015
Entidades Estatales (aplicación de las NIIF sector público)	01/01/2017

Nota: tomado de Díaz, 2013.

En la Gráfica 3, se presenta el mapa conceptual sobre la normatividad actual de las NIC/NIIF en Colombia.

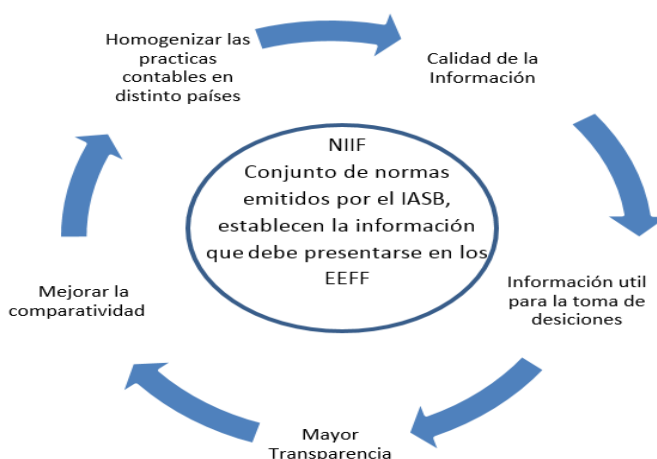


Nota: Tomado de: Normatividad actual de las NIC/NIIF en Colombia. Autoras, 2016.

Las normas Internacionales de información Financiera corresponden a un conjunto de único de normas legalmente exigibles y globalmente aceptadas, comprensibles y de alta calidad basados en principios claramente articulados; que requieren que los estados financieros contengan información comparable, transparente y de alta calidad, que ayude a los inversionistas, y a otros usuarios, a tomar decisiones económicas. (Varón, 2012)

Así mismo el marco de la teoría contable actual de las normas internacionales pueden mejorar determinados problemas de la contabilidad actual debido a que la información contable tiene que ser comparable a nivel internacional y en relación con la problemática de las diferencias contables internacionales, es necesario que los gobiernos, los organismos reguladores y los contables aceleren la convergencia de normas contables para poder adoptar las NIC/NIIF lo antes posible.

Los objetivos principales que persiguen las NIC y NIIF, están en la uniformidad de las prácticas contables a nivel global, para que así todos los países tengan oportunidad de negocio y hacer frente a la globalización. Ver grafica



Nota: tomada de: Objetivos que persiguen las NIC/NIIF. (Autoras, 2016).

En cuanto a la fundamentación teórica y estructura de las NIIF, le corresponde a la Junta de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) - ser el único responsable por el establecimiento de Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF-IFRS). La Fundación del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC), supervisa la labor de la IASB, la estructura, la estrategia, entre otros, y tiene la responsabilidad de recaudación de fondos.

Igualmente, el Comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de Información Financiera (IFRIC) – desarrolla interpretaciones para su aprobación por el IASB. (Díaz, 2013).

De lo anterior, parte la necesidad perentoria de que las empresas deban incorporarse a los mercados internacionales y además es un mandato de la legislación de cada país hacer la adopción a NIIF, esta normativa cuenta con artículos que no sólo afectan la información tributaria de las organizaciones, sino que además ordenan que esos procedimientos se apliquen en la contabilidad, sin importar que con esos mandatos tributarios la información que se refleja en unos estados financieros y que es utilizada por unos usuarios para tomar decisiones de toda índole, no muestre la realidad contable y financiera de la empresa.

Ahora bien, como resultado del estudio de antecedentes se ha definido el siguiente Banco de Preguntas:

¿Qué beneficios trae para las pequeñas y medianas empresas en Colombia la implementación de las NIIF?

¿Cuáles son las implicaciones de las NIIF para las cooperativas y entidades sin ánimo de lucro?

¿La resistencia de las empresas a la implementación de las NIIF se debe al desconocimiento de las normas?

¿En el medio empresarial hay deficiente divulgación de la importancia de las normas internacionales?

¿La baja implementación de las empresas del sector privado se debe a la falta de recursos para asumir el costo que trae la implementación?

¿Las empresas tienen dificultades para acceder a una capacitación adecuada por motivos económicos o desinterés de sus directivos?

¿Las organizaciones tienen carencias de tipo tecnológico para asumir adecuadamente este cambio de normatividad?

¿Las empresas no han hecho diagnóstico de los recursos requeridos para adoptar las NIIF?

¿Cuál es el impacto de la falta de líderes en las empresas comprometidos con las NIIF?

¿Baja implementación de las NIIF por la complejidad en la interpretación de las normas por estar escritas en inglés?

¿Con la implementación de las NIIF, se podrá lograr mayor inversión extranjera?

¿Cuál es el objetivo de las modificaciones en los desgloses de la NIIF 7?

¿Las empresas que no cumplan la implementación de las NIIF podrá ser objeto de sanciones conforme a lo indicado por la Superintendencia de Sociedades?

¿Cuál es el impacto financiero de la implementación de las NIIF para Pymes en Colombia?

¿Las empresas que no hagan la implementación de las NIIF, podrán perder sus clientes internacionales?

¿Es importante la implementación de las NIIF para el sector privado, si quiere mantener sus niveles de competitividad en los mercados internacionales?

¿La falta de implementación de las NIIF en las organizaciones trae estancamiento de la economía del país?

¿Las empresas que no implementen las NIIF podrán acogerse a tratados de libre comercio?

¿Las empresas deben llevar dos contabilidades una para la DIAN y otra con las normas internacionales?

¿Cuál es el beneficio o desventaja para las empresas exportadoras e importadoras la implementación de las Normas Internacionales?

¿Las empresas cuentan con un plan de contingencia con el fin de asegurar que la operatividad del negocio se siga llevando a cabo mientras se realiza la implementación de las NIIF?

¿Cuáles deberían ser las prácticas tributarias estratégicas para Colombia frente a la implementación de las NIIF, basadas en las lecciones aprendidas en los países de México, Chile y Argentina?

Con base en el banco de preguntas y la información obtenida, se ha seleccionado como **pregunta de investigación:** ¿Cuáles deberían ser las prácticas tributarias estratégicas para Colombia frente a la implementación de las NIIF, basadas en las lecciones aprendidas en los países de México, Chile y Argentina?.

Para responder a la pregunta de investigación se plantea como **Objetivo General:**

Analizar las prácticas tributarias estratégicas para Colombia frente a la implementación de las NIIF, basadas en las lecciones aprendidas en los países de México, Chile y Argentina, a través de métodos cuantitativos con estadísticas descriptivas, con el fin de favorecer la apropiación de las normas internacionales y la competitividad económica, durante el periodo del 2010 - 2014.

Igualmente, se plantean como **objetivos específicos** los siguientes: 1. Identificar las prácticas tributarias con la implementación de las NIIF en los Países de México, Argentina, Chile y Colombia. 2. Proponer la mejor práctica tributaria estratégica para el caso de Colombia. 3. Estimar el costo – beneficio de la aplicación de la práctica estratégica propuesta.

Como **justificación** de la investigación se observa, que ésta le conviene a las organizaciones y/o empresas en Colombia, ya que la implementación de las NIIF permiten obtener entre otros, beneficios relacionados con: inversión y crédito externo; participación en mercados internacionales; con el caso de estudio, analizar los procesos

de convergencia y determinar buenas prácticas tributarias, teniendo en cuenta que estas generan influencia en ámbitos culturales, al tener que interpretar la contabilidad desde dos puntos de vista financiero y tributario, aun cuando los objetivos de cada uno de ellos son diferentes; tecnológico, al demandar sistemas de información que permitan confrontar la información; estatal al generar retos de control por parte de entidades como Superintendencias, DIAN, Fiscal, entre otros; Financiero, generando retos de desempeño, formas de apalancamiento y revelaciones y modificaciones a la gestión tributaria.

(Guevara, Pág. 16).

La investigación le conviene igualmente, a la Universidad para desarrollar una de sus funciones sustantivas, la investigación, a través de la participación y desarrollo de una de sus líneas de investigación. La investigación aporta además, a los investigadores con el aprendizaje y el desarrollo de competencias en investigación.

Finalmente, la investigación se desarrolla a través de los siguientes capítulos: en el primero se muestra el estudio de antecedentes del tema de investigación, en el segundo se presenta el estado del arte de la pregunta de investigación; en el tercero se diseña la metodología de investigación; en el cuarto se maneja la información y el análisis de resultados; y, en el quinto se presentan las conclusiones y recomendaciones.

2. Marco Referencial

A continuación se presenta el estado del arte de la pregunta de investigación, a través de los aspectos histórico, legal, conceptual y teórico.

2.1. Marco Histórico

Los orígenes de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) datan de 1966, en Estados Unidos, Reino Unido, y Canadá donde varios contadores formaron grupos de estudios; estos expertos en principio se dedicaban a publicar documentos sobre temas externos y locales, pero con el tiempo fueron creando ideas de cambio. Finalmente en marzo de 1973 se decidió formalizar la creación de un cuerpo internacional, el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC, por sus siglas en inglés) quienes formularían lo que se conoció en un principio por Normas Internacionales de Contabilidad, y se dedicaría a promover la aceptación y aplicación mundial.

En el año 2001 la IASC fue renombrada y se le llamaría International Accounting Standards Board (IASB). Para ese mismo año las normas fueron renombradas en español, “Normas Internacionales de Información Financiera” en inglés International Financial Reporting Standards o IFRS.

Desde este momento los países del mundo se han ido dirigiendo hacia la adopción de estándares internacionales de contabilidad este proceso denominado “convergencia”. El mundo parece ir convergiendo hacia dos sistemas: El de Estados Unidos (US-GAAP) y IASB.

Ahora bien el proceso de convergencia de Chile da inicio en el 2004, donde se involucraron el Colegio de Contadores de Chile, la Superintendencia de Valores y Seguros (SVS), y la Superintendencia de Bancos e Instituciones Financieras (SBIF).

Este proceso de implementación nace en este país como una iniciativa de la globalización a través del convenio que hizo con en el Banco Interamericano de Desarrollo (BID) y el Colegio de Contadores de Chile el cual se encarga de emitir las normas financieras; este convenio se trataba de cuatro objetivos que debía cumplir el país estos eran:

Hacer la convergencia a las IFRS.

Implementar las normas internacionales de auditoria (NIAS); ya que era necesario que la profesión opinara desde conceptos financieros bajo normas internacionales de contabilidad.

Crear un sistema de acreditación para los que preparan y acreditan los estados financieros; para que estos tuvieran una adecuada calificación en IFRS y así asumir la responsabilidad de responder por los estados financieros de una entidad.

Lograr la capacitación y difusión de las IFRS.

La implementación de las IFRS parte del 2009 para grupos económicos grandes del país y las entidades financieras y de manera progresiva para todas las demás empresas para el 2015 esperan incorporar a las empresas del sector público.

En el caso de Argentina el proceso de implementación de normas Internacionales inicio en el año 2007 para las sociedades que realizan oferta pública de sus acciones u obligaciones negociables, todo comienza con la creación de una comisión integrada por

profesionales, miembros del organismo regulador, usuarios y auditores. Para el proceso de convergencia se tuvo en cuenta la experiencia con la unión Europea, las opiniones de los analistas bursátiles y de los auditores de las empresas involucradas. El resultado de este proceso se vio reflejado a través de la resolución técnica No. 26 emitida por la Federación Argentina de Consejos profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE) aprobada por la Comisión Nacional de Valores en la cual se estableció paso a paso que las compañías deben aplicar sobre los estados financieros.

Esta resolución establece que las empresas que cotizan en bolsa adecuarán su información a las normas internacionales de los periodos a partir del 1 de enero de 2011, esta norma no permite que las empresas realicen la adopción antes de este periodo, pero deja la puerta abierta para aquellas empresas que en ese momento no estaban obligadas a que realizaran la adopción de manera opcional a partir de esta fecha y requiere que cumplan las siguientes especificaciones:

Identificar la norma que pone en vigencia las NIIF para la entidad y la fecha de cierre del ejercicio anual y del período intermedio en los que se prepararán los estados contables de acuerdo con las NIIF.

Elaborar una manifestación en donde se deje asentado que se están evaluando los efectos de la adopción de las normas contables internacionales, o, en los casos en que la entidad haya concluido su análisis y tenga determinados los efectos del cambio, se deberán adjuntar las conciliaciones respectivas.(Argentina, 2015).

La normativa contable en México durante 30 años fue emitida por el instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP) a través de la comisión de principios de contabilidad.

Dicha normatividad se constituía de boletines que conformaban los principios de contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA).

Pero para el 2002 la labor de regulación contable tuvo un cambio cuando crearon el Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera (CINIF) quienes tendrían la función de emitir la normatividad contable en México que logrando la convergencia con las normas locales a las internacionales.

Es así que la CINIF ha desarrollado y emitido la normatividad contable en México, ha modificado más del 50% del contenido de las PCGA, emitiendo 32 NIF.

Es así que en noviembre 11 de 2008 la CNBV y CINIF sobre la adopción obligatoria de las IFRS para las emisoras de BMV en el 2012 y opcional a partir de 2008.

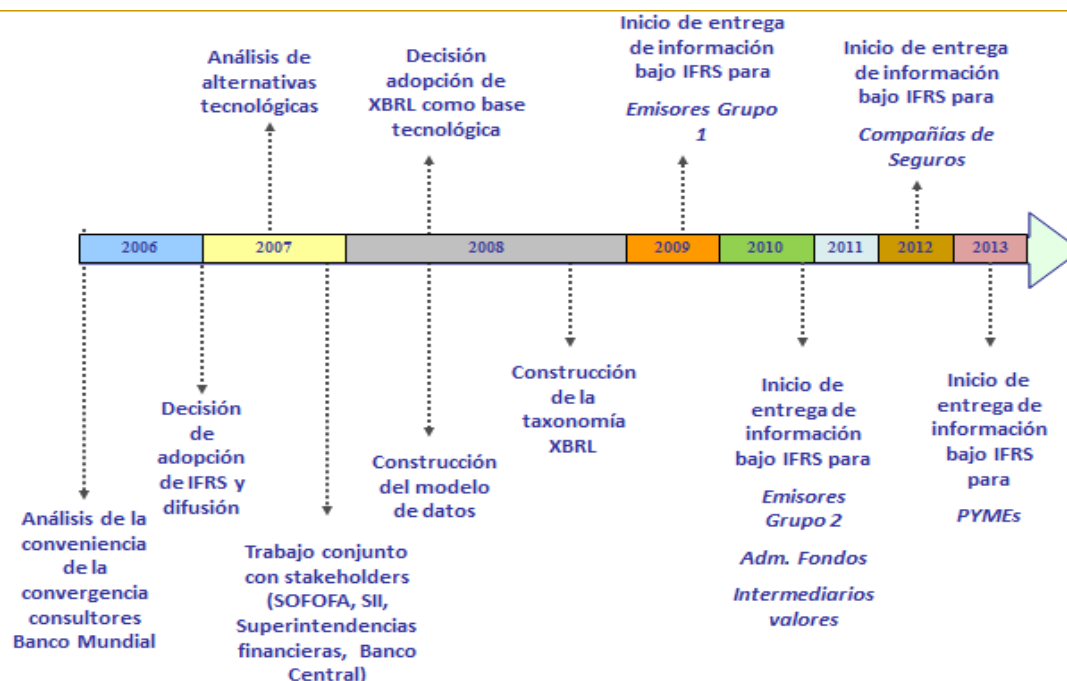
Finalmente Colombia con el decreto 2784 que reglamenta la ley 1314 establecen el régimen normativo para la preparación de información financiera y es a partir del 2013 que Colombia inicia el proceso de adopción de las NIIF para lograr la adopción plena en el 2015; Es desde entonces que Colombia comenzó la preparación, implementación y adopción de estos estándares internacionales que traerá al país mayor competitividad y le permitirá más acceso a los mercados de capitales, la reducción de costos financieros y presentar información transparente, consistente y comparable con empresas globales.

2.2. Marco Legal

El marco legal de nuestra investigación inicia de conformidad con lo previsto en Colombia con la Ley 1314 de 2009 y los decretos reglamentarios 2784 de 2012, 3023 y 3024 de 2013, donde indican que las compañías deben converger de los principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia a las normas internacionales de

información financiera (NIIF o IFRS por sus siglas en inglés) tal y como las emite el IASB (internacional Accounting Standards Board), emitidas el 31 de diciembre de 2012. Ahora bien en Chile con el artículo 13 de la ley N°13.011, queda obligado a dictar normas relativas al ejercicio profesional, y respondiendo al compromiso asumido por el país en el marco de proceso de globalización de la economía, desde el año 2005, el país desde ese entonces ha estado abocado a desarrollar un proceso integral para la convergencia de los Principios de Contabilidad Generalmente aceptados en Chile a las Normas Internacionales de Información Financiera IFRS. Con el Boletín Técnico N° 79 emitido por el colegio técnicos de contadores de Chile permitió materializar en el país que los principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Chile, efectivamente representan la adopción integral, explícita y sin reserva de las correspondientes Normas Internacionales de Información Financiera oficiales emitidas por el IASB y este boletín fue aprobado el 15 de diciembre de 2008 y tiene el siguiente cronograma:

Gráfica 3.



Nota: Tomado de: Cronograma Proyecto de Convergencia IFRS en Chile (SVS, 2011).

En México deciden enfrentar el cambio anticipadamente es así como el instituto

Mexicano de Contadores Públicos junto con instituciones de primer nivel crean el 10 de mayo del 2002 el Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Información Financiera, como organismo de sector privado único independiente, el cual tiene la tarea de crear normas contables de calidad compatibles con las normas internacionales de contabilidad.

NIC 12 el objetivo de esta norma es determinar el tratamiento contable del impuesto a la ganancia, este término incluye todos los impuestos, ya sean nacionales o extranjeros, que se relacionan con las ganancias sujetas a imposición.

Esta NIC también abarca impuestos como retenciones sobre dividendos que paga la empresa dependiente, asociada o negocio conjunto, cuando proceden a distribuir ganancias a la empresa que presenta los estados financieros.

2.3. Marco Conceptual

La administración tributaria permite la aplicación de un sistema fiscal y es quien garantiza el cumplimiento de las leyes en materia tributaria de los Estados. Uno de los principales objetivos de la Administración Tributaria es velar por el desarrollo de buenas prácticas tributarias que como lo establece el Ministerio de Economía y hacienda Española en su Código de buenas prácticas tributarias es:

Promover una relación recíprocamente cooperativa entre la Agencia Estatal de Administración Tributaria y las empresas que lo suscriban, relación basada en los principios de transparencia y confianza mutua, que debe dar lugar, por tanto, a un desarrollo de la misma conforme a los principios de buena fe y lealtad entre las partes, todo lo cual aumentará la eficacia de los controles de la Administración Tributaria y reducirá la inseguridad jurídica a la que podrían estar expuestas las empresas y la legitimidad que surge entre ambas.

Es por ello que las prácticas tributarias deben estar claramente definidas por las administraciones tributarias, en este momento de auge en Normas internacionales.

Las normas en interpretaciones NIIF O IFRS adoptadas por la junta de la IASB son Las Normas Internacionales de Información Financiera y a Las Normas Internacionales de Contabilidad; las NIIF corresponden al conjunto único de normas legales y globalmente aceptadas que buscan la hominización de la información financiera de las empresas y con

esta, revelar Estados Financieros más transparentes y confiables para los usuarios de la información.

Estas normas generan cambios en las legislaciones de cada país y como hemos visto en párrafos anteriores generan influencia no solo en las empresas, si no en los entes que las regulan, en este trabajo estudiaremos únicamente los organismos que intervienen en materia tributaria, para ello a continuación mencionaremos las administraciones tributarias de los países objeto de estudio de esta investigación, la función que cumple cada entidad en el respectivo país y de esta forma establecer la pertinencia y alcance de sus pronunciamientos en cuanto a prácticas tributarias frente a las NIIF.

El Servicio de Administración Tributaria SAT correspondiente a México “es un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que tiene la responsabilidad de aplicar la legislación fiscal y aduanera, con el fin de que las personas físicas y morales contribuyan proporcional y equitativamente al gasto público; de fiscalizar a los contribuyentes para que cumplan con las disposiciones tributarias y aduaneras; de facilitar e incentivar el cumplimiento voluntario, y de generar y proporcionar la información necesaria para el diseño y la evaluación de la política tributaria.

En el caso de Chile, existe como administración el Servicio de Impuestos Internos SII, el cual es definido como el órgano:

Responsable de administrar el sistema de tributos interno, facilitar y fiscalizar el cumplimiento tributario, propiciar la reducción de costos de cumplimiento y aumentos de productividad de los agentes económicos y potenciar la modernización del Estado y el

gobierno electrónico del país; lo anterior en pos de fortalecer el nivel de cumplimiento tributario y del desarrollo económico de Chile y de su gente.

Para Argentina tenemos La Administración Federal de Ingresos Públicos por sus siglas AFIP la cual se define como “Responsable de la recaudación y administración de impuestos nacionales. Es una de las dependencias principales del gobierno nacional y es responsable directo ante el Ministerio de Economía.”

Y por último tenemos la Administración tributaria Colombiana DIAN es una Unidad administrativa especial que tiene como objeto:

Coadyuvar a garantizar las seguridad fiscal del estado colombiano y la protección del orden público, económico nacional, mediante la administración y control al debido cumplimiento de las obligaciones tributarias, aduanera y cambiarias, los derechos de explotación y gastos de administración sobre los juegos de suerte y azar explotados por entidades públicas del nivel nacional y la facilitación de las operaciones de comercio exterior en condiciones de equidad, transparencia y legalidad.

2.4. Marco Teórico

Como se ha visto en el presente trabajo, que los países de Argentina, México y Chile han enfrentado un proceso de convergencia, hasta llegar a determinar un periodo obligatorio de aplicación que para Argentina y México inicio en el 2012 y para Chile desde el 2009 en forma gradual y obligatoria para todas las empresas a partir del 1 de enero de 2013, además se conocerá cuáles son las entidades que han liderado este proceso en cada uno de los países a continuación:

Organismos Que Lideran El Proceso De Convergencia

PAIS	Organismos Fiscalizadores	Asociación Profesional	Organización
Argentina	X	X	Federación Argentina de consejos profesionales de ciencias Económicas (FACPCE)
Chile	X	X	Colegio de Contadores de Chile Superintendencia de Valores y Seguros
México		X	Colegio de contadores Públicos Instituto mexicano de Contadores Públicos Consejo mexicano de normas de información financiera (CINIF)

Nota: tomado de: Autoras, 2016.

Ahora se habla, de cómo Argentina ha realizado su proceso de convergencia en cuanto a las implicaciones tributarias, se nombrará cuáles son las normas generadas con respecto a las directrices de aplicación; en primer lugar se tiene la Resolución técnica 26 de 2008 por parte de la Federación Argentina de Consejos profesionales de Ciencias Económicas, modificada por la RT 29 en la cual se establecen lineamientos sobre la adopción, tanto de NIIF plenas, como de NIIF para PYMES, los cronogramas de aplicación y la presentación de Estados Financieros, entre otros. La emisión de la Resolución 562 de 2009 por parte del Comisión Nacional de Valores.

La Administración Federal de Ingresos Públicos AFIP, quien como administración tributaria es objeto de estudio en el presente trabajo También se ha pronunciado sobre los tratamientos tributarios mediante la Resolución General N° 3.363/2012, por la cual reconoce que los métodos de medición, valuación y exposición bajo NIIF y en esencia determina el manejo de la aplicación de las normas internacionales partiendo que la información base será la información financiera y realizando ajustes con sus respectivas notas aclaratorias cuando las bases imponibles de los tributos así lo requieran. En este caso, las notas estarían encaminadas a suministrar información adicional para determinar

los cambios en las bases fiscales, en los que se solicitara por ejemplo: Estados financieros en los que no apliquen NIIF, Información que detalle las diferencias de aplicación de los métodos de medición. Información que deberá ser suscrita por el representante legal, por el órgano de fiscalización de la entidad en su caso y por un contador público independiente.

Cabe anotar que el modelo contable Argentino, se basa en el recaudo de los impuestos que gravan el consumo y una pequeña participación del impuesto a la renta, donde estos últimos representan una cuarta parte del total del recaudo, mientras que los primeros más de un 40%, lo que genera un menor impacto con la aplicación de las NIIF.

Por otro lado, se encuentra la información que brinda el Centro de estudios tributarios de la Universidad de Chile, acerca del progreso de los entes reguladores y normalizadores de las normas Internacionales de Contabilidad en Chile, en primer lugar La Superintendencia de Valores y Seguros quien a través del oficio N0 368, ha enunciado en este la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera, luego se encuentra el pronunciamiento más antiguo del Servicio de Impuestos Internos (SII) en el oficio No. 292 de 2006, que en general resume: el tratamiento de los tributos debe realizarse con las mismas bases impositivas que antes de adoptarse las NIIF y ya que bajo los principios de contabilidad generalmente aceptados en Chile, ya se realizaban ajustes para determinación de las bases de los impuestos, en el caso de las empresas que adoptaron NIIF tendrán que seguir manejándolos.

Así mismo, para hablar de la implementación de las normas internacionales en México y su afectación en materia tributaria es necesario saber de su sistema.

En este país la contabilidad está controlada por la constitución política de los Estados Unidos de México, teniendo como referencias la ley general de profesionales, la ley general de sociedades mercantiles, el código de fiscal de la federación y la ley de impuesto sobre la renta.

El instituto mexicano de contadores públicos, es el regulador de la profesión contable y es esta institución y otras entidades las que anunciaron a mediados del 2001 emitir normas para registro y presentación de información financiera, para ir buscando la convergencia con las normas internacionales de contabilidad. Debido a todos los avances las entidades como la comisión nacional bancaria y de valores regulados del mercado de valores, el instituto mexicano de contadores públicos, el concejo mexicano para la investigación y desarrollo de información financiera y la secretaria de hacienda y crédito público, tomaron la decisión de iniciar en el 2012 con las empresas que cotizaban en la bolsa de valores mexicana que debían adoptar las NIIF.

En el proceso de conversión, México tuvo un punto a favor que debería ser ejemplo para los demás países que iniciaron este proceso.

“Igualmente la consideración de que la convergencia de los Principios contables locales con las NIIF, deben recoger las características económicas y legales del país y estar preparadas en español, así como la necesidad de hacer un trabajo conjunto y Planificado para la convergencia o la adopción de las NIIF a todo nivel, en el ámbito legal, cultural, económico, educativo y fiscal”. (Superintendencia de Sociedades.2013).

Es así como con la aplicación de las normas y la experiencia que ya tienen desde el 2012, se han sacado pequeñas diferencias e inconvenientes que ha presentado México, con respecto a las prácticas tributarias estas son:

La implicación que se presenta en la implementación de NIIF en las empresas mexicanas es cuando el capital contable se ve afectado por los ajustes y reclasificaciones de la adopción; esto porque la ley de impuesto sobre la renta hace referencia al valor capital como punto de comparación para determinar la generación o no del impuesto. Es tanto así que en el artículo 89 de la ley de impuesto sobre la renta dice:

“Las personas morales que reduzcan su capital, adicionalmente, considerarán dicha reducción como utilidad distribuida hasta por la cantidad que resulte de restar al capital contable según el estado de posición financiera aprobado por la asamblea de accionistas para fines de dicha disminución, el saldo de la cuenta de capital de aportación que se tenga a la fecha en que se efectúe la reducción referida cuando éste sea menor” ...
(Gómez, 2012).

De ahí que las empresas tienen que comparar su capital aprobado, con el capital contable de la entidad para determinar su reducción o si esta disminución se debe a reparto de utilidad, por esto al haber un cambio en el balance que se lleva en NIIF y llevarlo a norma local se va a presentar un ajuste que tal vez sea determinado como utilidades distribuidas afectando el capital.

3. Metodología De Investigación

A continuación se presenta la metodología de investigación que cubre los siguientes aspectos: hipótesis de investigación, tipo de investigación, análisis de la población involucrada, análisis de variables y métodos estadísticos.

3.1. Hipótesis De Investigación

Las prácticas tributarias de Colombia frente a la implementación de las normas internacionales de información financiera, se encuentran atrasada comparativamente con los países de referencia México, Chile y Argentina.

3.2. Tipo De Investigación

El tipo de investigación es DESCRIPTIVA, definida como:

“Los estudios descriptivos permiten detallar situaciones y eventos, es decir como es y cómo se manifiesta determinado fenómeno y busca especificar propiedades importantes de personas, grupos, comunidades o cualquier otro fenómeno que sea sometido a análisis”. (Hernández y otros, 1998, p.60).

Así, esta investigación se desarrolla aplicando el tipo de investigación descriptiva o también llamada diagnóstica, ya que se identifican las características y fenómenos concretos que se han presentado en los países objeto de estudio, sobre ello se puede decir que en general han tenido que emitir normatividad que regule en materia de Normas Internacionales de Contabilidad, en cuanto a: definición de grupos, cronogramas de aplicación y otros parámetros que han considerado necesarios, y en cada uno de ellos el Estado y las administraciones tributarias han tenido que pronunciarse de igual manera sobre el tratamiento para efectos tributarios y son

diferentes los planteamientos de estas administraciones, como es el caso de Argentina, quien se ha pronunciado definiendo en algunos casos las mismas bases fiscales que las elaboradas bajo NIIF.

Por ello, se analiza cada uno de los tratamientos tomados, así como la estructura tributaria de los mismos para encontrar las similitudes y diferencias, y finalmente tener un alcance explicativo determinando buenas prácticas para Colombia, ya que en este el modelo de regulación contable le da prevalencia a las normas tributarias en caso de discrepancias. De hecho, varios estándares de contabilidad se originan en leyes netamente fiscales.

3.3. Análisis De La Población Involucrada

La población objetivo involucrada toma personas jurídicas, con el análisis de Entidades que regulen en materia Fiscal y toma personas naturales como los Representantes Legales de las empresas reguladas en cada uno de los países objeto de estudio, con la implementación de las normas internacionales.

3.4. Análisis De Variables

En este punto se hace el análisis de variables y de indicadores para el desarrollo de la investigación, con base en los objetivos específicos planteados para la investigación.

Objetivo 1. Identificar las prácticas tributarias con la implementación de las NIIF en los Países de México, Argentina, Chile y Colombia.

Variable 1. Prácticas tributarias con implementación NIIF en los países de México, Argentina, Chile Y Colombia

Indicadores: Prácticas tributarias/país

Objetivo 2. Proponer la mejor práctica tributaria estratégica para el caso de Colombia.

Variable 2. Características de la mejor práctica tributaria estratégica para Colombia

Indicadores: Cambios de Práctica tributaria para Colombia/países de México, Chile y Argentina; fecha de implementación para Colombia/ fecha de implementación en los países de Mexico, Chile y Argentina; tarifa de impuesto a la renta en Colombia/tarifa de impuesto en los demás países.

Objetivo 3. Costo – beneficio de la aplicación de la práctica estratégica propuesta.

Variable 3: costo-beneficio: A través de la búsqueda en bases de datos de cada uno de los países en mención se identificarán los Entes de Control Fiscal y reguladores en materia de normas internacionales de información financiera, además de las opiniones y propuestas de profesionales en la Contaduría Pública. Así, obtener los beneficios derivados de la práctica tributaria respectiva, basada en la NIIF.

Indicadores: sistema de tributación actual/ reforma tributaria estructural, determinación de renta actual/ capacitaciones para entender cambios por la reforma tributaria.

3.5. Métodos Estadísticos

Es de carácter cualitativo con inferencia estadística, ya que se enfoca a la búsqueda de la norma que habla sobre las prácticas tributarias frente a la implementación de normas internacionales, con el propósito de explorar comparativamente los países de México, Chile y Argentina, así como la explicación de la mejor practica estratégica que puede implementar Colombia en su proceso de convergencia.

4. Manejo De La Información Y Análisis De Resultados

Este capítulo se basa en el manejo de la información para el desarrollo de las variables e indicadores planteados en el numeral 3.4.

Con la recopilación de la normatividad y pronunciamientos identificaremos las diferentes prácticas tributarias, realizando un cuadro comparativo de los países objeto de estudio.

Propuesta de estrategia para Colombia, por medio del análisis de la información comparativa, midiendo el nivel de avance que tiene Colombia en este tema vs los otros países, estableceremos la mejor práctica estratégica para Colombia.

Estudio de Caso, se toma como elemento del estudio una empresa Colombiana para medir impacto de la carga impositiva del impuesto sobre la renta en esta entidad, mediante la comparación de los Estados financieros bajo norma local y bajo norma internacional con el fin de establecer el costo –beneficio de la misma y del Estado.

Variable 1. Prácticas tributarias con implementación NIIF en los países de México, Argentina, Chile Y Colombia

Al respecto, se encuentra que Chile, Argentina y México son países con sistemas contables altamente regulados por el Estado, lo que significa que existe una alta influencia de fiscalidad en las prácticas contables aplicadas al proceso de convergencia.

Chile no necesita de ninguna reforma tributaria debido a que el ámbito de impuestos a las utilidades de las empresas, la base imponible se determina partiendo desde un resultado financiero y desde este se realizan los “ajustes”, lo que quiere decir que se le agregan o deducen determinadas partidas que de acuerdo a la normativa tributaria poseen un

tratamiento distinto, un ejemplo es algunos gastos que financieramente consideramos como tales, pero que la ley de renta no lo acepta.

Ahora bien la “determinación de la base imponible” se efectúa de acuerdo a lo señalado por los artículos 29 Ingresos, Art 30 Costos, Art 31 Gatos, Art 32 Corrección monetaria Art Agregados y deducciones de la ley de Impuestos a la Renta.

Así pues ya identificado el proceso mediante el cual se determinaría la tributación es conveniente aclarar que para Chile las normas internacionales son netamente contables y financieras y no modifican de ninguna forma las normas tributarias; es por esto que las empresas están encargadas de hacer los ajustes necesarios a dichos resultados para determinar la utilidad sobre la cual cumplirán sus obligaciones impositivas.

Esto significa que la metodología del registro contable no va a modificar la tributación, sin embargo modificara la determinación de las adiciones o deducciones para llegar a la base gravable.

Normas que afectan la base gravable.

DIFERENCIAS	IFRS	LEY DE LA RENTA
INGRESOS	NIC 11 / 17 /18 / 21 /39	ARTICULOS 29 Y 15
COSTOS	NIC 2 / 11	ARTICULO 30
GASTOS	NIC 36 / 37 / 12 / 16 / 17 /19	ARTICULOS 31 Y 33
CORRECCION MONETARIA	NIC 21 / 29	ARTICULOS 32 Y 41

Nota: Tomado de: Autoras, 2016.

Es así como la SII señala en el oficio N°23 del 26 de enero de 2006, de forma expresa “la aplicación de las normas internacionales de información financiera, se enmarca en un ámbito estrictamente contable financiero que no modifican ni afectan a las normas tributarias, por lo que los contribuyentes antes referidos al determinar sus estados financieros, de acuerdo a las normas referidas, de todas maneras estarán obligados a efectuar los ajustes necesarios a dicho resultado para determinar la utilidad sobre la cual deben cumplir con sus obligaciones impositivas, ya que con motivo de la referida conversión se seguirán otorgando tratamientos diferentes a ciertas partidas desde el punto de vista contable financiero y tributario y por consiguiente persistirán las denominadas diferencias permanentes y transitorias”.

Así es que la SII no estima necesario impartir instrucciones normativas sobre la materia, si no que plantea que se trata de diferencias entre aplicación de normas financieras y las tributarias que redundan solo en el ajustes extracontables. Sin embargo los directivos de este órgano regulador evalúan continuamente la necesidad de efectuar cambios legales o administrativos sobre la materia.

Lo anterior, se da porque en las IFRS no son solo un cambio normativo estrictamente financiero, esto porque los efectos en la determinación de la base gravable, requerirá de una adecuación de la normatividad legal vigente. Es así por ejemplo, en las empresas donde su mayoría de las operaciones se realizan en moneda extranjera, deberán registrarlas financieramente de acuerdo a la moneda funcional, adicional a esto solo se aplicara corrección monetaria a países con hiperinflación. En cambio la normativa tributaria chilena dispone que la contabilidad se deberá llevar en pesos, salvo casos calificados, siendo que aquellos contribuyentes de la primera categoría obligados a

declarar sus rentas efectivas mediante contabilidad completa y emitir balance general, deben reajustar anualmente su capital propio, activos y pasivos no monetarios. Esto significa que los contribuyentes deberán llevar doble contabilidad, una financiera y otra fiscal; lo que implica unos efectos patrimoniales tributarios importantes, que requerirían de modificaciones al artículo 41 de la Ley de Renta. (Bravo 2008).

Adicionalmente existen algunos puntos de vista discutidos por las Escuelas de Derecho y de Negocios de Universidades del Chile y diversos seminarios especializados concluyendo en términos generales lo siguiente: (Bravo 2008).

- Aumento de las diferencias entre las normas contables y tributarias.
- Incremento de costos y controles para las empresas (Doble Contabilidad).
- Sofisticaciones de las fiscalizaciones de SII.
- Impacto en el patrimonio y utilidad de las empresas.
- Reconocimiento anticipado de los ingresos financieros por conceptos de activos biológicos, implicaran un aumento de las utilidades que sin lugar a duda afectaran la liquidez de la empresa en la distribución de dividendos a sus accionistas. (Bravo 2008).

Argentina por su lado establece su modelo tributario frente al proceso de convergencia mediante la Resolución General N° 3.363/2012 expedida por la Administración Federal de Ingresos Públicos AFIP, presenta un concepto sobre las prácticas tributarias para aquellas empresas que adoptaron las Normas Internacionales de Información Financiera, estas se encaminan a determinar las bases fiscales partiendo de la información que genera la empresa ya sea contable para las no obligadas y financiera para aquella obligadas o que voluntariamente se acogieron, y reconoce que los métodos de medición, valuación y

exposición bajo NIIF son diferentes de los estados contables los cuales son llevados para los no obligados con dicha normativa establecidas en la Resolución Técnica No 26.

Según Vásquez (2012), menciona que: *“Ahora bien, en el caso de Argentina, la determinación de la materia imponible de ciertos tributos a cargo de esta Administración Federal debe realizarse con base a la información que resulta de los estados contables elaborados bajo NIIF, es decir, se parte de la contabilidad comercial para determinar las bases fiscales”*.

En el caso de que las bases fiscales resultaran de los Estados Financieros bajo norma internacional la Administración Federal estableció el envío de información adicional en los plazos establecidos por la Resolución general No. 3.077.

Dentro de los documentos solicitados encontramos: Estados Financieros aplicando normas Internacionales de acuerdo con la Resolución Técnica No. 26, Estados financieros como Situación Patrimonial y Estado de Resultados elaborado bajo norma local y el detalle de las diferencias generadas por diferentes métodos de medición, evaluación y/o exposición, esta información deberá ser enviada con el visto bueno del representante legal y el órgano de fiscalización.

La información suministrada servirá de papel de trabajo para la fiscalización de los tributos por parte de la administración de impuestos en Argentina y ayudara a medir el impacto del cambio de las bases fiscales, que dará como resultado el recaudo.

En México para realizar la adopción en IFRS primero debían aplicar a las IFRS 1; cuyo objetivo era ratificar que los primeros estados financieros intermedios, tuvieran información clara y precisa para los usuarios y que esta sea comparable para todos los

periodos en los que se presente y sirva como punto de partida para una correcta contabilización bajo IFRS.

Para este país Una clave era considerar realizar la convergencia con los principios contables locales con las NIIF, se debe tener en cuenta las características económicas y legales del país y estar preparadas en español. También plantean que para realizar una adopción exitosa es necesario trabajar en conjunto en el ámbito legal, cultural, económico, educativo y Fiscal.

Con la adopción en IFRS, la información financiera de las entidades experimentara cambios significativos porque reconocerían efectos no contemplados o no permitidos bajo NIF. Por otra parte los justes en la información financiera de una entidad pueden llevar a una modificación en sus tributos dado a que algunos pronunciamientos en materia fiscal hacen referencia a saldos de cuenta contables, así como métodos de valuación establecidos en el PCGA, así como en las NIF.(Gómez, 2011).

En materia tributaria el capital contable se ve modificado por los ajustes y reclasificaciones de la adopción inicial. En varios ordenamientos de la ley del Impuesto Sobre la Renta hace referencia al valor del capital contable de la entidad como punto comparación para la determinación del impuesto; un ejemplo el artículo 89 el cual dice:

“las personas morales que reduzcan su capital, adicionalmente, consideran dicha reducción como utilidad distribuida hasta por la cantidad que resulte de restar el capital contable según el estado de posición financiera aprobada por la asamblea de accionistas para fines de dicha disminución, el saldo de la cuenta de capital de aportación que se

tenga a la fecha en que se efectuó la reducción referida cuando este sea menor”.

(Gómez, 2011).

En conformidad con este artículo las empresas deben realizar una comparación entre la cuenta de capital de aportación y el capital contable de esta para determinar si se debe realizar una reducción de capital; esto generaría un cambio en el capital contable y por consiguiente en la utilidad distribuida que de haber sido comparada en NIF no se hubiera dado.

Así pues el SAT debe estudiar su sistema de recaudación para buscar mecanismos que puedan facilitar el cumplimiento de las obligaciones fiscales para el contribuyente.

Frente al proceso de convergencia Colombia desde la promulgación de la ley 1314 dio autonomía a las normas tributarias para la determinación de sus tributos donde establece:

“Artículo 4°. Independencia y autonomía de las normas tributarias frente a las de contabilidad y de información financiera. 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.”

La DIAN desde el año 2013 mediante Concepto 016442 determinó un periodo de 4 años en los que las NIIF no tendrán trascendencia fiscal y claramente establece que los contribuyentes durante este periodo deberán implementar una contabilidad simultánea bajo los principios del decreto 2649 de 1993 con el propósito de soportar las declaraciones tributarias, además enuncia que cuando se presenten diferencias entre las normas contables y las normas tributarias primaran estas últimas.

Lo que obliga a las empresas acogidas a las Normas Internacionales de Información Financiera a ser capaces de generar información tanto financiera como fiscal, siendo esta la práctica aplicada hasta el próximo periodo de 2017. Ver tabla 3.

Tabla . Cuadro comparativo de las prácticas tributarias de los países de Chile, Argentina y México

PAISES DE ESTUDIO	PLAZOS PARA LA IMPLEMENTACIÓN	PRACTICAS TRIBUTARIAS
CHILE	Inicio Grupo 1 2009 y obligatoriedad para todas las empresas 2013.	<p>*SII señala en el oficio N°23 del 26 de enero de 2006, de forma expresa “la aplicación de las normas internacionales de información financiera, se enmarca en un ámbito estrictamente contable financiero que no modifican ni afectan a las normas tributarias, por lo que los contribuyentes antes referidos al determinar sus estados financieros, de acuerdo a las normas referidas, de todas maneras estarán obligados a efectuar los ajustes necesarios a dicho resultado para determinar la utilidad sobre la cual deben cumplir con sus obligaciones impositivas, ya que con motivo de la referida conversión se seguirán otorgando tratamientos diferentes a ciertas partidas desde el punto de vista contable financiero y tributario y por consiguiente persistirán las denominadas diferencias permanentes y transitorias”.</p> <p>* los contribuyentes deberán llevar doble contabilidad, una financiera y otra fiscal; lo que implica unos efectos patrimoniales tributarios importantes, que requerirían de modificaciones al artículo 41 de la Ley de Renta. (Bravo 2008).</p>
ARGENTINA	Inicio Grupo 1 2011 y las demás empresas aplicación voluntaria.	<p>* Establece su modelo tributario frente al proceso de convergencia mediante la Resolución General N° 3.363/2012. La cual establece que la materia imponible de ciertos tributos a cargo de esta Administración Federal debe realizarse con base a la información que resulta de los estados contables elaborados bajo NIIF, es decir, se parte de la contabilidad comercial para determinar las bases fiscales</p> <p>* La administración del recaudo establece el envío de información con Resolución general No. 3.077. Algunos documentos son Estados Financieros aplicando normas Internacionales de acuerdo con la Resolución Técnica No. 26, Estados financieros como Situación Patrimonial y Estado de Resultados elaborado bajo norma local y el detalle de las diferencias generadas por diferentes métodos de medición, evaluación y/o exposición, esta información deberá ser enviada con el visto bueno del representante legal y el</p>

		<p>órgano de fiscalización.</p> <p>* La información suministrada servirá de papel de trabajo para la fiscalización de los tributos por parte de la administración de impuestos en Argentina y ayudara a medir el impacto del cambio de las bases fiscales, que dará como resultado el recaudo.</p>
MÉXICO	Inicio grupo 1 2012	<p>*la información financiera de las entidades experimentara cambios significativos porque reconocerían efectos no contemplados o no permitidos bajo NIF.</p> <p>*En varios ordenamientos de la ley del Impuesto Sobre la Renta hace referencia al valor del capital contable de la entidad como punto comparación para la determinación del impuesto; un ejemplo el artículo 89 el cual dice: “las personas morales que reduzcan su capital, adicionalmente, consideran dicha reducción como utilidad distribuida hasta por la cantidad que resulte de restar el capital contable según el estado de posición financiera aprobada por la asamblea de accionistas para fines de dicha disminución, el saldo de la cuenta de capital de aportación que se tenga a la fecha en que se efectuó la reducción referida cuando este sea menor”. (Gómez, 2011).</p> <p>*En conformidad con este artículo las empresas deben realizar una comparación entre la cuenta de capital de aportación y el capital contable de esta para determinar si se debe realizar una reducción de capital; esto generaría un cambio en el capital contable y por consiguiente en la utilidad distribuida que de haber sido comparada en NIF no se hubiera dado.</p>
COLOMBIA	Inicio Grupo 1 2015, Pymes 2016 y Entidades Estatales 2017.	<p>* La DIAN desde el año 2013 mediante Concepto 016442 determino un periodo de 4 años en los que las NIIF no tendrán trascendencia fiscal y claramente establece que los contribuyentes durante este periodo deberán implementar una contabilidad simultanea bajo los principios del decreto 2649 de 1993 con el propósito de soportar las declaraciones tributarias, además enuncia que cuando se presenten diferencias entre las normas contables y las normas tributarias primaran estas últimas.</p>

Fuente: Autoras, 2016.

	CHILE IMPLEMENTACIÓN 2009
--	----------------------------------

LA IMPLEMENTACIÓN PARA COLOMBIA IFRS PLENA 2015	ARGENTINA IMPLEMENTACIÓN 2012
	MEXICO IMPLEMENTACIÓN 2012

Fuente: Autoras, 2016.

Argentina llevando una ventaja en tiempo de 3 años tiene la práctica tributaria más acertada para Colombia ya que esta plantea un sistema tributario donde se puede tributar desde la contabilidad bajo IFRS sin afectar el recudo del gobierno

Variable 2. Características de la Propuesta de la mejor práctica tributaria estratégica para el caso de Colombia

Identificando las prácticas tributarias de cada país, se puede observar que países como Chile y México adoptaron posturas muy similares a las de Colombia, tomando la decisión de llevar contabilidad bajo NIIF y contabilidad fiscal o ajustes fiscales para determinar la base imponible de los tributos.

A diferencia de estos Argentina con la resolución General N°3.363/2012 nos muestra que en materia imponible de ciertos tributos a cargo de la Administración Federal deben realizarse con base a la información que resulta de los estados contables elaborados bajo NIIF, es decir, se parte de la contabilidad comercial para determinar las bases fiscales.

Esta sería la mejor práctica tributaria para Colombia, ya que con un conocimiento profundo en materia de IFRS podríamos partir de los Estados Financieros generados bajo norma internacional y realizar ajustes que permitan determinar las bases imponibles de los tributos, siendo esto más beneficioso, ya que los Estados Financieros que tomaríamos como base están siendo auditados lo que no sucede en la actualidad con la contabilidad local.

Quiere decir que las bases fiscales que a partir del 2015 – (primer periodo de aplicación en Colombia) ya no estarán siendo auditadas por el órgano fiscalizador de cada organización, lo que deja una brecha enorme a aquellos que pretenden eludir o pagar menos impuesto.

Carga Impositiva

Comparativamente podemos ver el nivel de recaudo que tienen estos tres países respecto al impuesto a la renta el cual es manejado por estos 4.

Colombia - en Colombia por su parte para el 2015 sigue manteniendo su tarifa del 25% anual para las sociedades.

Argentina – Las empresas residentes deben tributar sobre ingresos mundiales. Las empresas extranjeras por su lado tributan de los beneficios que obtengan en el territorio argentino.

La tasa estándar en este país es del 35% sobre las sociedades y el 9% y 35% para las cooperaciones, variable según la cantidad de ingresos imponibles de los socios.

Chile – El impuesto a la primera categoría que concierne a los ingresos provenientes de actividades comerciales, industriales, agrícolas o mineras, al igual que los ingresos obtenidos de inversión, de actividades inmobiliarias o de pesca una tarifa del 24% y el impuesto de segunda categoría aplica a los ingresos provenientes de los sueldos, bonos, beneficios, en especies y cualquier otra forma de remuneración este es un impuesto progresivo cuyo nivel más alto es de 40% aplicado a partir de una base mensual.

México – El impuesto de renta se determina con los costos y gastos deducibles para determinar la utilidad y así gravar al contribuyente a una tarifa del 25% para el año 2015 en adelante.

Variable 3: costo-beneficio. Estudio de Caso

A continuación se muestra un comparativo de información generada bajo norma local y bajo norma internacional de la empresa CONSTRUCTORA BOLIVAR S.A. determinando las diferencias entre uno y otro, en el presente estudio únicamente analizaremos las partidas que se relacionan con la carga impositiva para la liquidación del impuesto sobre la Renta, para llegar a medir el impacto en esta empresa específica sobre lo que sería la declaración de Renta si se reconocieran la información generada bajo NIIF como base fiscal.

Balance con corte a Diciembre de 2015 (Cifras Expresadas En Millones de Pesos)

DESCRIPCION	VALOR BAJO NORMA LOCAL	VALOR BAJO NORMA INTERNACIONAL	DIFERENCIAS
ACTIVO	1.267.542	1.341.670	74.128
DISPONIBLE	5.976	7.877	-
INVERSIONES	81.821	822.245	-
DEUDORES	165.693	91.158	-
INVENTARIOS	219.530	397.233	-
PROPIEDADES PLANTA Y EQUIPO	8.044	13.926	-
INTANGIBLES	777.649	-	-
DIFERIDOS	1.039	-	-
OTROS ACTIVOS	78	9.230	-
VALORIZACIONES	7.710	-	-
PASIVO	855.321	973.877	118.555
OBLIGACIONES FINANCIERAS	351.488	431.446	-
PROVEEDORES	36.822	-	-
CUENTAS POR PAGAR	365.035	406.640	-
IMPUESTOS, GRAVAMENES Y TASAS	1.149	-	-
OBLIGACIONES LABORALES	2.462	2.462	-
PASIVOS ESTIMADOS Y PROVISIONE	7.459	7.176	-

OTROS PASIVOS	90.906	126.152	-
PATRIMONIO	348.913	367.793	18.880
CAPITAL SOCIAL	23.479	23.479	-
SUPERAVIT DE CAPITAL	13.367	14.352	-
RESERVAS	292.132	284.254	-
REVALORIZACION DEL PATRIMONIO	12.224	-	-
RESULTADOS DEL EJERCICIO	-	45.708	-
SUPERAVIT POR VALORIZACIONES	7.710	-	-
INGRESOS	206.024	157.409	48.615
OPERACIONALES	192.558	157.409	-
NO OPERACIONALES	13.466	-	-
GASTOS	94.082	111.702	17.620
OPERACIONALES DE ADMINISTRACION	34.856	51.773	-
OPERACIONALES DE VENTAS	38.078	38.152	-
NO OPERACIONALES	19.261	-	-
IMPUESTO DE RENTA Y COMPLEMENT	1.887	3.256	-
COSTOS DE VENTAS	48.635	25.033	23.602
COSTO DE VENTAS Y PREST. SERVI	48.635	25.033	-

A continuación clasificaremos las diferencias por Clase para luego analizar cómo afectan en la liquidación del impuesto:

Diferencias en el Activo: En el estudio revelo que hubo un aumento del 6% con la aplicación de las normas internacionales en el Activo en el rubro de inventarios, en las empresas constructoras, el inventario equivale a los inmuebles que se encuentran sin vender, en este caso el aumento se debe al cambio por el momento de la transferencia de responsabilidades del bien, y en la declaración de renta disminuiría el patrimonio líquido por lo tanto el impuesto a pagar liquidado.

Diferencias en el Pasivo: El pasivo tuvo un aumento del 14% con la conversión, debido a los cálculos de valor presente neto – VPN en las obligaciones financieras y con terceros, lo que contrario al punto anterior en materia impositiva, generaría un menor impuesto a pagar en renta presuntiva.

Diferencias en el Ingreso: En este rubro encontramos que los ingresos con la conversión presentan una disminución del 24% debido a que el reconocimiento del ingreso ya no se da en el caso de la empresa Constructora con la factura de venta, si no con la entrega formal del bien, lo que quiere decir que como base fiscal disminuiría el valor del impuesto a cargo.

Diferencias en Costos y Gastos: En el caso de los costos y gastos la primera presenta una disminución del 49%, mientras que los gastos un aumento del 19%, en conjunto estos dos rubros generarían una disminución de las utilidades por lo tanto un menor impuesto a pagar.

En resumen tomar como base fiscal la contabilidad financiera generaría una disminución en la carga impositiva tomando como referencia la empresa Constructora Bolívar SA. y si nos atrevemos a decir que esta filosofía aplicaría para la mayoría de las empresas lo que en conjunto generaría un déficit en el recaudo del Estado.

Por otra parte lo que se podría tomar como una mejor practica tributaria seria, partir de una contabilidad financiera que realizara los ajustes necesarios, para llegar a determinar las bases fiscales del impuesto sobre la renta.

Normativo: La aplicación de una práctica tributaria en Colombia implica un cambio al sistema tributario actual el cual generaría costos al Estado para realizar una reforma

estructural que lleve a determinar las bases imponibles a partir de un estado financiero bajo IFRS que garantice a la Hacienda Pública el recaudo suficiente para cubrir el presupuesto.

Capacitación: Al realizarse cambios en las practicas tributarias normalmente se llevan es necesario capacitar a las personas encargadas de realizar la determinación de los impuestos en las empresas Colombianas, lo que representa un costo que varía dependiendo del tamaño de la misma.

Inversión: Las empresas en cualquier sector económico e independiente del grupo al que pertenezcan están obligadas a adquirir o desarrollar el software contable para el manejo de la práctica tributaria, este software les debe permitir generar información bajo norma internacional y las partidas o ajustes fiscales para llegar a las bases imponibles.

5. Conclusiones Y Recomendaciones

Consideramos que la mejor práctica tributaria para Colombia frente a la implementación de las normas internacionales teniendo en cuenta las lecciones aprendidas en México, Chile y Argentina, sería la aplicada por Argentina ya que esta parte de información financiera bajo normas internacionales de Información financiera para llegar a las bases fiscales en la declaración de los impuestos.

Si analizamos comparativamente el modelo contable/fiscal de Argentina con el caso de Colombia, nos damos cuenta que nuestras bases fiscales partirían de mediciones y reconocimientos diferentes a NIIF, y las que pudieran ser iguales no sería el conjunto mayor. Adicional, nuestra estructura tributaria depende en gran medida del impuesto a la renta, más del 40%, que sería la zona de mayor impacto esperado al aplicar normas internacionales. Luego un cambio en las bases imponibles, podrían distorsionar la estructura tributaria, con graves consecuencias para la Hacienda Pública. Por esta razón únicamente tomaremos al país de Argentina a modo de ejemplo en el caso de la práctica tributaria, ya que resultaría más beneficioso para Colombia por el control y la seguridad que nos brindaría la aplicación de la misma.

Colombia tiene una estructura tributaria basada en COLGAAP, por esta razón en la actualidad se lleva una contabilidad simultánea entre COLGAAP e IFRS. Esto nos lleva a que las bases fiscales a partir del 2015 (primer periodo de aplicación) ya no estarán siendo auditadas por el órgano fiscalizador de cada organización, lo que deja una brecha enorme a aquellos que pretenden eludir y pagar menos impuesto.

En el caso en que la normatividad tributaria no obligue a las empresas responsables a llevar una contabilidad paralela, generara que los funcionarios encargados de los tributos tengan un conocimiento completo de las normas internacionales de contabilidad, para determinar los tributos partiendo de estados bajo NIIF, lo que implica un costo superior debido a la capacitación en los nuevos modelos de fiscalización.

Además de la capacitación las empresas en todos los sectores económicos, independiente del grupo al que pertenezcan están obligadas a adquirir o desarrollar el software que les permita generar información bajo norma internacional y las partidas o ajustes fiscales para llegar a las bases imponibles.

En materia normativa la aplicación de una práctica tributaria en Colombia implica un cambio al sistema tributario actual el cual generaría costos al Estado para realizar una reforma estructural que lleva a determinar las bases imponibles a partir de un estado Financiero bajo IRFS que garantice a la Hacienda Pública el recaudo suficiente para cubrir el presupuesto.

5.1. Recomendaciones

A pesar de que Colombia depende del impuesto a la Renta, es válido un análisis por parte de expertos para validar la posibilidad de una reforma tributaria donde se logre tener un recaudo que grave más el consumo y menos la renta o que fuese similar a la base de contabilidad bajo NIIF, ya que en la actualidad se podría generar una doble contabilidad y hasta incentivas la contabilidad creativa, esto ya que el libro fiscal (COLGAAP) a partir del 2015 no es revisado por la auditoria y tampoco certificado por un revisor fiscal.

A continuación se relacionan las posibles investigaciones a realizar y que fueron planteadas como preguntas de investigación, no abordadas en este documento, a saber:

¿Con la implementación de las NIIF, se podrá lograr mayor inversión extranjera?

¿La falta de implementación de las NIIF en las organizaciones trae estancamiento de la economía del país?.

¿Cuál es el beneficio o desventaja para las empresas exportadoras e importadoras la implementación de las Normas Internacionales?

6. Referencias Bibliográficas

Bravo, 2008, Impacto IFRS en Materia Tributaria. Santiago de Chile, de

http://www.salcedoycia.cl/publicaciones/wp-content/uploads/2008/10/boletin_tributario_ifrs.pdf

Bonilla, I. 2011. Impacto tributario por la implementación de las NIC Y NIIF EN Venezuela, Chile, Costa Rica, Perú y Panamá. Universidad Autónoma de Bucaramanga, de

<http://es.slideshare.net/samariz/impacto-tributario-niif>

Cabello, N. 2010. Efecto Tributario de NIIF en Chile, Chile, Noticias, Reflexiones de Auditoría, Contabilidad y Economía en Chile, de

<https://blogconsultorasur.wordpress.com/2010/10/16/efecto-tributario-de-niif-en-chile/>

Cabello, N. 2010. Desafíos de la adopción de NIIF en Chile, Chile, Noticias, Reflexiones de Auditoría, Contabilidad y Economía, de

<https://blogconsultorasur.wordpress.com/2010/10/16/desafios-de-la-adopcion-de-niif-en-chile/>

Dirección de Estudios de investigaciones tributarias, 2012. Lima. Aplicación de las Normas Internacionales de información Financiera y su impacto en el Ámbito de la Administración Tributaria. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias.

Diamond A., Chau H. , Castillo H., Singh K., Karamañites C., Carvajal R., Rojas J., Gómez N.;

Normas Internacionales de Información Financiera [versión electrónica]. KPMG, en

<http://www.sefin.gob.hn/wp-content/uploads/2013/05/niif.pdf>

Gómez S, 2011. Posibles implicaciones fiscales en México por la adopción de Normas Internacionales de Información Financiera. Consultado el 2 de febrero de

2016,http://www.ccpm.org.mx/colegio/2012/marzo/images/ensayo_universitario/archivos/SAMUEL%20GOMEZ%20CHONG.pdf

Guevara, 2013. Impactos Tributarios por Aplicación de NIIF/NIC. Cámara de Comercio de Medellín para Antioquia.

Leza, Escriña & Asociados S.A.2014. Adopción de normas contables IFRS/NIIF en Argentina, http://www.lea-global.com/uploads/circulares/2015/09/9_adopcion_ifrs_argentina.pdf

Ministerio de Economía y hacienda. Código de Buenas Prácticas Tributarias. Foro de Grandes Empresas.

Morales F, 2005, Tipos de Investigación. Consultado el 15 de marzo de 2016, http://www.academia.edu/4646164/Tipos_de_Investigaci%C3%B3n

Normas Internacionales de Contabilidad, 1996. Impuesto sobre las ganancias N°12, <http://www.normasinternacionalesdecontabilidad.es/nic/pdf/NIC12.pdf>.

Servicio de Impuestos internos. Cuenta Pública 2002-2003. Servicio de Administración Tributaria SAT, http://www.sat.gob.mx/que_sat/Paginas/default.aspx

Servicio de impuestos internos subdirección normativa SII, <http://ifrs.udp.cl/wp-content/uploads/2013/02/oficio293.pdf>

Superintendencia de Sociedades. 2013. Colombia, Tendencias y Experiencias en algunos países representativos.

[Anexo_1_Tendencias_y_Experiencias_En_Algunos_Paises_Representativos.pdf](#)

Vásquez T , 2012. Columnista Vanguardia Liberal, Bucaramanga. Instituto Nacional De Contadores Públicos, de <http://www.incp.org.co/incp/document/argentina-adopta-niif-tambien-para-efectos-tributarios/>

Universidad Externado de Colombia. Septiembre 2014. CONVERSATORIO: Experiencia de Implementación de los IFRS en Chile, consultado 30 de octubre de 2015, <http://observatorioappo.uexternado.edu.co/conversatorio-experiencia-de-implementacion-ifrs-en-chile-sep0514/>

Lista de Anexos

Anexo 1. NIC/NIIF Vigentes En Colombia.

NIIF (IFRS) VIGENTES	
NIIF 1	Adopción por primera vez de las normas internacionales
NIIF 2	Pagos basados en acciones
NIIF 3	Combinación de negocios
NIIF 4	Contratos de seguros
NIIF 5	Activos no corrientes mantenidos para la venta y operaciones descontinuadas
NIIF 6	Exploración y evaluación de recursos minerales
NIIF 7	Segmentos de operación
NIIF 8	Segmentos de operación
NIIF 9	Instrumentos financieros
NIIF 10	Estados financieros consolidados
NIIF 11	Acuerdos conjuntos
NIIF 12	Información a revelar sobre participaciones en otras entidades
NIIF 13	Medición del valor razonable

NIC (IAS) VIGENTES	
NIC 1	Presentación de estados financieros
NIC 2	Inventarios
NIC 7	Estados de flujos de efectivo
NIC 8	Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores

NIC 10	Hechos ocurridos después del periodo en el que se informa
NIC 11	Contratos de construcción (será sustituida por la NIIF 15)
NIC 12	Impuesto a las ganancias
NIC 16	Propiedad, Planta y Equipo
NIC 17	Arrendamientos
NIC 18	Ingreso de actividades ordinarias (Será sustituida por NIIF 15)
NIC 19	Beneficios a los empleados
NIC 20	Contabilizaciones de las subvenciones del gobierno e información a revelar sobre ayudas gubernamentales
NIC 21	Efectos de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera
NIC 23	Costos por prestamos
NIC 24	Información a revelar sobre partes relacionadas
NIC 26	Contabilización e información financiera sobre planes de beneficio por retiro
NIC 27	Estados financieros separados
NIC 28	Inversiones en asociadas y negocios conjuntos
NIC 29	Información financiera en economías hiperinflacionarias
NIC 32	Instrumentos financieros: presentación
NIC 33	Ganancias por acción
NIC 34	Información financiera intermedia
NIC 36	Deterioro del valor de los activos
NIC 37	Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes
NIC 38	Activos intangibles
NIC 39	Instrumentos financieros: Reconocimiento y medición (aplica con NIIF 9)

NIC 40	Propiedades de inversión
NIC 41	Agricultura

NIIF (IFRS) EMITIDAS PERO NO VIGENTES	
NIIF 14	Cuentas de diferimiento de actividades reguladas (vigente enero 2016)
NIIF 15	Ingresos de contratos con clientes: sustituirá a NIC 11, NIC 18, CINIIF 31,15,18 y SIC 31 (vigente enero 2017)

Fuente: Autoras, 2016.