

CONSEJO TECNICO DE LA CONTADURIA PÚBLICA
COMITÉ DE EXPERTOS EN IMPUESTOS
REUNIÓN AGOSTO 05 DE 2015
ACTA No OC-005-15

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	ago-05
Carlos Alberto Espinoza Reyes	X
Carlos Eduardo Ruiz	X
Carlos Mario Lafaurie Escorce	X
Catherine Pulido Rincón	X
Daniel Sarmiento	X
Diego Casas M.	E
Diego Cubillos Pedraza	E
Francisco Javier Tabares	NA
Gabriel Suarez	NA
Gabriel Vásquez Trisancho	X
Gustavo A. Peralta Figueredo	NA
Ivan Enrique Iguaran Pajaro	NA
Jairo Alberto Higueta Naranjo	E
Johana Rincón R.	X
John Tairo Romero Becerra	NA
Julian Jimenez Mejia	E
Jose Hernan Florez	XX
Juan Guillermo Chica Ramirez	X
Juan José Fuentes Bernal	X
Leonardo Contreras Gonzalez	X
Natasha Avendaño García	NA
Orlando Corredor Alejo	X
Luis Enrique Tellez P	X
Magdalena Gámez Rincón	X
María Nelcy Cubides C.	X
Orlando Rocha	X
Ruth Yamile Salcedo Younes	X
Oscar Torres Mendoza	XX

Oscar Zarate R.	NA
Oswaldo Perez	NA
Wilmar Franco	X
Juan José Rodriguez	X

Convenciones:

X → asiste

XX → no asiste pero mandó aporte previo

NA → no asiste

E → se excusó

Asisten en esta oportunidad Ingrid Castañeda y Luis Adelmo Plazas (320 4883173) de parte de la DIAN.

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

A partir de lo iniciado en el comité del 15 de julio del año que corre, en la fecha damos continuidad al asunto en los siguientes términos:

2.1 ADHERENCIA O PERTENENCIA

Retomamos el tema a partir de lo señalado en el acta de reunión anterior, y tomando en cuenta el documento resumen que remitió Leonardo Contreras y que resume el tema en los siguientes términos (cita textual):

JULIO 27 DE 2015.

TEMA: Alcance del Artículo primero del Decreto 2548 de 2014.

Como tema de desarrollo para emprender el análisis del Decreto 2548 de 2014, en adelante el Decreto, el comité por invitación de su presidente acogió la propuesta de hacer una lectura detallada del Decreto, con el objeto de unificar criterios interpretativos y de esta manera poder avanzar de forma más segura al entendimiento de las remisiones normativas de cara al libro fiscal, tema que ha sido bastante polémico para la comunidad contable y tributaria.

Para el efecto, se realizó la lectura al artículo en mención. (Se transcribe el mismo para efectos del entendimiento del problema).

Artículo 1 del Decreto 2548 de 2014: *“Implementación. Para efectos de lo dispuesto en el artículo 165 de la Ley 1607 de 2012, las remisiones contenidas en las normas tributarias a las normas contables continuarán vigentes durante los cuatro (4) años siguientes así:*

1. Para los preparadores de información pertenecientes al Grupo 1 en los términos del artículo 1 del Decreto 2784 de 2012 y las normas que lo modifiquen, el periodo cuatro (4) años inicia 1 de enero 2015 Y culmina el 31 diciembre 2018.

2. Para los preparadores de información pertenecientes al Grupo 2 en los términos del artículo 1 del Decreto 3022 2013 Y las normas que lo modifiquen, periodo cuatro (4) años inicia el 1 de enero de 2016 y culmina el 31 de diciembre 2019.

3. Para los preparadores información pertenecientes al Grupo 3 en los términos del artículo 1 del Decreto 2706 2012 Y las normas que lo modifiquen, el período de cuatro (4) años inicia 1 enero de 2015 y culmina el 31 de diciembre de 2018.

Parágrafo. Durante el período aquí mencionado la UAE Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, en conjunto con el Consejo Técnico la Contaduría Pública y los Ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Comercio, Industria y Turismo, darán aplicación al cronograma contenido en el Anexo 1 que hace parte integral del presente Decreto para medir los impactos tributarios del proceso de convergencia a los nuevos marcos técnicos normativos y proponer las medidas legislativas que correspondan”.

Producto de la lectura se planteó lo siguiente: De acuerdo con este artículo se intenta dar claridad conceptual acerca de la ventana de tiempo (4 años) en la cual cada uno de los grupos conformados para la convergencia a las normas internacionales de información financiera deberá dar aplicación a las remisiones normativas indicadas en el artículo 165 de la Ley 1607 de 2012 con el fin primordial de no alterar las bases fiscales.

De esta forma se indica que para el primer grupo, es decir el regulado por el Decreto 2784 de 2012, el período de transición inicia el 1 de enero de 2015 y culmina el 31 de diciembre de 2018.

Para el segundo grupo, que está regulado por el decreto 3022 de 2013, el período de transición inicia el 1 de enero de 2016 y culmina el 31 de diciembre de 2019.

Finalmente para el tercer grupo, que está regulado por el decreto 2706 de 2012, el período de transición inicia el 1 de enero de 2015 y culmina el 31 de diciembre de 2018.

Sin embargo, se plantea el siguiente interrogante: ¿Cuándo arranca y cuándo culmina el período de transición para una persona, la cual, a pesar de pertenecer a un grupo específico teniendo en cuenta sus requisitos, optó voluntariamente por migrar a otro grupo que tiene fechas de inicio y terminación diferentes?

Se tienen dos respuestas: La primera denominada “De Pertenencia” que hace prevalecer los requisitos iniciales para pertenecer al grupo correspondiente.

La segunda denominada “De adherencia” que privilegia en cambio las características del grupo al cual migró la persona preparador de información de información.

Para el análisis es muy importante tener presente que los Decretos Reglamentarios de la Ley 1314 de 2009 contemplan la posibilidad de que los preparadores de información opten voluntariamente por un grupo diferente al indicado por sus requisitos propios. De esta forma debemos recordar las disposiciones que facultan esta opción, así:

Artículo 3, Decreto 2784 de 2012 (Grupo 1)

PARÁGRAFO TERCERO. Las entidades que no pertenezcan al Grupo 1 podrán voluntariamente aplicar el marco regulatorio dispuesto en el anexo de este Decreto. En este caso.

- a. deberán cumplir con todas las obligaciones que de dicha aplicación se derivarán, y*
- b. deberán mantenerse en el marco regulatorio aplicado en forma voluntaria, por un período de tres años, luego del cual podrán, posteriormente, aplicar el marco normativo que corresponda de acuerdo con sus características."*

Artículo 3 Decreto 3022 de 2013 (Grupo 2)

"Parágrafo 3°. Las entidades que se clasifiquen en el Grupo 3, conforme a lo dispuesto en el Decreto 2706 de 2012, o la norma que lo modifique o sustituya, podrán voluntariamente aplicar el marco regulatorio dispuesto en el anexo del presente Decreto. En este caso:

- a) Deberán cumplir con todas las obligaciones que de dicha decisión se derivarán. En consecuencia, para efectos del cronograma señalado en el artículo 3° de este decreto, se utilizarán los mismos conceptos indicados en el citado artículo, adaptándolos a las fechas que corresponda.*
- b) Se ceñirán al procedimiento dispuesto en el artículo 4° de este decreto.*
- c) Deberán informar al ente de control y vigilancia correspondiente o dejarán la evidencia pertinente para ser exhibida ante las autoridades facultadas para solicitar información, si no se encuentran vigiladas o controladas directamente por ningún organismo.*

Parágrafo 4. Las entidades señaladas en el artículo de este Decreto podrán voluntariamente aplicar el marco técnico normativo correspondiente al Grupo 1 y para el efecto podrán sujetarse al cronograma establecido para el Grupo 2. De tal decisión deberán informar a la superintendencia correspondiente dentro de los dos meses siguientes a la entrada en vigencia de este Decreto."

En resumen de lo anterior, para efectos de la adopción voluntaria de acuerdo a los Decretos reglamentarios se puede concluir lo siguiente:

1. Para los pertenecientes al grupo I, por efecto de su naturaleza o características les es obligatorio el cumplimiento del Decreto correspondiente y NO es posible migrar voluntariamente a otro de los grupos.
2. Para los pertenecientes al grupo II, por efecto de su naturaleza o características les es obligatorio el cumplimiento del Decreto correspondiente, pero es posible migrar de manera voluntaria al grupo I exclusivamente.
3. Para los pertenecientes al grupo III, por efecto de su naturaleza o características les es obligatorio el cumplimiento del Decreto correspondiente, pero es posible migrar de manera voluntaria al grupo I o II.

Así las cosas, se generó un debate muy interesante acerca del tema encontrando dos posturas opuestas, ambas igualmente válidas, que se describen a continuación.

1. POSTURA DE PERTENENCIA

El fundamento de esta postura estriba en respetar la calificación legal del grupo asignado frente a la migración voluntaria que pueda hacer el preparador de información. De esta forma, a pesar de que la

persona haya optado por cambiar de grupo, para efectos de la calificación del Decreto 2548 en cuanto a su grupo deberá tener en cuenta al que originalmente perteneció.

Así las cosas, el grupo originario le dictamina la forma de contabilizar los términos para aplicar las remisiones indicadas en el artículo 165 de la Ley 1607 durante los cuatro años de transición.

Para ilustrar el punto podemos decir:

- Grupo I (Originario). Su período de transición inicia el 1 de enero de 2015 y culmina el 31 de diciembre de 2018.
- Grupo II (Originario). Su período de transición inicia el 1 de enero de 2016 y culmina el 31 de diciembre de 2019.
- Grupo III (Originario). Su período de transición inicia el 1 de enero de 2015 y culmina el 31 de diciembre de 2018.

En esta opción, a pesar de que los preparadores de información del grupo II migren voluntariamente al I o los del grupo III al dos, para efectos de contabilizar los cuatro años de transición normativa, se tendrá en cuenta la calificación originaria, es decir, a la que naturalmente pertenece.

VENTAJAS DE ESTA POSTURA

1. Esta interpretación respeta el querer del legislador en cuanto a la calificación otorgada por el reglamento de manera original será la que se tenga en cuenta para darle aplicación al Decreto 2548 de 2014, inclusive podemos indicar que para esta calificación no media la voluntad de los preparadores de información, que para efectos contables pueden adoptar cronogramas diferentes al de su clasificación inicial, pero para efectos tributarios en cuanto a las remisiones normativas se deben atener a la clasificación original emanada del reglamento.
2. Los preparadores de información que originariamente pertenezcan al grupo II pero que voluntariamente hayan migrado al grupo I deberán adoptar para efectos de las remisiones normativas el Decreto 2548, iniciando el 1 de enero de 2016 y culminando el 31 de diciembre de 2019. Nótese que estas personas a pesar de haber adoptado el cronograma del grupo I para todos los efectos, les serán respetados sus cuatro años de convergencia.
3. Los preparadores de información que originariamente pertenezcan al grupo III pero que voluntariamente hayan migrado al grupo II deberán adoptar para efectos de las remisiones normativas el Decreto 2548 iniciando el 1 de enero de 2015 y culminando el 31 de diciembre de 2018. Se llama la atención indicando que estas personas por su mera voluntad de migrar a un grupo diferente no pueden añadir tiempo a sus cuatro años de convergencia, respetando así el principio de legalidad.

DESVENTAJAS DE ESTA POSTURA

1. Esta interpretación desatiende el sentido literal del artículo 3 del Decreto 2784 de 2012 y del artículo 3 del Decreto 3022 de 2013, puesto que en las dos disposiciones se indica que al efectuar la migración a otro grupo se toman todas las obligaciones inherentes al grupo de destino.
2. Puede crear un síntoma de inseguridad jurídica puesto que para todos los efectos se debe entender migrado al nuevo grupo pero para los efectos de la remisión normativa se apoya en una excepción que no está explícita en el cuerpo normativo.

2. POSTURA DE ADHERENCIA

A contrario de la postura denominada de PERTENENCIA, la de adherencia se fundamenta en respetar las condiciones y requisitos del grupo objeto de destino cuando el preparador de información haya optado por migrar de su clasificación original.

Así las cosas, el grupo migrado le dictamina la forma de contabilizar los términos para aplicar las remisiones indicadas en el artículo 165 de la Ley 1607 durante los cuatro años de transición.

Para ilustrar el punto podemos decir:

- Grupo I (Migrado). Su período de transición inicia el 1 de enero de 2015 y culmina el 31 de diciembre de 2018.
- Grupo II (Migrado). Su período de transición inicia el 1 de enero de 2016 y culmina el 31 de diciembre de 2019.
- Grupo III (Originario, puesto que a él no pueden migrar). Su período de transición inicia el 1 de enero de 2015 y culmina el 31 de diciembre de 2018.

Es menester explicar que al grupo I – Migrado- es posible que llegue un integrante del tercer grupo; sin embargo, para nuestro análisis no tiene relevancia puesto que los términos a partir de los cuales se cuentan los cuatro años de transición son iguales. Cosa diferente ocurre si un integrante del grupo dos decide migrar al grupo uno puesto que a pesar de haber arrancado a contar el término del periodo de transición conforme lo ordena su grupo originario debe migrar su conteo de términos al grupo de destino. Con un ejemplo lo podemos ver más fácilmente:

Un integrante que nace en el año 2016 y por su naturaleza se clasifica en el grupo dos, pero en el año 2017 decide migrar al grupo uno. Por nacer en el grupo dos su periodo de transición culmina el 31 de diciembre del 2019, pero como efectuó la migración al grupo uno cambia la fecha de culminación del periodo de transición al 31 de diciembre de 2018.

Por la misma línea, es importante revisar las consecuencias si un integrante del grupo tres decide migrar al grupo dos puesto que, a pesar de haber arrancado a contar el término del periodo de transición conforme lo ordena su grupo originario, debe migrar su conteo de términos al grupo de destino. Con un ejemplo lo podemos ver más fácilmente:

Un integrante que nace en el año 2.016 y por su naturaleza se clasifica en el grupo tres, pero en el año 2017 decide migrar al grupo dos. Por nacer en el grupo tres su periodo de transición culmina el 31 de diciembre del 2.018, pero como efectuó la migración al grupo dos cambia la fecha de culminación del periodo de transición al 31 de diciembre de 2019, es decir se extiende un año.

Como se puede observar existe una incidencia importante en el conteo de los términos a partir de los cuales se cuenta o culmina el proceso de transición.

VENTAJAS DE ESTA POSTURA

1. Esta interpretación es respetuosa de la literalidad de la disposición normativa en cuanto no discrimina las temáticas a las cuales aplica. En ese orden de ideas las incidencias de la migración de un grupo a otro las entiende como un todo y así reconoce que tanto lo contable como lo fiscal se ven afectados por el transito que el preparador de información hace entre los grupos.
2. Puede crear un síntoma de seguridad jurídica puesto que para todos los efectos se debe entender migrado al nuevo grupo. Se apoya en una interpretación sistemática de la norma sin miramientos a excepciones interpretativas.

DESVENTAJAS DE ESTA POSTURA

1. Esta interpretación riñe de alguna manera con el principio de generalidad de las disposiciones jurídicas, puesto que este se sitúa en igualdad de condiciones a los ciudadanos ante la ley sin distingo de ninguna clase y mucho menos tiene en cuenta un aspecto subjetivo como lo es la voluntad. En nuestro caso, la aplicación de la norma dependería en gran magnitud de la decisión unilateral del preparador de información de migrar a un grupo o no hacerlo.
2. Al situarse dentro del ámbito volitivo del preparador de información es factible que con su aplicación, es decir, con la migración a otro grupo logre una ventaja fiscal, por efecto de las remisiones normativas, no prevista por el legislador.
3. Para los preparadores de información que pertenecen al grupo dos pero que migran al grupo uno eventualmente podrían hacer uso del parágrafo número 4 del Decreto 3022 de 2013 que a su tenor indica *"Parágrafo 4. Las entidades señaladas en el artículo 1 de este Decreto podrán voluntariamente aplicar el marco técnico normativo correspondiente al Grupo 1 y para el efecto podrán sujetarse al cronograma establecido para el Grupo 2. De tal decisión deberán informar a la superintendencia correspondiente dentro de los dos meses siguientes a la entrada en vigencia de este Decreto."* logrando de esta manera que su período de transición culmine el 31 de diciembre de 2.019, ocasionando una diferencia de trato entre iguales.

En esta parte del documento deberían estar situadas las conclusiones obtenidas, sin embargo como no es el objetivo del mismo lo obviaremos puesto que con su fundamento nuestro cuerpo colegiado debe efectuar la votación correspondiente.

Hasta aquí la comunicación de Leonardo Contreras.

Votado el tema nuevamente en la presente sesión tenemos:

Magdalena Gámez: Adherencia
Carlos Ruíz: Pertenencia
Juan José Fuentes: Adherencia
Leonardo Contreras: Adherencia
Luis Enrique Tellez: Adherencia
María Nelcy Cubides: Adherencia
José Guillermo Chica: Adherencia
Juan José Rodríguez: Adherencia
Johana Rincón: Adherencia
Ruth Yamile Salcedo: Adherencia
Carlos Espinosa: Adherencia
Gabriel Vasquez: Adherencia
Orlando Rocha: Adherencia
Carlos Mario Lafourie: Adherencia
Orlando Corredor: adherencia

En consecuencia, este CET concluye que los supuestos de remisión expresa y tácita por parte de aquellos sujetos que decidan acoger un grupo distinto al que pertenecen, debe hacerse con el cronograma del grupo al cual adhieren.

En todo caso, se expresa una aclaración que se considera importante tener en cuenta:

El problema real de la implementación y la manera de solucionar las remisiones hacia reglas contables se va a presentar verdaderamente en 2019, como quiera que en los años que van corriendo (2015 a 2018) no queda duda alguna de que, cualquiera que sea el grupo al cual se pertenezca o se adhiera, la remisión ha de hacerse hacia estándares locales. En consecuencia, se avizora que el tema reventará solamente en 2019, momento en el cual, según el cronograma del Decreto 2548, necesariamente tendrá que presentarse un proyecto de ley al Congreso para legislar lo que corresponda. Por ello, si pensamos en una ley que se emita en 2018, ya para 2019 no habrá necesidad de hacer remisiones. Es decir, con esa ley que se prevé podrá emitirse, el tema podrá quedar solucionado. En otras palabras: lo que debe quedar escrito como recomendación al legislador, es que en el proyecto de ley que se ha de presentar en 2018, tiene que incluirse una regla especial de convergencia para el año 2019, con el fin de superar la discusión que puede emanar de la postura de adherencia o pertenencia.

Con todo, si la ley no se emite en 2018 sino en 2019, el problema subsistirá y en tal caso se recomienda la aplicación de la postura que mayoritariamente ha acogido este CET en esta oportunidad.

2.2 REMISIONES Y OMISIONES

Empezamos por concluir que **no hay remisiones tácitas**. Jurídicamente hablando, deben respetarse los principios de interpretación del Derecho que consagra el Código Civil. En consecuencia, las señaladas remisiones son solamente las expresas, porque, adicionalmente, el artículo 4 de la Ley 1314 de 2009 así lo consagró cuando dijo: “Las normas expedidas en desarrollo de esta ley, únicamente tendrán efecto impositivo cuando las leyes tributarias **remitan expresamente** a ellas...”

Lo que poco a poco se ha ido llamando como remisiones tácitas, realmente corresponde a la expresión del artículo 4 de la Ley 1314 cuando señala que **“o cuando estas no regulen la materia”**. En

consecuencia, no se trata de una verdadera remisión y menos aún tácita, porque el supuesto normativo derivado de la Ley 1314 se predica para cuando las normas tributarias no regulen la materia.

De conformidad con lo anterior, este CET considera desacertado el lenguaje utilizado dentro del cronograma Anexo 1 del Decreto 2548, cuando señala que el impacto fiscal puede darse por vía de remisiones expresas o tácitas, o por omisión de tratamiento en la norma fiscal. Este CET considera que las mentadas remisiones tácitas, deben ser entendidas solamente como aquellos supuestos de la ley tributaria en las que a pesar de contener todos los elementos de la obligación tributaria, omite regular determinado concepto o elemento para la aplicación. Ejemplo lo podemos encontrar en la norma de crédito mercantil (Artículo 143-1 del ET); allí se menciona el crédito mercantil sin definirlo. En consecuencia, para poder entender el concepto, hay que “remitirse”, es decir, valerse de la norma contable para buscar la definición del concepto.

Ahora bien, aclarado lo anterior, pasamos a valorar el concepto de **remisión expresa**, a partir del documento recibido de Carlos Espinoza, fechado de julio 15 de 2015, en cuyo texto se lee (cita textual):

I. REMISION EXPRESA

En mi opinión, este es el caso de remisión más fácil de identificar, porque se trata de verificar en la norma tributaria si ésta contiene expresiones tales como:

“(…) y que, de acuerdo con la técnica contable, (…)” (Art. 142 ET);

“(…) de acuerdo con las normas de contabilidad generalmente aceptadas (…)” (Art. 65 ET).

Y además, validar que la norma tributaria respectiva pretende que en lo tributario se proceda exactamente de la misma manera que en lo contable.

Hasta aquí la cita textual del documento de Carlos Espinoza.

Se concluye que, desde el punto de vista conceptual, existe remisión expresa cuando de manera textual la norma del ordenamiento tributario alude a los principios de contabilidad, a la técnica contable, o utiliza expresiones similares, que dejan ver inequívocamente que la intención de la ley es acoger el concepto o criterio contable para dar solución a un tema específico.

Los siguientes son casos que permiten comprender la noción expresada (se expresan a título meramente ejemplificativo, porque existen más casos identificados, según trabajo previo presentado por María Nelcy Cubides):

Artículo 12-1 ET. Parágrafo 5º. No se entenderá que existe sede efectiva de administración en el territorio nacional (...) Los ingresos a tener en cuenta serán los determinados conforme con los principios de contabilidad generalmente aceptados.	El uso de la expresión “conforme con los principios de contabilidad generalmente aceptadas”, deja ver inequívocamente que el legislador remite a la técnica contable para derivar un efecto tributario.
Artículo 65 ET. PARAGRAFO. <Parágrafo modificado por el artículo 72 de la Ley 223 de 1995>: El método que se utilice para la valoración de los inventarios, de acuerdo con las normas de contabilidad generalmente aceptadas, deberá aplicarse	El uso de la expresión “de acuerdo con las normas de contabilidad generalmente aceptadas, deja ver inequívocamente que el legislador acoge los métodos de valuación de inventarios que señala el ordenamiento contable.
Artículo 142 ET. (...) Se entiende por inversiones necesarias amortizables por este sistema, los desembolsos efectuados o causados para los fines del negocio o actividad susceptibles de demérito y que, de acuerdo con la técnica	La expresión “de acuerdo con la técnica contable” deja ver inequívocamente que el intérprete debe acudir a las reglas de contabilidad para determinar el efecto deseado por la norma.

contable, deban registrarse como activos, para su amortización en más de un año o período gravable; o tratarse como diferidos, ya fueren gastos preliminares de instalación u organización o de desarrollo; o costos de adquisición o explotación de minas y de exploración y explotación de yacimientos petrolíferos o de gas y otros productos naturales.	
Artículo 134 ET. La depreciación se calcula por el sistema de línea recta, por el de reducción de saldos o por otro sistema de reconocido valor técnico autorizado por el Subdirector de Fiscalización de la Dirección General de Impuestos Nacionales ^{<1>} , o su delegado.	La utilización de la expresión “de reconocido valor técnico”, se considera una remisión expresa hacia el contenido de normas contables, ya que son ellas las que contienen y definen los métodos de depreciación admitidos técnicamente.
Artículo 122 ET. e. Los costos y gastos que se capitalizan para su amortización posterior de acuerdo con las normas de contabilidad generalmente aceptadas, o los que deban activarse de acuerdo con tales normas.	La expresión sombreada deja ver inequívocamente la necesidad de remitirse a las normas de contabilidad para producir el efecto deseado por la norma.
Decreto 4400 de 2004, artículo 8. Parágrafo. Modificado por el artículo 4º del Decreto 640 de 2005: El beneficio neto o excedente fiscal de las entidades que cumplan las condiciones a que se refiere el numeral 1 del artículo 19 del Estatuto Tributario estará exento cuando el excedente contable sea reinvertido en su totalidad en las actividades de su objeto social, siempre que este corresponda a las enunciadas en el artículo 359 del Estatuto Tributario y a ellas tenga acceso la comunidad.	La expresión “excedente contable” muestra una remisión explícita hacia la noción del concepto técnico contable, es decir, se basa en el valor del excedente que se determina según aplicación de principios contables.

De otro lado, la conceptualización del tema **omisión de regla** (mal llamada **remisión tácita**), con las aclaraciones señaladas anteriormente, la evaluamos a partir del comunicado de Carlos Espinoza, cuyo texto indica (cita textual):

I. REMISION TACITA

En la remisión tácita, en cambio, debe evaluarse si las normas tributarias regulan **cabalmente** una materia o no, en línea con lo señalado por el inciso primero del Art. 4º. De la L.1314/09: “(...) o cuando éstas no regulen la materia”. Porque si una materia no es regulada **cabalmente** por la norma tributaria, entonces se debería entender que para que la norma o el conjunto de normas tributarias que regulan una materia sean aplicables, es necesario llenar el vacío existente con las normas contables pertinentes (en aplicación de la mencionada disposición del inciso primero del Art. 4º. de la L.1314/09).

Hasta aquí la cita textual del documento de Carlos Espinoza.

El CET acoge la propuesta definitoria que hace Carlos, pero sin la expresión sombreada (cabalmente), como quiera que, por principio de legalidad, la ley debe regular de manera “cabal” los elementos de la obligación tributaria, tal como lo ha señalado la Corte en la sentencia C-1018 de 2012, sentencia en la que se lee:

“5.2.6. En suma, el “*efecto impositivo*” establecido en el artículo 4º de la ley 1314/09, significa que los reglamentos contables y financieros dictados en su desarrollo, pueden aplicarse en función de aportar elementos administrativos para poder concretar las obligaciones tributarias definidas por el legislador, como por ejemplo: las de liquidar, recaudar y administrar tributos, entre otros, en los

casos de remisión expresa de la ley tributaria, o cuando por la carencia de reglamentos tributarios aplicables deba la administración hacer uso de los instrumentos que hayan sido definidos en materia contable y de información financiera.

(...)

5.3.5. Dichas normas tendrán “efectos impositivos”, en la medida que al reflejar las operaciones económicas de las empresas, permitan mediante la aplicación de normas tributarias definidas previamente por el Legislador, brindar soportes contables y financieros para concretar las obligaciones fiscales de los contribuyentes. Es el caso del monto del impuesto a las ventas, a partir del movimiento diario de ventas y compras; o la cuantificación de ciertos elementos constitutivos del tributo, como lo son la base gravable de impuestos como el de renta y el de ventas o el valor de un determinado impuesto a pagar, entre otros, no siendo ellas por sí solas normas de carácter impositivo. Es en esta línea que debe entenderse el artículo 4º, cuando se refiere al “efecto impositivo” que tendrán las normas contables y de información financiera que se expidan. No se trata de mandatos que establezcan impuestos, contribuciones o tasas, sino de reglamentos de apoyo a la gestión tributaria que pueden permitir la cuantificación de los gravámenes fiscales en el marco de la legislación tributaria.

Así las cosas, el CET considera que la “omisión de regulación” hace referencia a aquellos supuestos normativos en los que la disposición tributaria no contenga todas las definiciones que permitan su aplicación, haciéndose necesario, por principio de interpretación, acudir a otras ramas de derecho, siendo de aplicación preferente el Derecho Contable. Reconoce el CET que se trata de un fenómeno eminentemente interpretativo que debe ser aplicado de la mano con los principios de hermenéutica señalados por el ordenamiento civil. En particular, se hace necesario considerar los principios de interpretación contenidos en los artículos 28 y 29 del Código Civil, conforme a las cuales las expresiones de la ley entenderán en su sentido natural y obvio, según el uso general de las mismas palabras; pero cuando el legislador las haya definido expresamente para ciertas materias, se les dará en éstas su significado legal. Adicionalmente, las palabras técnicas de toda ciencia o arte se tomarán en el sentido que les den los que profesan la misma ciencia o arte; a menos que aparezca claramente que se han formado en sentido diverso.

Es en este contexto que el CET considera debe entenderse la expresión “cuando no regulen la materia” que contiene el artículo 4 de la Ley 1314 de 2009. No se trata, por tanto, de dar efectos tributarios extensivos a las normas contables sino de llenar los posibles elementos omitidos dentro de la definición de fenómenos tributarios. Claro está que tampoco se trata de llenar definiciones por el simple hecho de tener un perfil contable; de lo que se trata es de evaluar el contexto para determinar si se hace o no necesario acudir a las normas contables para completar la norma tributaria correspondiente o para permitir su aplicación.

Para la detección de “omisión de regla” se encuentran dos escenarios:

Por un lado, el escenario básico en el que la regla tributaria se refiere a conceptos de tipo contable, caso en el cual, la definición del concepto será la que señala la normatividad contable. Es el caso, por ejemplo, de aquellas normas que aluden a “gastos” o “activos”, conceptos estos que al ser técnico contables, exigen referirse a las normas contables para rellenar el concepto y poder dar aplicación de la disposición pertinente.

Por otro lado, el escenario de reglas tributarias que no contienen todos los elementos que permitan su aplicación. El ejemplo típico es el de las amortizaciones de inversiones, ya que la ley ha señalado el tiempo de amortización pero no ha dispuesto el método. Técnicamente, para amortizar una inversión se requiere de un tiempo y un método. Como la norma legal (artículo 143 ET) no contiene el método, se hace necesario acudir a las normas contables para buscar ese método.

Se destaca, eso sí, que se trata de un problema interpretativo que impide tener una lista exhaustiva de supuestos que permitan su entendimiento. Sin embargo, este CET hace el esfuerzo de buscar casuística para un mejor entendimiento, bajo las hipótesis que se desarrollan en el siguiente cuadro:

Artículo 30 ET. Se entiende por dividendo o utilidad: 1. La distribución ordinaria o extraordinaria que, durante la existencia de la sociedad y bajo cualquier denominación que se le dé, haga una sociedad anónima o asimilada, en dinero o en especie, a favor de sus respectivos accionistas, socios o suscriptores, de la utilidad neta realizada durante el año o período gravable o de la acumulada en años o períodos anteriores, sea que figure contabilizada como utilidad o como reserva. 2. La distribución extraordinaria que, al momento de su transformación en otro tipo de sociedad y bajo cualquier denominación que se le dé, haga una sociedad anónima o asimilada, en dinero o en especie, a favor de sus respectivos accionistas, socios o suscriptores, de la utilidad neta acumulada en años o períodos anteriores.	En este caso, la norma legal acoge el criterio de “utilidad neta” pero obviamente no señala definición alguna. En tal sentido, la norma no contiene regulación, es decir, no hace definición, delegando esa función a la norma contable.
Artículo 143 ET. La amortización de inversiones se hace en un término mínimo de cinco (5) años, salvo que se demuestre que, por la naturaleza o duración del negocio, la amortización debe hacerse en un plazo inferior.	Para amortizar se requiere de un método y una vida útil. La norma indica el tiempo sin señalar método. Ese método tiene que buscarse en las normas contables.
Artículo 599 ET. La declaración de ingresos y patrimonio deberá contener: (...) 3. La discriminación de los factores necesarios para determinar el valor de los. activos, pasivos, patrimonio, ingresos, costos y gastos.	La noción de activos, pasivos, ingreso, costos y gastos exige remitirse a las normas contables, en búsqueda del concepto porque las normas tributarias no hacen esa definición.

En conclusión y resumen, el problema de omisiones de regla se predica de situaciones identificables únicamente por interpretación pero orientada en los dos supuestos señalados arriba: inclusión dentro de la regla fiscal de un concepto técnico contable que exige ser definido por la técnica contable, o señalamiento incompleto de una regla, que deriva en la necesidad de acudir a las normas contables para rellenar el contenido y permitir su aplicación.

Naturalmente, no se trata de una figura de complementación de figuras no reguladas en la ley sino de una función auxiliar de interpretación y aplicación de las normas pertinentes.

Se suspende aquí la discusión, para continuar en la próxima sesión.

Siendo las 7:25 PM se levanta la sesión.