

CONCEPTO DE ESENCIA SOBRE FORMA
(Concepto CCTCP 210 de Diciembre 28 de 1998)

1. SÍNTESIS DE LA CONSULTA

“1. El principio de contabilidad generalmente aceptado en Colombia contenido en el Art. 11 del Decreto 2649/93 que se refiere a la “Esencia sobre Forma”, debe ser aplicado en forma obligatoria para registrar todos los hechos económicos ocurridos en una sociedad?

2. Existen excepciones a este principio?

3. Si existen cuales serían?”

2. ANTECEDENTES

En el libro **“Las normas de contabilidad en Colombia”**, el C.P. Yanel Blanco Luna explica en la página 82 : **“La sustancia de las transacciones y demás sucesos no siempre es consistente con lo que aparenta su forma legal o trama externa. Por ejemplo, una empresa puede vender un activo a un tercero de tal manera que la documentación aportada dé a entender que la propiedad ha pasado a este tercero. Sin embargo, puede existir simultáneamente acuerdos que aseguren a la empresa el continuar disfrutando de los beneficios económicos incorporados al activo en cuestión. En tales circunstancias, presentar información sobre la existencia de una venta podría no representar fielmente la transacción efectuada (en el caso de que verdaderamente haya habido tal transacción)”**.

A su vez el C.P. Luis Alirio Téllez, en su artículo **“El dilema entre forma y contenido”**, publicado en la revista Memorando Económico, Bermúdez y Valenzuela, volumen XIV, número 7 de Julio de 1996, hace las siguientes anotaciones:

“(…). La esencia apunta a la realidad económica, vale decir, a si se concreta de manera cierta e indiscutible la transacción contable y su efecto económico.

La forma se orienta a si un hecho económico se fundamenta en requisitos de orden legal, vale decir formalidad legal para poder reconocer y revelar la ocurrencia de un evento económico.

(…).

Por regla general, la enajenación de bienes o la prestación de servicios sujetos a condición o eventos por cumplir, tipifican la noción de esencia sobre forma, que en cada caso deben ser evaluados cuidadosamente para definir si un hecho económico debe ser reconocido y revelado en su esencia y forma o en su esencia o en su forma, lo cual significa que no existe una regla o fórmula que permita de por sí concretar el límite tenue entre la realidad económica y su formalidad legal; (...).

La adecuada asociación de la realidad económica con la forma legal es su factor primordial, por lo general subjetivo, para definir la incidencia de sus posibles conflictos de interpretación y delimitar con razonabilidad la incidencia en los estados financieros.

La esencia sobre forma, en oportunidades, la definen las características y cualidades de los entes económicos que participan en el evento económico. (...).

La esencia sobre forma, en otras oportunidades depende de la naturaleza y características de los negocios jurídicos explícitos o implícitos en determinados eventos. (...)”.

La esencia de un evento económico debe prevalecer sobre su forma, sin perjuicio de la realización y la causación para que se puedan cumplir los objetivos y las cualidades de la información contable, vista ésta como la base para la toma de decisiones comerciales o no comerciales”.

3. FUNDAMENTACIÓN LEGAL

La norma legal sobre el tema aparece, como la consultante lo indica en su carta, en el artículo 11 del Decreto 2649 de 1993 que dice : **“Los recursos y hechos económicos deben ser reconocidos y revelados de acuerdo con su esencia o realidad económica y no únicamente en su forma legal.**

Cuando en virtud de una norma superior, los hechos económicos no puedan ser reconocidos de acuerdo con su esencia, en notas a los estados financieros se debe indicar el efecto ocasionado por el cumplimiento de aquella disposición sobre situación financiera y los resultados del ejercicio”.

Por su parte el Consejo de Estado, con fecha 30 de Abril de 1998, expediente 8725, con ponencia del doctor Delio Gómez, profirió sentencia sobre el tema así:

“En el caso sub-judice, la Administración, inició la investigación (...) encontrando que si bien los registros contables de (...) se encontraban respaldados por comprobantes internos y externos, ésto es las correspondientes facturas de compra, oficios de transferencias de fondos y comprobantes de egreso en algunos casos, se puso de manifiesto la ausencia de establecimiento de comercio (...) como instrumento indispensable para la realización de los fines de la empresa en relación con la sociedad primeramente citada y la falta de credibilidad de las operaciones realizadas con las demás (...)”

“Tales hechos indicadores, a juicio de la sala, permiten afirmar, sin lugar a duda, que los libros de contabilidad de la sociedad actora no constituyen “prueba suficiente” por haber quedado desvirtuados a través de las verificaciones efectuadas por la Administración (...)”

“En tales condiciones el certificado expedido por el Revisor Fiscal de la sociedad actora arrimado al proceso para demostrar las compras discutidas, no presta mérito probatorio pues adolece de la misma falta de credibilidad de la contabilidad, por carencia de prueba respecto a la realización de las operaciones (...)”

“ Si bien (...) en el expediente obra certificación de la Cámara de Comercio acerca de la existencia y representación legal de la sociedad (...), tal certificación no demuestra la realidad de las operaciones que fueron glosadas por la Administración, pues ni siquiera posee establecimiento de comercio de la sociedad y por ende falta de credibilidad de las operaciones (...). No basta con la prueba de la existencia jurídica de la sociedad, para entender que se han efectuado las operaciones contractuales discutidas, pues el punto en examen no es ese, sino, concretamente, el de la realidad de las compras, para lo cual es indispensable, sin lugar a equívocos, que ambas partes hayan manifestado su voluntad para el perfeccionamiento del negocio jurídico (...).”

“Las certificaciones del Banco (...) en donde éste certifica (...) acerca del pago de cheques (...) girados a favor de (...), tampoco tienen la virtualidad de enervar la actuación

administrativa, puesto que con ella solamente confirma el aspecto formal de la operación, no la realidad; que constituye el motivo de rechazo (...)".

Complementariamente debemos recordar que el artículo 47 del Decreto 2649 de 1993 se refiere al reconocimiento de los hechos económicos así : **"El reconocimiento es el proceso de identificar y registrar o incorporar formalmente en la contabilidad los hechos realizados..."** (Lo subrayado no es del texto).

Como lo anota el consultante, el principio comentado está contenido en un decreto expedido por el Gobierno Nacional previo el cumplimiento de las disposiciones legales sobre la materia, decreto que se encuentra vigente y el cual es de obligatorio cumplimiento de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 18 del Código Civil Colombiano, concordante con lo estipulado por el artículo 9 *Ibíd*em, normas que en su orden rezan:

"Artículo 18. - La ley es obligatoria tanto a los nacionales como a los extranjeros residentes en Colombia".

"Artículo 9. - La ignorancia de la ley no sirve de excusa".

4. CONCEPTOS DEL CONSEJO TÉCNICO DE LA CONTADURÍA PÚBLICA

Una vez estudiados los puntos anteriores, el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, aprobó los siguientes conceptos :

1. Se puede concluir que la norma de Esencia sobre Forma es de obligatorio cumplimiento pero, como el mismo principio contempla, cuando existan normas superiores que no permitan el reconocimiento, no se deberán registrar, sino indicar su efecto ocasionado, en notas a los Estados Financieros. De tal suerte que todos los hechos económicos ocurridos en la Sociedad tendrán de acuerdo con la norma de Esencia sobre Forma dos alternativas :

- a. Reconocerse y registrarse, cuando las normas superiores no impidan tal reconocimiento, o
 - b. Mediante notas a los estados financieros, indicarse el efecto ocasionado por el cumplimiento de las normas superiores, cuando impidan el reconocimiento.
2. No existen excepciones al principio de Esencia sobre Forma, sino que el mismo principio determina cuándo no pueden ser reconocidos los hechos económicos de acuerdo con su esencia.