

**CONSEJO TECNICO DE LA CONTADURIA PÚBLICA  
COMITÉ DE EXPERTOS EN IMPUESTOS  
REUNIÓN SEPTIEMBRE 02 DE 2015  
ACTA No OC-006-15**

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-02
Carlos Alberto Espinoza Reyes	X
Carlos Eduardo Ruiz	E
Carlos Mario Lafaurie Escorce	X
Catherine Pulido Rincón	NA
Daniel Sarmiento	E
Diego Casas M.	NA
Diego Cubillos Pedraza	X
Francisco Javier Tabares	NA
Gabriel Suarez	NA
Gabriel Vásquez Trisancho	E
Gustavo A. Peralta Figueredo	NA
Ivan Enrique Iguaran Pajaro	X
Jairo Alberto Higuíta 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	X
Magdalena Gámez Rincón	E
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	NA
Juan José Rodriguez	X
Luis Adelmo Plazas 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)

A partir de lo iniciado en los comités de 15 de julio y agosto 5 del año que corre, en la fecha damos continuidad al asunto en los siguientes términos:

**Registro obligatorio (artículo 3 decreto 2548):** se discute luego de analizar el libro tributario.

### Libro tributario (artículo 4 decreto 2548)

Carlos Espinosa ha remitido un documento con sus puntos de vista sobre el manejo del libro tributario, cuyo texto es el siguiente (cita textual)

El DR 2548/14 dispuso lo siguiente en relación con el Libro Tributario:

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

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

A partir de lo expuesto, la DIAN mediante su concepto 16442 de junio 5 de 2015 concluyó lo siguiente en relación con dicho libro (se transcriben los apartes más pertinentes para este escrito):

*“(...) a. ¿Qué es el Libro Tributario previsto en el artículo 4 del Decreto 2548 de 2014? (...) Al igual que el sistema de registros obligatorios de que trata el Artículo 3 del Decreto 2548 de 2014, el Libro Tributario es un sistema de control de las diferencias que surian entre los nuevos marcos técnicos normativos y las bases fiscales. Sin embargo, a diferencia del sistema de registros obligatorios, la teneduría del Libro Tributario se sujeta a lo previsto en los Decretos 2649 y 2650 de 1993. No obstante lo anterior, no existe la obligación legal de registrar el Libro Tributario ante ninguna autoridad (Ver: Artículo 175, Decreto Ley 019 de 2012). Más aún, no se exige ningún modelo obligatorio a seguir relacionado con la forma de tenerlo. (...), el Libro Tributario debe permitir la identificación; el comprobante, número de comprobante, fecha de comprobante, el documento, fecha del documento, número del documento, fecha de registro,*

valor de la operación, nombre o razón social e identificación tercero, cuenta de imputación<sup>1</sup> y explicación sumaria de la operación; la dinámica de la contabilización, es decir, los movimientos débitos y créditos y los saldos, de los hechos económicos que allí se consignen.

**b. ¿Cuándo y con qué frecuencia se debe registrar una diferencia en el Libro Tributario?** Respecto a la frecuencia del registro de los hechos económicos en el Libro Tributario éstos se harán por cada operación, sin perjuicio de aquellos hechos económicos o registros sobre cuya frecuencia solo sea exigible al final de un periodo fiscal. Ahora, es factible cuando se trate de operaciones homogéneas, estas registren en periodos que no superen un mes; en cualquier caso, se deberá contar con los debidos documentos soportes internos y externos, que sustenten el registro efectuado en forma global, bien sea, mediante módulos, aplicativos, anexos, facturas, etc.

**c. ¿Qué se debe reconocer en el Libro Tributario?**<sup>2</sup> La estructura del Libro Tributario debe permitir el reconocimiento de los activos, pasivos, patrimonio, ingresos; costos y deducciones y las cuentas de orden cuando sean aplicables, de acuerdo con lo indicado en el Artículo 2 del Decreto 2548 de 2014. Adicionalmente se debe tener presente que no hay exigencias respecto sí el mismo se debe llevar en forma manual o electrónica; basta que se tenga en el momento en que la UAE Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales o cualquier otra autoridad lo exija. (...) (Subrayas y negrilla fuera de texto).

Y si en síntesis en el Libro Tributario:

- ✓ Se debe llevar un registro diario de cada transacción y demás hechos económicos (cualquiera que sea la alternativa de libro, de entre las planteadas por la DIAN, por la que opte el contribuyente) o máximo mensual cuando se trate de operaciones homogéneas;
- ✓ Se deben considerar las cuentas, descripciones y dinámicas del PUC;
- ✓ Cada registro debe dar cuenta del tercero y su identificación, los documentos de soporte respectivos y sus números y fechas, cuenta de imputación, la dinámica y los movimientos débito y crédito respectivos; y
- ✓ Se debe contemplar una explicación sumaria de las diferencias entre los saldos fiscales del Libro Tributario y los respectivos saldos de la contabilidad oficial.

Entonces a partir de lo expuesto se podría concluir lo siguiente:

- ✓ El Libro Tributario no puede ser un único libro;

---

<sup>1</sup> Sobre el particular, en otro aparte de su Concepto la DIAN añadió que la imputación y la dinámica en el Libro Tributario se pueden derivar de una homologación entre la contabilidad oficial y los PUCs vigentes al 31/12/14 que se usen para efectos de dicho libro. Es decir, no se requiere imputación directa a nivel de dichos PUCs.

<sup>2</sup> La DIAN incluyó dentro de las conclusiones de este inciso que el ente podrá optar por una de las siguientes formas de registro: i) reconocimientos generales de acuerdo con las normas contables vigentes al 31/12/14 y en cuentas de orden reconocer las diferencias frente las disposiciones fiscales; ii) reconocimientos generales de acuerdo con la prevalencia de las normas fiscales; y iii) reconocimientos generales de acuerdo con la prevalencia de las normas fiscales y en cuentas de orden sus diferencias frente a las normas contables.

- ✓ El Libro Tributario debe corresponder a un conjunto mínimo de libros y reportes que permitan dar alcance a las expectativas del DR2548/14 y del Concepto de la DIAN. Al respecto, estimo que dicho conjunto mínimo de libros y reportes podría ser el siguiente:
  - Un libro diario (como lo conocemos actualmente, incluida su función u objetivo);
  - Un conjunto de libros auxiliares (como los conocemos actualmente, incluida su función u objetivo);
  - Un balance de comprobación (como lo conocemos actualmente, incluida su función u objetivo, baso en los PUCs vigentes al 31/12/14) preferiblemente mensual. Este es indispensable para presentar una situación sumaria de los registros hechos en el libro diario, en los auxiliares y en las cuentas de orden. Y debería ser mensual para que ayude a soportar las declaraciones tributarias de período inferior a un año.
  - Un reporte mensual basado en el balance de comprobación que sume los saldos del balance y del estado de resultados con los respectivos saldos de las cuentas de orden, de tal forma que a partir de esto se obtengan los saldos fiscales mensuales (también en aras de ayudar a soportar los saldos de las declaraciones fiscales de período inferior a un mes).
  - Un reporte anual que presente:
    - Un comparativo entre los saldos fiscales descritos en el párrafo anterior (resultantes de la suma de los saldos del balance y del estado de resultados con los respectivos saldos de las cuentas de orden) y los saldos de la contabilidad oficial homologados, estos últimos, en el PUC del balance de comprobación mencionado en un párrafo anterior, incluyendo las diferencias que se presenten entre unos y otros saldos; y
    - Una explicación sumaria de las diferencias mencionadas en el párrafo anterior.

#### HASTA AQUÍ LA CITA TEXTUAL DEL DOCUMENTO REMITIDO POR CARLOS ESPINOZA

A partir de lo anterior, este CET destaca lo siguiente:

El libro tributario, lo mismo que el registro obligatorio, es exigible para “contribuyentes” obligados a llevar contabilidad. Se entiende por contribuyente todo sujeto que tenga a su cargo el cumplimiento de obligaciones sustantivas tributarias, ya sea desde el punto de vista económico o jurídico. Es decir, hablamos de contribuyente no solo como referido a los pagadores de impuesto de renta o CREE, sino también a los responsables de IVA, así como los pagadores de ICA. En tal sentido, una entidad no contribuyente de renta pero que es sujeto pasivo de ICA o que es responsable de IVA, tiene que llevar el sistema de registros obligatorios o el libro tributario.

En segundo lugar, ¿qué se debe incorporar dentro del libro tributario? Vale decir, si el decreto 2649 exige el reconocimiento de valorizaciones técnicas (que no tienen ningún efecto tributario), ¿debe contabilizarse la valorización en el libro tributario? ¿El monto de las donaciones que son deducibles, se contabilizan por el valor deducible (limitado al 30% de la renta) o por el valor total? ¿Los aportes parafiscales o el ICA, que son deducibles por pago, se registran en el libro tributario cuando se pagan o cuando se causan? ¿Los rendimientos derivados de valoración a precios de mercado (exigencia de tipo contable) se incluyen en el libro tributario, o solamente los rendimientos lineales?

Respecto de estas preguntas, el decreto 2548, artículo 4, señala que el libro tributario es el libro auxiliar en el cual se registran los hechos económicos de acuerdo con el artículo 2 del mismo decreto. El artículo 2 define las bases fiscales como aquellas determinadas con base en las disposiciones fiscales y todas las remisiones a las normas contables. En consecuencia, el libro tributario debe incorporar solamente aquellos eventos, acontecimientos, hechos u operaciones que tengan efecto tributario, real, potencial o remisorio. En tal sentido, las valorizaciones técnicas no se incluyen en el libro tributario. Pero, en cambio, las donaciones se contabilizan en el libro por el valor de costo de la donación, así su donación quede limitada. Con todo, nos preguntamos, ¿qué pasaría si la donación es no deducible? Como quiera que las partidas no deducibles no son parte de la base fiscal, la respuesta sería que no hay lugar a incluirlas dentro del libro tributario.

Tener efecto real, potencial o remisorio significa lo siguiente:

**Efecto real**, cuando acorde con las normas tributarias, la operación tiene reconocimiento dentro de la base de determinación del impuesto. Ejemplo, las ventas, los ingresos por indemnizaciones, las causaciones de pagos laborales, las depreciaciones, entre muchas otras.

**Efecto potencial**, cuando de la operación puede derivarse un efecto tributario futuro. Es el caso de la causación del gasto por ICA, que no es deducible en la causación pero sí en el pago. El hecho de ser deducible en el futuro, cuando se pague, hace que el gasto causado tenga un efecto potencial, que se torna real al momento del pago. Otro ejemplo es el caso del avalúo catastral. Si avalúo catastral puede tener efecto como costo fiscal a discreción del contribuyente. En tal sentido, si bien el costo fiscal es el de adquisición, el citado avalúo puede tener efecto tributario potencial, de manera que deberá ser incorporado en el libro tributario (pero no en cuentas de balance sino en cuentas de orden).

**Efecto remisorio**, cuando las normas tributarias remiten a preceptos contables, según ya ha sido desarrollado en el comité anterior, como es el caso por ejemplo de precios de transferencia.

Es decir, en el libro tributario se deben incluir las operaciones que sirvan como referente de remisión hacia normas contables. Pensemos en el artículo 260-3 ET que a propósito de precios de transferencia señala que:

“Para los efectos de este artículo, los ingresos, costos, utilidad bruta, ventas netas, gastos, utilidad de operación, activos y pasivos, se determinarán con base en los principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia.”

La utilidad bruta, por ejemplo, ha de computarse según principios de contabilidad (remisión expresa) lo que obliga necesariamente a que en el libro tributario se deban incluir todas las operaciones, deducibles o no, que sirvan para determinar la utilidad bruta.

No hay acuerdo en este CET acerca de si la regla anterior representa verdaderamente una remisión expresa o si verdaderamente la remisión es meramente aparente porque la dicha remisión no afecta la base fiscal sino sirve solamente para compararla contra el precio determinado en una operación sujeta a precios de transferencia. Es un tema que no logra solucionarse en el presente consejo y se deja como agenda para un comité posterior.

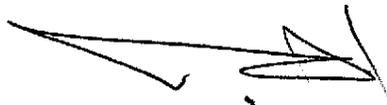
Queda como tarea pensar en si el contenido del artículo 260-3 del ET es una remisión expresa verdadera o si no se debe leer como una falsa o aparente remisión.

Lo cual quiere decir, **en resumen y conclusión**, que en el libro tributario se deben contabilizar todos los hechos económicos que tengan trascendencia tributaria o que deban ser tomadas como referentes de remisión. Sin embargo, este CET encuentra que hay hechos económicos que pueden tener efecto en algunos contribuyentes pero en otro no. Sucederá así, por ejemplo, con las valorizaciones y la remisión que se observa pudiera emanar dentro del tema de precios de transferencia. Si un sujeto no tiene manejo de precios, no tiene necesidad de reconocer las valorizaciones; pero puede ser que otro sujeto sí requiera reconocerlo para medir algún efecto tributario propio.

¿Qué significa lo anterior? Que el libro tributario debe incorporar todos los hechos económicos con trascendencia tributaria, pero atendiendo las necesidades propias de cada sujeto. Es decir, entendemos, como la hizo la DIAN en el concepto 0512, que hay una libertad relativa en la configuración del libro tributario, en el sentido de que el contribuyente que adopte la decisión de llevar el libro, debe incorporar el éste todas sus operaciones, pero con análisis de casos puntuales que pueden no ser incorporados, como es el caso, concretamente, de las valorizaciones y los pasivos contingentes.

En una palabra, el libro tributario no es otra cosa que el libro transaccional que reconoce todas las operaciones que bajo 2649 debían ser contabilizadas, de manera que a partir de la contabilización en dicho libro, se pueda determinar la base gravable de los impuestos. Es decir, el objetivo central del libro tributario es servir de punto de partida de la determinación de las bases que se declaran en las declaraciones tributarias. En consecuencia, lo verdaderamente importante es que el libro permita la determinación verificable, confiable y soportada de las cifras que se incluyen en la declaración tributaria. La forma de llevar el libro y si se incorporan o no ciertos elementos (como las valorizaciones, por ejemplo) no quitan ni impiden cumplir el objetivo que persigue el libro, porque aquí lo que prevalece es la sustancia y no la forma en la teneduría.

Hasta aquí el contenido del acta de la presente reunión, que termina siendo las 7:13 PM.



**J. ORLANDO CORREDOR ALEJO**  
Presidente - Secretario