

CONSEJO TECNICO DE LA CONTADURIA PÚBLICA
COMITÉ DE EXPERTOS EN IMPUESTOS
REUNIÓN SEPTIEMBRE 09 DE 2015
ACTA No OC-007-15

Hora: 4:30 PM

Instalaciones de E3 (auditorio)

En la fecha se reúne el comité de expertos en impuestos del CTCP con el fin de desarrollar la siguiente agenda:

1. TOMA DE LISTA.

Asisten los siguientes miembros:

NOMBRES	sep-09
Carlos Alberto Espinoza Reyes	X
Carlos Eduardo Ruiz	X
Carlos Mario Lafaurie Escorce	NA
Catherine Pulido Rincón	NA
Daniel Sarmiento	E
Diego Casas M.	E
Diego Cubillos Pedraza	X
Francisco Javier Tabares	NA
Gabriel Suarez	NA
Gabriel Vásquez Trisancho	E
Gustavo A. Peralta Figueredo	NA
Ivan Enrique Iguaran Pajaro	NA
Jairo Alberto Higueta Naranjo	X
Johana Rincón R.	X
John Tairo Romero Becerra	NA
Julian Jimenez Mejia	X
Jose Hernan Florez	X
Juan Guillermo Chica Ramirez	NA
Juan José Fuentes Bernal	NA
Leonardo Contreras Gonzalez	X
Natasha Avendaño García	NA
Orlando Corredor Alejo	X
Luis Enrique Tellez P	NA
Magdalena Gámez Rincón	X
María Nelcy Cubides C.	X
Orlando Rocha	X
Ruth Yamile Salcedo Younes	E
Oscar Torres Mendoza	X

Oscar Zarate R.	NA
Oswaldo Perez	X
Wilmar Franco	X
Juan José Rodriguez	E
Luis Adelmo Plaza DIAN	X

Convenciones:

X → asiste

XX → no asiste pero mandó aporte previo

NA → no asiste

E → se excusó

2. Análisis decreto 2548 de 2014 y Concepto DIAN 0512 de 2015 (continuación)

Continuamos con el análisis del tema para avanzar en lo siguiente:

2.1 Cobertura del libro fiscal:

El artículo 4 del Decreto 2548 determina que se puede llevar un libro tributario *“con base en las disposiciones del artículo 2 del presente Decreto.”* A su vez, el artículo 2 señala

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

Se observa, entonces, que el libro fiscal debe llevar todo aquello que exijan las normas señaladas en el artículo 2, es decir, decreto 2649, 2650 y demás allí indicadas. Sin embargo, el mismo artículo 4 termina diciendo: *“Así, todos los hechos económicos deberán ser registrados en este libro.”*

En consecuencia, se deben registrar en el libro tributario los hechos económicos que de acuerdo con las normas indicadas merezcan reconocimiento y medición; sin embargo, atendiendo la finalidad de la norma reglamentaria, no debe incluirse en dicho libro aquellos eventos, sucesos o elementos técnicos que no tengan efectos tributarios. Ejemplo, valorizaciones e impuesto diferido. No obstante que así lo entendemos, no significa que si un sujeto decide incluir todo (hasta las valorizaciones) ello haga suponer que quien no lo haga está incurriendo en una deficiencia y menos que pudiera estar inmerso en una sanción tributaria. En todo caso, este CET sugiere que cuando existan diferencias entre los saldos del libro fiscal y los saldos de las declaraciones tributarias, las mismas se deberán registrar en las cuentas de orden fiscales dentro del mismo libro, de tal forma que la suma de los saldos del libro tributario con los respectivos saldos de las cuentas de orden fiscal arrojen un monto igual a lo reportado en las declaraciones tributarias.

En resumen, antes que la forma, debe priorizarse el fondo y el objetivo que persigue el libro: facilitar la determinación de las bases tributarias y la prueba de los hechos económicos, de manera que quien fiscaliza pueda ejercer adecuadamente su trabajo, a partir de una base documental y de reconocimiento cierta. Es decir, lo que prevalece es el sistema de información, más que la forma del libro.

Lo anterior con el aval del mismo Decreto 2548, artículo 4, parágrafo 1º, cuando señala:

“(…) El Libro Tributario y la información allí registrada, debe permitir la identificación del tercero con el cual se realiza la transacción, el conocimiento completo, claro y fidedigno de la operación y la determinación de los tributos.”

2.2 ¿Es un libro de contabilidad?

Carlos Espinoza ha remitido un documento con argumentos que niegan dicha calidad. Textualmente señala el documento:

“EL LIBRO TRIBUTARIO ES UN LIBRO DE CONTABILIDAD?

Por: CARLOS ALBERTO ESPINOZA REYES

Este es un documento conciso para facilitar su lectura y evaluación por parte del CET, basado, en materia contable, en el nuevo contexto normativo de la L.1314/09, incluido su Artículo 3º. (“De las normas de contabilidad y de información financiera”, norma que enuncia las normas técnicas sobre registros y libros). Aunque el mismo no desconoce el antiguo acervo normativo y jurisprudencial en materia contable y tributaria relacionado, no se incluyen apartes del mismo en este escrito para mantener su concisión, y, en cambio, se prefiere, que en lo que siga siendo aplicable se recurra a los registros que sobre el particular mantienen los miembros del CET.

I. EL LIBRO TRIBUTARIO ES UN LIBRO DE CONTABILIDAD?

En mi opinión, el Libro Tributario no es un libro de contabilidad, por lo siguiente:

El DR. 2548/14 es una norma tributaria a pesar de reglamentar el Art. 4º. de la L.1314/09, pues el caso específico de esta reglamentación está referido a los aspectos tributarios del inciso primero del citado artículo 4º.: efectos de la contabilidad en la bases fiscales por remisiones expresas y omisiones.

Como norma tributaria, establece la opción de que los contribuyentes lleven el Libro Tributario “(…) con base en las disposiciones del Art. 2º. del presente decreto (…)”, es decir, con base en las normas tributarias y sus remisiones al antiguo marco contable que permiten determinar las bases fiscales; incluyendo, en consecuencia, dentro de sus finalidades permitir “(…) la determinación de los tributos (…)” (Parágrafo 1º. Del Art. 4º. DR 2548/14), y, junto con la contabilidad, constituir soporte de las declaraciones tributarias (Art. 5º. DR.2548/14). **Es decir, el Libro Tributario, como su mismo nombre lo indica, es esencialmente tributario.**

Ahora, siendo un libro tributario creado para soportar las declaraciones tributarias y establecido por una norma tributaria, el mismo solamente podrá producir efectos fiscales atendiendo a lo señalado por el inciso 2º. del Art. 4º. de la L.1314/09 el cual dispone lo siguiente: “A su vez, las disposiciones tributarias únicamente producen efectos fiscales. Las declaraciones tributarias y sus soportes deberán ser preparados según lo determina la legislación fiscal.”

Si a partir de lo expuesto en el párrafo anterior se está de acuerdo en que el Libro Tributario solo puede producir efectos fiscales, entonces se debe estar de acuerdo en que el mismo no puede catalogarse como un libro de contabilidad. En refuerzo de esto último, recordemos que en la contabilidad (lo cual incluye sus libros, por supuesto) “(…) los entes económicos harán los reconocimientos, las revelaciones y conciliaciones previstas en la normas de contabilidad y de información financiera (…)” (Inciso 4º. del Art. 4º. De la L.1314/09); es decir, solo pueden catalogarse como libros de contabilidad aquellos en los cuales se hacen los reconocimientos a la luz de los nuevos marcos contables.

Es más, es a la luz de lo anterior que se debe entender lo dispuesto en el Parágrafo 3º. Del Art. 4º. del DR. 2548/14: “Parágrafo 3. Los contribuyentes obligados a llevar contabilidad deberán dar cumplimiento a lo dispuesto en el inciso 4 del artículo 4 de la Ley 1314 de 2009”; pues lo que

pretende esta disposición es evitar que llevar el Libro Tributario contamine de alguna forma a la contabilidad que debe llevarse según lo señala el inciso 4º. en mención.

Por otra parte, no se debe omitir que el DR 2548/14 reglamenta también los Artículos 773 y 774 del ET, pero dicha reglamentación debe entenderse a la luz de lo expuesto en los párrafos anteriores. Es decir: i) en primer lugar, no se debe entender como que una norma tributaria le agregó un libro a la contabilidad bajo los nuevos marcos contables, porque esto sería contrario a lo señalado por el inciso 4º. Del Art. 4º. De la L.1314/09; ii) en segundo lugar, más bien, se debe entender que se añadió un medio probatorio adicional para efectos tributarios, en los términos señalados por los Artículos 5º. Y 7º. Del DR.2548/14.

En el nuevo contexto contable de las NIIF, el cual se ampara en el L.1324/09, (sic) estimo que lo anterior es suficiente para demostrar que el Libro Tributario no es un libro de contabilidad y, consecuentemente, no estimo necesario recurrir ni al Código de Comercio, ni al DR. 2649/93, a ninguna otra norma, ni a la jurisprudencia existente para demostrarlo.

II. SON APLICABLES AL LIBRO TRIBUTARIO LAS SANCIONES DEL ART. 654 ET?

Pienso que si se concluye que el Libro Tributario no es un libro de contabilidad, el hecho de que la DIAN concluya que el mismo presenta irregularidades no genera las sanciones asociadas al Art. 654 ET porque dichas sanciones están previstas solamente para los libros de contabilidad y no para libros específicos tributarios, tal como lo señala el inciso primero de dicho artículo "*habrá lugar a aplicar sanción por libros de contabilidad (...)*"

HASTA AQUÍ LA CITA TEXTUAL DEL DOCUMENTO DE CARLOS ESPINOZA

Este CET está de acuerdo que el libro tributario no es un libro de contabilidad en el sentido técnico legal de la palabra. Los libros de contabilidad son los exigidos por el ordenamiento mercantil solamente. El libro tributario, primero, nace a consecuencia de un reglamento tributario y, segundo, refleja y reconoce hechos económicos con incidencia tributaria. Por tanto, llevarlo o no, o tenerlo con cierta forma, no comporta posibilidad legal de proponer sanción por libros de contabilidad.

Un aspecto adicional que destaca este CET para concluir que no es un libro de contabilidad es el artículo 509 del ET, conforme al cual los responsables del IVA están obligados a llevar un **registro auxiliar** de compras y ventas. Ese registro es parecido (por no decir igual) al libro tributario, en el sentido de que aunque se ha denominado un libro auxiliar, realmente corresponde a un registro auxiliar que se configura de acuerdo con las normas contables colombianas.

2.3 ¿Es el libro tributario un libro único o múltiple?

En la reunión anterior (acta OC-006-15) Carlos Espinoza propuso el entendimiento de que el libro es múltiple (Cfr. Transcripción de su escrito en el acta referida). Hoy este CET manifiesta entender que el libro tributario es un libro único, es decir, el libro no va complementado con nada distinto de los antecedentes de fundamento de los registros, es decir, soportes, facturas, comprobantes, etc. Por tanto, no hay un libro diario o mayor tributario como parte del libro auxiliar.

Sin embargo, este CET entiende que el libro tributario por sí solo puede no ser fácilmente comprensible, razón por la cual, técnicamente, seguramente cada contribuyente emitirá a partir de ese libro, un balance de prueba que consolide y resuma la información de manera que se permita una mejor comprensión de las cifras. Sin embargo, esos reportes no resultan ser una exigencia legal sino que emergen de la necesidad práctica.

2.4 Saldos iniciales del libro tributario

El concepto DIAN es del parecer que el contribuyente pudiera decidir qué contabilizar como saldos iniciales según las tres opciones que allá se leen. Sin embargo, este CET entiende que en materia de

saldos iniciales no hay opción distinta de registrar los valores que refleje la contabilidad bajo normas colombianas a diciembre 31 del año anterior a la entrada en vigencia del marco normativo. Así, para el grupo 1, los saldos iniciales han de ser aquellos correspondientes a diciembre 31 de 2014. Para el grupo 2 se tendrán como saldos iniciales los valores que reflejen los libros de contabilidad a diciembre 31 de 2015.

Este CET entiende que el libro fiscal no necesariamente debe reflejar saldos fiscales, tal como ya se explicó en el numeral 2.1 de la presente acta. Esto porque en buena parte, los registros contables y sus saldos corresponderán a aquellos que se determinan a partir de la aplicación de las normas del Decreto 2649 y demás normas concordantes, de manera que los saldos que allí se reflejen, deben ser los que resulten de la aplicación de esos principios, saldos con base en los cuales el contribuyente podrá hacer los ajustes (en cuentas de orden dentro del libro tributario) para poder determinar sus bases fiscales. O sea, el libro tributario no necesariamente debe reflejar bases fiscales en el sentido de saldos de las mismas, sino que reflejará saldos contables que permitan depurarlos para determinar la base tributaria. Como sustento de lo anterior, este CET es del parecer que si no se procede según lo señalado, el contribuyente podría perder información valiosa para su situación tributaria, cuyo detalle normalmente resulta de importancia para efectos tributarios, tal como podría ser el caso de conceptos tales como la prima en colocación de acciones, la revalorización del patrimonio, la reserva del Art. 130 ET, las utilidades retenidas gravables y no gravables, etc.

2.5 Registros contables obligatorios con incidencia tributaria

Enseguida este CET se ocupa de resolver algunos elementos prácticos que emanan de la “teneduría” del libro tributario, como pasamos a indicar:

2.5.1 Ajuste a cero de la cuenta IVA por pagar

Acorde con el artículo 4 del Decreto 2277 de 2012, para la devolución de saldos a favor se requiere adjuntar una certificación del Revisor Fiscal *“en la cual conste que se ha efectuado el ajuste de la cuenta “Impuesto sobre las ventas por pagar” a cero (0). Para tal efecto, en la contabilidad se deberá hacer previamente un abono en la mencionada cuenta, por un valor igual al saldo débito que la misma arroje en el último día del bimestre o periodo objeto de la solicitud, y cargar por igual valor el rubro de cuentas por cobrar.”*

A la luz del artículo 165 de la Ley 1607 de 2012, esta es una exigencia contable para el reconocimiento de un efecto tributario, razón por la cual se entiende derogada para el grupo 1 a partir de enero de 2015. Se derogará para el grupo 2 a partir de enero de 2016.

Quiere decir lo anterior, que este requisito no deberá ser objeto de contabilización en el libro tributario, porque de manera clara el reglamento exige el registro **en la contabilidad**. Sin embargo, Carlos Espinoza manifiesta no estar de acuerdo con esta conclusión y señala que su entendimiento de lo discutido es que el requerimiento contable del DR. 2277/12 de llevar la cuenta a cero (0) aplicará solamente para efectos tributarios, en aplicación de lo dispuesto por el inciso 2o. del Artículo 4o. de la L.1314/09 norma que establece que *“las disposiciones tributarias únicamente producen efectos fiscales”*. En línea con esto, manifiesta Carlos, dicho asiento deberá hacerse en el Libro Tributario más no en la contabilidad bajo NIIF. Sigue señalando Carlos que bajo el sistema de registros obligatorios, es posible que aparezca una partida conciliatoria si en la contabilidad bajo NIIF dicha cuenta no se lleva a cero (0).

Por su parte, Oscar Torres manifiesta que si bien la norma tributaria ya no puede regular el registro contable (contabilidad IFRS), entiende que la propuesta comentada era que, en el nuevo marco legal, debería entenderse referida esa exigencia a quienes lleven el libro tributario. Nos quedó entonces abierta la situación para quienes no lleven tal libro.

2.5.2 Registro de la provisión de cartera

Los Artículos 78 y 80 del Decreto 187 de 1975 señalan:

ARTICULO 78. Las provisiones, individual o general de cartera deberán figurar en el Balance como un menor valor de las cuentas por cobrar; en consecuencia, su valor no podrá formar parte del superávit.

Cuando se establezca que una deuda originada en operaciones productoras de renta gravable es incobrable o perdida deberá descargarse, abonando su valor a la cuenta por cobrar y cargándolo a la provisión autorizada.

ARTICULO 80. Para que proceda esta deducción es necesario:

(...)

3. Que se haya descargado en el año o periodo gravable de que se trata, mediante abono a la cuenta incobrable y cargo directo a pérdidas y ganancias (...).”

Igualmente, se trata de una exigencia de registro contable que debería entenderse derogada. Sin embargo, este CET entiende que como el Decreto 2649 exige reconocer la provisión de cartera (sin señalar método), y como la base de contabilización es este decreto, se genera una conclusión de registro en el libro tributario de la provisión, dado que este valor es el que fiscalmente se torna deducible. Vale decir, no se trata de contabilizar la provisión fiscal en libros NIIF sino hacerlo en el libro fiscal, dado que a partir de ese dato es que se puede determinar la provisión deducible. Tampoco se trata de que en el libro tributario se contabilice la provisión técnica exigida por el 2649 y a partir de ella hacer la conciliación para determinar la provisión fiscal, porque claramente la provisión técnica contable no tiene efecto tributario. En consecuencia, se propone como conclusión que la provisión, individual o general, sí deben ser objeto de contabilización en el libro tributario, no por exigencia del Decreto 187 de 1975 (a la postre derogado) sino por exigencia del Decreto 2548.

Carlos Espinoza se aparta de la anterior conclusión señalando que en el Libro Tributario la provisión fiscal de cartera se registra porque el 2649/93 también requiere que se contabilice una provisión similar para efectos contables. Cree que el registro en dicho Libro Tributario se debe hacer en aplicación del antes mencionado inciso 2o. del Art. 4o. de la L.1314/09.

2.5.3 Desagregación de las utilidades para determinar dividendos gravados y no gravados

2.5.4 Desagregación de ingresos gravados y no gravados en IVA

2.5.5 Detalle de ingresos municipio por municipio para ICA

Los anteriores temas quedan reseñados para continuarlos en el próximo comité.

CONCLUSIONES NO ESTÁN APROBADAS SINO MERAMENTE DISCUTIDAS

Se hace claridad que todo lo anteriormente concluido solamente corresponde a las discusiones técnicas sobre los diferentes temas puestos bajo estudio y no corresponden aún a una decisión consensuada ni votada por este CET. En sesiones posteriores se hará la votación de los distintos temas para la debida aprobación de los mismos.

Hasta aquí el contenido del acta de la presente reunión, que termina siendo las 7:10 PM.