



Consejo Técnico
de la Contaduría Pública
CTCP

CONSEJO TÉCNICO DE LA CONTADURÍA PÚBLICA



Documento de Orientación Técnica 016

Orientación Técnica sobre

Elementos contables para la interacción entre la base contable y la fiscal durante los cuatro años de transición

Consejeros:

Wilmar Franco Franco – Presidente
Daniel Sarmiento Pavas – Ponente
Gustavo Serrano Amaya
Gabriel Suárez Cortés

ORIENTACIONES TÉCNICAS-OTROS TEMAS

Bogotá D.C. Diciembre de 2015

Documento de Orientación Técnica 016

Elementos contables para la interacción entre la base contable y la fiscal durante los cuatro años de transición

Contenido

Presentación.....	3
Integrantes del CET	4
Introducción	4
1. Remisiones y omisiones	7
1.1. Remisión expresa	8
1.2. Omisiones.....	10
2. Periodo de aplicación remisoria.....	14
3. Bases contables y fiscales.....	18
4. Sistema de registro obligatorio	20
5. Libro tributario	24
5.1. ¿Quiénes pueden llevar el libro tributario?	24
5.2. ¿Qué debe incorporar el libro tributario?.....	25
5.3. ¿Es el libro tributario un libro de contabilidad?.....	27
5.4. ¿Debe el libro tributario llevarse por partida doble?.....	28
5.5. ¿Supone el libro tributario llevar dos contabilidades?	28
5.6. Saldos iniciales del libro tributario	29
5.7. Frecuencia del libro tributario y forma de llevarlo	30
6. Pérdida de vigencia de normas tributarias que ordenen comportamientos contables	31
7. El Revisor Fiscal en relación con el sistema de registros y el libro tributario	33

Documento de Orientación Técnica 016

Elementos contables para la interacción entre la base contable y la fiscal durante los cuatro años de transición

Presentación

Durante más de dos años el Comité de Expertos Tributarios (CET) creado por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública (CTCP) ha discutido los efectos para fines tributarios de los nuevos marcos técnicos normativos. La expedición del Decreto 2548 de 2014, introdujo el concepto de libro tributario y estableció los procedimientos generales para tratar las diferencias que surgen al entrar en vigencia los nuevos marcos técnicos normativos, de acuerdo con el periodo de transición para estos fines previstos por el Art. 165 de la Ley 1607 de 2012.

Sin embargo, estas disposiciones siguen causando muchas inquietudes entre los afectados, máxime cuando el 31 de diciembre de 2015 es la fecha de cierre para la presentación de los primeros estados financieros comparativos de acuerdo con los nuevos marcos técnicos normativos de los Grupos 1 y 3..

En consideración de lo anterior, el CET emprendió la tarea de apoyar al CTCP en la preparación de un Documento de Orientación Técnica (DOT) para ayudar a dar claridad a los contadores públicos y demás interesados sobre las connotaciones contables del citado decreto y los efectos prácticos que él puede generar durante el periodo de transición de cuatro años estipulado por la ley para no permitir que la aplicación de los nuevos marcos técnicos normativos afecte la tributación de los contribuyentes en Colombia.

Queremos expresar nuestra gratitud al CET por su compromiso, alto nivel de calidad y el esmero puesto bajo el acertado y eficaz liderazgo del Dr. Jesús Orlando Corredor, quien tuvo a su cargo la dirección y preparación del contenido de esta orientación.

Esperamos que los planteamientos expresados en este documento sirvan como un elemento que contribuya a esclarecer las inquietudes que seguramente muchos contadores públicos del país tendrán sobre los efectos prácticos de la nueva regulación.

También agradecemos a la DIAN, que en esta etapa ha enviado sus representantes a las sesiones del CET, y cuyos aportes han sido muy valiosos para considerar elementos que pudieran significar algún grado de confusión para los lectores.

A pesar de que este no es un documento de aplicación obligatoria y de que puede generar algunos planteamientos que pueden ser objeto de debate, esperamos que sirva como una contribución para aclarar los impactos en el manejo contable y operativo que puede tener el manejo de unas bases fiscales que no toman como punto de partida los nuevos marcos técnicos normativos, sino que utilizan algunas de las bases los criterios contables que están contenidos en los Decretos 2649 y 2650 de 1993.

Documento de Orientación Técnica 016

Elementos contables para la interacción entre la base contable y la fiscal durante los cuatro años de transición

Integrantes del CET

Jesús Orlando Corredor Alejo - Presidente
Carlos Alberto Espinoza Reyes
Carlos Eduardo Ruiz
Carlos Mario Lafaurie Escorce
Diego Casas M.
Diego Cubillos Pedraza
Gabriel Vásquez Trisancho
Jairo Alberto Higueta Naranjo
Johana Rincón R.
Julián Jiménez Mejía
José Hernán Flórez
Leonardo Contreras González
Luis Enrique Téllez P
Magdalena Gámez Rincón
María Nelcy Cubides C.
Orlando Rocha
Ruth Yamile Salcedo Younes
Oscar Torres Mendoza
Oswaldo Pérez
Juan José Rodríguez
Luis Adelmo Plazas - DIAN

Introducción

Documento de Orientación Técnica 016

Elementos contables para la interacción entre la base contable y la fiscal durante los cuatro años de transición

Según lo dispuesto por el artículo 4° de la Ley 1314 de 2009, las normas de contabilidad e información financiera que se han emitido con ocasión de los nuevos marcos técnicos normativos dentro del proceso de convergencia con estándares internacionales, no producen efectos impositivos, excepto cuando las normas tributarias remitan a ellos, o cuando esas normas no regulen la materia. A su vez, las disposiciones tributarias solamente deben producir efectos tributarios; por ello, las declaraciones tributarias y sus soportes deberán ser preparados según lo determine la legislación fiscal.

Dispone textualmente esta disposición legal:

“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.*

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.

Únicamente para fines fiscales, cuando se presente incompatibilidad entre las normas contables y de información financiera y las de carácter tributario, prevalecerán estas últimas.

En su contabilidad y en sus estados financieros, los entes económicos harán los reconocimientos, las revelaciones y conciliaciones previstas en las normas de contabilidad y de información financiera.”

Se acogió así en el país, el principio de independencia y autonomía de la base contable y tributaria, en el sentido de que las normas de contabilidad solamente tienen por finalidad servir al proceso de determinación de la información financiera de quienes llevan contabilidad, al paso que las reglas tributarias, además de no interferir en el proceso contable, deben aplicarse exclusivamente para la determinación de la carga tributaria y para la presentación de las declaraciones tributarias.

El principio de independencia y autonomía, sin embargo, no es absoluto, dado que el legislador previó que las normas de contabilidad e información financiera pueden servir a los efectos tributarios, cuando las disposiciones tributarias remitan expresamente a ellas (remisión expresa) o cuando no regulen la materia (omisión relativa de regla). Un ejemplo que ayuda a comprender esta disposición remisoria, es el caso de las inversiones amortizables, definidas por el artículo 142 del Estatuto Tributario (ET), cuyo texto dispone que se entienden por tales los desembolsos efectuados para los fines del negocio o actividad, que de acuerdo con los principios de contabilidad, deban reconocerse como activos, o tratarse como diferidos para su amortización posterior. En este caso, es claro que la norma tributaria se remite al concepto de cargo diferido que señalen las normas

Documento de Orientación Técnica 016

Elementos contables para la interacción entre la base contable y la fiscal durante los cuatro años de transición

contables, de suerte que si la partida correspondiente no representa un cargo diferido, no hay inversión amortizable.

Con fundamento en este ejemplo, y considerando que bajo estándares internacionales no se reconocen los cargos diferidos como tales, si bien algunas partidas registradas como cargos diferidos podrían ser reconocidas como activos de acuerdo con las NIIF (por ejemplo, el software, o los gastos de desarrollo capitalizables registrados como estudios y proyectos y los costos directos incurridos en la adquisición de activos y pasivos), habría un efecto tributario vía definición, haciendo desaparecer las inversiones amortizables para la determinación del impuesto sobre la renta.

Dado lo anterior y ante la incertidumbre de efectos tributarios derivados de la aplicación de los estándares internacionales, la Ley 1607 de 2012 dispuso un término de cuatro años para que las remisiones de normas tributarias hacia reglas contables se sigan estableciendo con base en el Decreto 2649 de 1993 y demás normas concordantes. Ciertamente, el artículo 165 citado señaló que:

*“**Artículo 165. Normas contables.** Únicamente para efectos tributarios, las remisiones contenidas en las normas tributarias a las normas contables, continuarán vigentes durante los cuatro (4) años siguientes a la entrada en vigencia de las Normas Internacionales de Información Financiera – NIIF–, con el fin de que durante ese período se puedan medir los impactos tributarios y proponer la adopción de las disposiciones legislativas que correspondan. En consecuencia durante el tiempo citado, las bases fiscales de las partidas que se incluyan en las declaraciones tributarias continuarán inalteradas. Asimismo, las exigencias de tratamientos contables para el reconocimiento de situaciones fiscales especiales perderán vigencia a partir de la fecha de aplicación del nuevo marco regulatorio contable.”*

De la lectura de las dos disposiciones anteriores (Ley 1314 de 2009 y Ley 1607 de 2012), se identifican tres escenarios de interacción contable - tributaria: (a) intromisión, (b) supletoriedad por remisión y (c) supletoriedad por omisión.

La intromisión es el fenómeno que se presenta cuando una norma tributaria establece un determinado comportamiento o postulado contable, rompiendo las reglas técnicas de contabilidad. Ocurre por ejemplo en el caso del tratamiento del leasing que contiene el artículo 127-1 del ET, a cuyo texto se disponía que para efectos “contables” y tributarios el tratamiento de dicho contrato fuera el señalado en dicha norma. En este ejemplo se observa una intromisión de regla, la cual, según las voces del artículo 165 de la Ley 1607 de 2012, pierde vigencia a partir de la aplicación de los nuevos marcos técnicos normativos.

Documento de Orientación Técnica 016

Elementos contables para la interacción entre la base contable y la fiscal durante los cuatro años de transición

La supletoriedad por remisión aplica en aquellos supuestos en que las normas tributarias piden ir a las normas de contabilidad para completar una definición o resolver un problema, como el caso de las inversiones amortizables anteriormente indicado.

La supletoriedad por omisión aplica en aquellos casos en que la norma tributaria no contiene definición de algún concepto, o cuando la regla tributaria no contiene todos los elementos, dando espacio para completar ese espacio con la norma contable. Ejemplo de ello se puede ver en el caso de los dividendos, cuando el artículo 30 del ET los define como el reparto de utilidad neta realizada por el contribuyente. El concepto de “utilidad neta” no está definido por el ordenamiento tributario y por ello, dicho concepto ha de ser extractado de las normas de contabilidad en aplicación de la supletoriedad por omisión¹.

En esta forma, si bien las nuevas normas de información financiera han empezado a regir en 2015 (Grupo 1) y empezarán a aplicarse en 2016 (Grupo 2), cualquier remisión de regla tributaria hacia las normas contables, no deberá realizarse hacia los nuevos marcos técnicos normativos, sino, durante cuatro años, hacia las normas existentes antes de esos marcos, es decir, Decretos 2649 y 2650 de 1993 y demás normas concordantes emitidas por las diferentes autoridades de supervisión.

Ahora bien, el Gobierno Nacional reglamentó la materia mediante la expedición del Decreto 2548 de 2014, cuyo cuerpo regulatorio se desarrolla a través de la presente orientación técnica, en dimensión de los elementos contables que se derivan de su aplicación y en todo caso, sin interferir ni tener como cometido desarrollar elementos tributarios, los cuales son propios de la competencia de la autoridad tributaria.

1. Remisiones y omisiones

Como queda señalado, el artículo 4 de la Ley 1314 de 2009 consagró la remisión expresa hacia normas contables cuando dijo: *“Las normas expedidas en desarrollo de esta ley,*

¹ No desconoce este CTCP, que en realidad, la supletoriedad por omisión emerge como una aplicación concreta del principio de interpretación contenida en el artículo 29 del ordenamiento civil, conforme al cual “[l]as 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.”

Documento de Orientación Técnica 016

Elementos contables para la interacción entre la base contable y la fiscal durante los cuatro años de transición

únicamente tendrán efecto impositivo cuando las leyes tributarias remitan expresamente a ellas...”

En adición, señaló también lo que se ha venido llamando remisiones tácitas, que realmente no son tales sino que corresponden a una supletoriedad por omisión en aplicación de la expresión contenida en el 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.

Por tanto, las denominadas remisiones tácitas, deben ser entendidas solamente como aquellos supuestos de la ley tributaria en los que a pesar de contener todos los elementos de la obligación tributaria, omite regular determinado concepto o elemento para la aplicación.

Ahora bien, aclarado lo anterior, pasamos a valorar el concepto de **remisión expresa**:

1.1. Remisión expresa

Es la remisión más fácil de identificar, porque se trata de verificar en la norma tributaria si esta 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, del contenido de la norma tributaria se desprende que en lo tributario se proceda exactamente de la misma manera que en lo contable.

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 ilustrativo):

Norma legal	Explicación de la remisión
Artículo 12-1 ET. Parágrafo 5° . 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 “ <i>conforme con los principios de contabilidad generalmente aceptados</i> ”, deja ver inequívocamente que el legislador remite a la técnica contable para derivar un efecto tributario.

Documento de Orientación Técnica 016

Elementos contables para la interacción entre la base contable y la fiscal durante los cuatro años de transición

Norma legal	Explicación de la remisión
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 “ <i>de acuerdo con las normas de contabilidad generalmente aceptadas</i> ”, 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 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.	La expresión “ <i>de acuerdo con la técnica contable</i> ” deja ver inequívocamente que el intérprete debe acudir a las reglas de contabilidad para determinar el efecto deseado por la norma.
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, o su delegado.	La utilización de la expresión “ <i>de reconocido valor técnico</i> ”, 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 “ <i>de acuerdo con las normas de contabilidad generalmente aceptadas, o los que deban activarse de acuerdo con tales normas</i> ” deja ver inequívocamente la necesidad de remitirse a las normas de contabilidad para producir el efecto deseado por la norma.
Artículo 260-3 ET. (...) 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 expresión “ <i>con base en los principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia</i> ” deja ver la necesidad de acudir a las normas contables para determinar los conceptos que allí se indican.
Artículo 283 del ET. Parágrafo. (...) los pasivos deben estar respaldados en documentos idóneos y con el lleno de todas las formalidades exigidas para la	La expresión “ <i>con el lleno de todas las formalidades exigidas para la contabilidad</i> ” representa una remisión expresa hacia el contenido técnico contable.

Documento de Orientación Técnica 016

Elementos contables para la interacción entre la base contable y la fiscal durante los cuatro años de transición

Norma legal	Explicación de la remisión
contabilidad.	
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 “ <i>excedente contable</i> ” muestra una remisión expresa hacia la noción del concepto técnico contable, es decir, se basa en el valor del excedente que se determina según aplicación de principios contables.

Importante precisar que las remisiones a que se refieren las leyes 1314 de 2009 y 1607 de 2012 son meramente sustantivas, es decir, aquellas que inciden en la determinación de la carga tributaria. No aplican para fines procedimentales o probatorios, caso en el cual, cualquier remisión hacia principios contables o a conceptos de esta naturaleza, necesariamente habrá de entenderse hecha hacia los principios contables aplicables vigentes en el momento de aplicación de la regla, atendiendo las normas propias de valoración, pertinencia y conducencia de la prueba.

El ordenamiento tributario nacional sanciona por hechos irregulares en la contabilidad, siendo uno de ellos, por ejemplo, no exhibir los libros de contabilidad, o no llevarlos si hubiere obligación de llevarlos. Durante estos cuatro años de convergencia, los contribuyentes no quedan liberados del deber de llevar contabilidad; por tanto, si la autoridad tributaria exige los libros, el contribuyente está obligado a exhibirlos y a llevarlos, con principios y registros basados en los nuevos marcos técnicos normativos. No se trata de entender que por estos cuatro años, el contribuyente deberá seguir llevando una contabilidad paralela con principios locales, solamente para cumplir con el requisito de exhibición de los registros contables para fines fiscales. En consecuencia, cuando normas de orden procedimental o probatorio aluden a la contabilidad, estados financieros o sus libros, la tal remisión se entiende hecha hacia la contabilidad oficial, es decir, manejada con la orientación propia de los nuevos marcos técnicos normativos.

1.2. Omisiones

De otro lado, la conceptualización del tema **omisión de regla** (mal llamada **remisión tácita**), tiene una connotación diferente de la remisión analizada en el anterior numeral.

Documento de Orientación Técnica 016

Elementos contables para la interacción entre la base contable y la fiscal durante los cuatro años de transición

En la omisión debe evaluarse si las normas tributarias regulan una materia o no, en línea con lo señalado por el inciso primero del artículo 4º de la Ley 1314 de 2009: “(...) o cuando éstas no regulen la materia”. Porque si una materia no es regulada 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).

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.”

Considerando lo anterior, 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 del Derecho, siendo de aplicación preferente el Derecho Contable. Reconoce el CTCP que se trata de un fenómeno eminentemente interpretativo que debe ser

Documento de Orientación Técnica 016

Elementos contables para la interacción entre la base contable y la fiscal durante los cuatro años de transición

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 se 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 CTCP 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 a la disposición pertinente.

Por otro lado, el escenario de reglas tributarias que no contienen todos los elementos que permitan su aplicación, como pudiera ser el caso 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 CTCP hace el esfuerzo de buscar casuística para un mejor entendimiento, bajo las hipótesis que se desarrollan en el siguiente cuadro:

Norma legal	Explicación de la aplicación supletoria
Artículo 30 ET. Se entiende por dividendo o utilidad: 1. La distribución ordinaria o extraordinaria	En este caso, la norma legal acoge el criterio de “utilidad neta” pero obviamente no señala definición alguna.

Documento de Orientación Técnica 016

Elementos contables para la interacción entre la base contable y la fiscal durante los cuatro años de transición

<p>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.</p> <p>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.</p>	<p>En tal sentido, la norma no contiene regulación, es decir, no hace definición, delegando esa función a la norma contable.</p>
<p>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.</p>	<p>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.</p>
<p>Ley 223 de 1995, artículo 265. En el caso de las entidades financieras, no es exigible el libro de inventarios y balances (...)</p>	<p>El libro de inventarios y balances es el que se reconoce como tal por la profesión contable.</p>

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 en 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 completar el contenido y permitir su aplicación.

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

Documento de Orientación Técnica 016

Elementos contables para la interacción entre la base contable y la fiscal durante los cuatro años de transición

2. Periodo de aplicación remisoría

Acorde con el artículo 1º del Decreto 2548 de 2014, las remisiones contenidas en las normas tributarias hacia reglas contables mantienen vigencia durante cuatro años así:

Grupos 1 y 3: años 2015 a 2018

Grupo 2: años 2016 a 2019

Este artículo intenta dar claridad conceptual acerca de la ventana de tiempo (4 años) en la cual cada uno de los grupos conformados para la convergencia con 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, que podríamos llamar transición fiscal para no confundirlo con el de transición a los nuevos marcos técnicos normativos, 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 fiscal 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 fiscal inicia el 1 de enero de 2015 y culmina el 31 de diciembre de 2018.

Sin embargo, se plantea el siguiente interrogante: ¿Cuándo empieza y cuándo culmina el período de transición fiscal para un sujeto, que 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?

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*

Documento de Orientación Técnica 016

Elementos contables para la interacción entre la base contable y la fiscal durante los cuatro años de transición

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.”

Dos posturas de entendimiento pudieran tenerse: pertenencia y adherencia. Bajo la premisa de pertenencia, se diría que el sujeto debe atender las remisiones durante los años correspondientes al grupo al cual pertenece originalmente, sin considerar el grupo de convergencia al cual ha decidido pertenecer. Ejemplo, un sujeto que pertenece al Grupo 2, decide voluntariamente adoptar el marco técnico del Grupo 1, evento en el cual su periodo de remisión debería ser los años 2016 a 2019 porque este es el periodo de aplicación para su grupo de pertenencia.

La postura 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.

Documento de Orientación Técnica 016

Elementos contables para la interacción entre la base contable y la fiscal durante los cuatro años de transición

Siendo así, el grupo migrado le determina la forma de computar 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 1 (Migrado). Su período de transición fiscal inicia el 1 de enero de 2015 y culmina el 31 de diciembre de 2018.
- Grupo 2 (Migrado). Su período de transición fiscal inicia el 1 de enero de 2016 y culmina el 31 de diciembre de 2019.
- Grupo 3 (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 1 – Migrado- es posible que llegue un integrante del tercer grupo; sin embargo, para el caso, no tiene relevancia puesto que los términos a partir de los cuales se cuentan los cuatro años de transición son iguales para el Grupo 1 y para el Grupo 3. Cosa diferente ocurre si un integrante del Grupo 2 decide migrar al Grupo 1, puesto que a pesar de haber arrancado a contar el término del periodo de transición fiscal 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 nace en el año 2016 y por su naturaleza se clasifica en el Grupo 2, pero en el año 2017 decide migrar al Grupo 1, (lo cual, de acuerdo con el artículo 4° del Decreto 3022 de 2013, solo podría hacer a partir del 1° de enero de 2018). Por nacer en el Grupo 2 su periodo de transición fiscal culmina el 31 de diciembre del 2019, pero como efectuó la migración al Grupo 1 cambia la fecha de culminación del periodo de transición fiscal al 31 de diciembre de 2018. En la práctica el efecto se restringe, dado que las entidades del Grupo 2 no pueden migrar al Grupo 1 después del 31 de diciembre de 2014 y antes del 1° de enero de 2018, dado que deben permanecer mínimo durante 3 años en el Grupo 2 para poder migrar al Grupo 1.

Por la misma línea, es importante revisar las consecuencias si un integrante del Grupo 3 decide migrar al Grupo 2 puesto que, a pesar de haber iniciado a contar el término del periodo de transición fiscal 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 sujeto nace en el año 2016 y por su naturaleza se clasifica en el Grupo 3, pero en el año 2017 decide migrar al Grupo 2. Por nacer en el Grupo 3 su periodo de transición fiscal culmina el 31 de diciembre de 2018, pero como efectuó la migración al Grupo 2, cambia la fecha de culminación del periodo de transición fiscal al 31 de diciembre de 2019, es decir se extiende un año.

Documento de Orientación Técnica 016

Elementos contables para la interacción entre la base contable y la fiscal durante los cuatro años de transición

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 fiscal.

El CTCP es consciente de que 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 cobrará verdadera importancia solamente en 2019, momento en el cual, según el cronograma del Decreto 2548 de 2014, 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: seguramente en el proyecto de ley que se ha de presentar en 2018, tendrá 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.

Documento de Orientación Técnica 016

Elementos contables para la interacción entre la base contable y la fiscal durante los cuatro años de transición

3. Bases contables y fiscales

En el lenguaje de las normas de información financiera, se definen las bases fiscales en función del reconocimiento de los impuestos diferidos. Así, el párrafo 5 de la NIC 12, contenido de las definiciones para el reconocimiento de los impuestos diferidos, señala que la base fiscal de un activo o pasivo es el importe atribuido, para fines fiscales, a dicho activo o pasivo.

Por su parte, el párrafo 29.12 de las NIIF Pymes indica:

“La base fiscal determina los importes que se incluirán en ganancias fiscales en la recuperación o liquidación del importe en libros de un activo o pasivo.”

“Específicamente:

(a) La base fiscal de un activo iguala al importe que habría sido deducible por obtener ganancias fiscales si el importe en libros del activo hubiera sido recuperado mediante su venta al final del periodo sobre el que se informa.

Si la recuperación del activo mediante la venta no incrementa las ganancias fiscales, la base fiscal se considerará igual al importe en libros.

(b) La base fiscal de un pasivo iguala su importe en libros, menos los importes deducibles para la determinación de las ganancias fiscales (o más cualesquiera importes incluidos en las ganancias fiscales) que habrían surgido si el pasivo hubiera sido liquidado por su importe en libros al final del periodo sobre el que se informa. En el caso de los ingresos de actividades ordinarias diferidos, la base fiscal del pasivo correspondiente es su importe en libros, menos cualquier importe de ingresos de actividades ordinarias que no resulte imponible en periodos futuros.”

Es decir, la base fiscal de un activo o un pasivo es el valor que se determina con fundamento en las normas tributarias y desde lo contable, tiene como finalidad servir de elemento determinante para el reconocimiento de los impuestos diferidos.

A tono con esta regla técnica, el artículo 2 del Decreto 2548 de 2014 define las bases fiscales como “aquellas determinadas con base en las disposiciones fiscales y todas las remisiones a las normas contables”. Con todo, la definición que entrega el citado decreto no busca dar fundamento o aplicación a los impuestos diferidos, sino aclarar que una es la base contable y otra la base fiscal, y que entre una y otra pueden existir diferencias de reconocimiento y medición, de manera que con la expedición de los nuevos marcos técnicos normativos, las bases fiscales deben permanecer inalteradas. En este sentido, la base contable, que es la resultante de aplicar los nuevos marcos técnicos normativos, se distingue de la base fiscal, haciéndose necesario el control de las diferencias que se

Documento de Orientación Técnica 016

Elementos contables para la interacción entre la base contable y la fiscal durante los cuatro años de transición

presentan entre una y otra, permitiendo así la debida determinación de la carga tributaria y su fiscalización.

Documento de Orientación Técnica 016

Elementos contables para la interacción entre la base contable y la fiscal durante los cuatro años de transición

4. Sistema de registro obligatorio

El artículo 3 del Decreto 2548 de 2014 dispone:

“Artículo 3. Registros obligatorios. Los contribuyentes obligados a llevar contabilidad deberán adicionalmente llevar un sistema de registro de todas las diferencias que surjan entre los nuevos marcos técnicos normativos y la información preparada con base en lo previsto en el artículo 2 del presente Decreto; es decir, las bases fiscales.

Parágrafo 1. El sistema de registro deberá garantizar la autenticidad, la veracidad y la integridad de la información que allí se consigne.

Parágrafo 2. Las diferencias de que trata el presente artículo son aquellas originadas, entre otras, por diferencias entre el reconocimiento, la medición, la dinámica contable y la valuación de activos, pasivos, patrimonio, ingresos, costos y gastos de acuerdo con los nuevos marcos técnicos normativos y lo dispuesto en el artículo 2 del presente Decreto.

Parágrafo 3. Cuando las diferencias de que trata este artículo sean originadas por exigencias fiscales y no hubiere lugar a la aplicación del sistema de partida doble, el registro se hará sin atender a este sistema.

Parágrafo 4. 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.”

Como se explicó anteriormente, el reconocimiento y medición de los hechos económicos puede diferir entre lo contable y lo tributario. Esas diferencias se originan por diversidad de factores, tales como restricciones normativas, beneficios legales, procesos de medición bajo técnicas distintas, dinámica contable, entre muchos otros. Así, solo como un ejemplo, la vida útil de un bien inmueble depende de factores técnicos y del uso esperado del activo, llevando a utilizar vidas útiles iguales o inferiores a su vida económica, al paso que para efectos tributarios, la depreciación se calcula con una vida útil legal de 20 años, sin considerar el valor residual del activo. Calcular la depreciación con un importe depreciable y una vida útil distinta, origina una diferencia en el resultado del costo o gasto por depreciación que debe ser controlada.

Otro tanto puede ocurrir con la deducción del gravamen a los movimientos financieros (GMF) ya que contablemente representa un gasto por su valor total, pero fiscalmente se admite la deducción del 50% solamente. Los ingresos de indemnizaciones por seguros de daño son considerados ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional, al paso que contablemente pueden representar un ingreso por el 100% de su valor.

Documento de Orientación Técnica 016

Elementos contables para la interacción entre la base contable y la fiscal durante los cuatro años de transición

En este sentido, el Decreto 2548 de 2014 adopta como solución la **obligación** de implementar un sistema de registro de todas las diferencias que surjan al comparar los nuevos marcos técnicos normativos y las bases fiscales.

Se trata, en este caso, de un **sistema de registro** más no de un sistema de contabilidad como tal. Este sistema por definición representa el conjunto organizado de anotaciones, por medio del cual se evidencien las diferencias de valor entre la base contable y la base fiscal, de manera que una y otra puedan conciliarse entre sí.

No exige, por tanto, una ritualidad o formalidad especial, ni tampoco ha de ampararse en el sistema de partida doble, sin perjuicio del uso de las cuentas de orden como instrumento de control. Se trata, simplemente, de formalizar un control debidamente organizado y sustentado, que permita evidenciar las diferencias que se originan al comparar la base contable y la tributaria. Se busca entonces con este sistema de registros obligatorios garantizar la autenticidad, veracidad e integridad de la información que allí se consigne, privilegiando la posibilidad de conciliar la base fiscal y la contable. No se trata, sin embargo, de un listado de diferencias sin explicación ni fundamentación. El objetivo del sistema de registro de diferencias es, precisamente, sustentar la razón de las diferencias existentes entre las dos bases, de manera que la información resultante se haga verificable.

Las partidas que conforman ese sistema de registro pueden incluirse en libros, bajo cuentas de orden, a tono con lo señalado en la orientación técnica No 001 de 2015 emitida por este CTCP. Tal como allí se indicó “[I]a *determinación de las clases y terminología específica para el uso de registros auxiliares en cuentas de orden, es un asunto que deberá ser definido al establecer las políticas contables de cada organización.*”

Dispone el párrafo 3 del artículo 3 del Decreto 2548 de 2014 que cuando las diferencias sean originadas por exigencias fiscales y no hubiere lugar a la aplicación del sistema de partida doble, el registro se hará sin atender a este sistema. La lectura de este aparte normativo parecería insinuar un registro contable por partida doble, lectura que no resulta acertada porque, como se ha señalado, el sistema de registros no es un sistema de contabilidad sino un detalle organizado de diferencias. Lo que ocurre es que normalmente toda operación, suceso o transacción se asocia con un efecto, que a su vez se asocia con una contrapartida. Así, por ejemplo, el aumento de valor de un inmueble por autoavalúo, genera por efecto un aumento del patrimonio; el no reconocimiento fiscal de pasivos, genera por efecto, un aumento del patrimonio; la no deducción de un gasto genera, como efecto, un aumento en la renta líquida; el reconocimiento de un ingreso no constitutivo de renta genera como efecto una reducción de la renta líquida. Hay, por supuesto, diferencias que tienen un efecto cruzado entre resultado y patrimonio, como ocurre con la depreciación; el mayor / menor gasto deducible por depreciación, representa a la vez un menor / mayor monto del valor patrimonial del activo.

Documento de Orientación Técnica 016

Elementos contables para la interacción entre la base contable y la fiscal durante los cuatro años de transición

En todos estos ejemplos, no se requiere de un registro contable débito-crédito para demostrar la base fiscal ni su diferencia con la base contable. En consecuencia, verdaderamente, el sistema de registro de diferencias, ha de configurarse y disponerse sin atender el sistema de partida doble, excepción hecha para cuando su registro en libros se efectúe bajo cuentas de orden, evento en el cual, la contrapartida seguirá siendo la cuenta de orden por contra.

Es preciso resaltar el párrafo 4 del artículo en comento, porque señala la obligación de atender lo previsto en el inciso 4 del artículo 4 de la Ley 1314 de 2009, es decir, *“hacer los reconocimientos, las revelaciones y conciliaciones previstas en las normas de contabilidad y de información financiera.”* Precisamente, a partir del sistema de registros obligatorios es que los contribuyentes podrán dar atención a esta regla técnica de la contabilidad. Es decir, tomando como punto de partida las cifras reflejadas en sus libros (NIIF), podrán sumar y restar para llegar a las bases fiscales. Así, la utilidad comercial antes de impuestos, más o menos las diferencias conciliatorias en el proceso ordinario de depuración de la renta, produce la renta líquida; a partir del patrimonio contable, más o menos las diferencias conciliatorias en el patrimonio, se llega al patrimonio líquido.

Como punto de referencia e interés, es pertinente tener en cuenta que la NIC 12, relativa al impuesto diferido, señala en su párrafo 81 la obligación de revelar una conciliación numérica entre el gasto (ingreso) por el impuesto y el resultado de multiplicar la ganancia contable por la tasa o tasas impositivas aplicables, especificando también la manera de computar las tasas aplicables utilizadas, o una conciliación numérica entre la tasa promedio efectiva y la tasa impositiva aplicable, especificando también la manera de computar la tasa aplicable utilizada.

A su turno, el párrafo 29.32 (b) de la NIIF para las PYMES dispone la obligación de revelar la explicación de las diferencias significativas en los importes presentados en el estado del resultado integral y los importes presentados a las autoridades fiscales.

Las conciliaciones anteriores exigen, necesariamente, tener el detalle de las diferencias conciliatorias entre la renta líquida y la utilidad comercial y se hacen extensibles, por claridad y fidelidad de la información, al patrimonio.

Surge de lo anteriormente expuesto, y con el fin de definir qué debe contener el sistema de registro obligatorio, que este debe incluir todas las diferencias de valor y concepto existentes entre las bases contables y las bases utilizadas para la determinación de la carga tributaria, llámense ingresos no gravados, gastos no deducibles, sobre-deducciones, deducciones especiales, entre otras.

De cara a la periodicidad o frecuencia con que ha de hacerse el registro obligatorio y como quiera que se trata solamente de servir de fundamento o prueba para la conciliación

Documento de Orientación Técnica 016

Elementos contables para la interacción entre la base contable y la fiscal durante los cuatro años de transición

de la base contable y tributaria, las diferencias habrán de ser registradas en el sistema de registro obligatorio al corte de la declaración que genera las diferencias conciliatorias.

El CTCP entiende que no es necesario llevar un registro diario, ni mensual, ni con ninguna otra periodicidad distinta a la que marcan las declaraciones tributarias correspondientes. No se pierda de vista que la intención del registro obligatorio es permitir la conciliación de la base contable (registrada en libros oficiales) y la base tributaria (determinada con base en las normas tributarias).

Finalmente, en relación con el sistema de registro obligatorio, vale la pena preguntarse si ese sistema debe tener saldos iniciales o manejar el esquema de saldos, como contablemente se utiliza para las cuentas reales o de balance. El CTCP entiende que al tratarse de una anotación de diferencias que buscan conciliar la base contable y fiscal, no es necesario llevar el registro acumulado de saldos de diferencias, salvo que se trate de aquellas que por su naturaleza exigen el control histórico, como es el caso de los reajustes fiscales de activos, los ajustes por inflación de activos que aún conserven dicho monto, los excesos de depreciación y amortización, los excesos de renta presuntiva y las pérdidas fiscales.

Documento de Orientación Técnica 016

Elementos contables para la interacción entre la base contable y la fiscal durante los cuatro años de transición

5. Libro tributario

Señala el artículo 4 del Decreto 2548 de 2014:

“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.”

“Parágrafo 2. Los contribuyentes que opten por llevar el Libro Tributario no estarán obligados a llevar el sistema de registro de que trata el artículo 3 del presente Decreto. “

“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.”

Como se observa, a diferencia del sistema de registros obligatorios, el libro tributario ha sido acogido en el reglamento como una opción para la solución al problema. Sin embargo, como emana de la lectura de la norma bajo análisis, el libro tributario se constituye en un verdadero libro transaccional, de tipo auxiliar, cuyas características se analizan en los párrafos siguientes.

5.1. ¿Quiénes pueden llevar el libro tributario?

El libro tributario está dispuesto como opción para los “contribuyentes” obligados a llevar contabilidad, es decir, todos aquellos sujetos, personas naturales o jurídicas y sociedades de hecho, que tengan a su cargo el cumplimiento de obligaciones sustantivas tributarias, es decir, obligados al cumplimiento de pago en el impuesto de renta o CREE, así como los responsables de IVA, de ICA y en general quienes tengan a su cargo el cumplimiento de deberes u obligaciones sustanciales de tipo tributario.

Documento de Orientación Técnica 016

Elementos contables para la interacción entre la base contable y la fiscal durante los cuatro años de transición

El libro tributario no es obligatorio; se ha establecido en el reglamento, como una opción para el control de la base fiscal que puede ser acogido por aquellos sujetos que consideren que esta solución le ofrece mejores beneficios de claridad y transparencia. Quienes no opten por el libro tributario, deberán llevar el sistema de registro.

5.2. ¿Qué debe incorporar el libro tributario?

Señala el artículo 4 del Decreto 2548 de 2014 que todos los hechos económicos deberán ser registrados en este libro. Por ende, cabe preguntarse:

¿Deben las valorizaciones técnicas (que no tienen ningún efecto tributario), registrarse en el libro tributario?

¿El monto de las donaciones que son deducibles, se registran en el libro tributario 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 sus rendimientos lineales?

¿El GMF que solamente es deducible en el 50%, debe registrarse por su valor completo o solamente por la fracción deducible?

¿Se deben reconocer en el libro tributario las deducciones especiales y sobre-deducciones, como por ejemplo, la deducción por contratación de discapacitados?

¿Se deben registrar en el libro tributario los gastos no deducibles y los ingresos no constitutivos de renta y las rentas exentas?

Respecto de estas y similares preguntas, el Decreto 2548 de 2014, 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, dentro de las que se cuenta el Decreto 2649 y 2650 de 1993, los planes únicos de cuentas y demás normas técnicas emitidas por las autoridades de supervisión y por la Contaduría General de la Nación, vigentes y aplicables a diciembre 31 de 2014.

Documento de Orientación Técnica 016

Elementos contables para la interacción entre la base contable y la fiscal durante los cuatro años de transición

En consecuencia, el libro tributario debe incorporar todos aquellos eventos, acontecimientos, hechos u operaciones que tengan efecto tributario real, potencial o remisorio.

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 dado que el mismo 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 (aunque no en cuentas de balance sino en cuentas de orden).

Efecto remisorio, cuando las normas tributarias remiten a preceptos contables (supletoriedad por remisión).

Lo anterior quiere decir, en resumen y conclusión, que en el libro tributario se deben registrar todos los hechos económicos que tengan o puedan tener trascendencia tributaria o que deban ser tomadas como referentes de remisión. En este 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 o no resulte deducible.

En el anterior sentido, se identifica que existen hechos económicos que pueden tener efecto en algunos contribuyentes pero en otro no. Sucederá así, por ejemplo, con las valorizaciones técnicas y la remisión que se observa pudiera emanar dentro del tema de precios de transferencia (Artículo 260-3 del ET)². Así, si un sujeto no tiene manejo de precios de transferencia, no tendrá necesidad de reconocer las valorizaciones técnicas en su libro tributario; pero puede ser que otro sujeto sí requiera reconocerlo para medir algún efecto tributario propio a él aplicable.

² “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.” El concepto de activos se determina con base en las normas contables anteriores, mismas que consideran las valorizaciones, tal como ocurre con el artículo 64 del Decreto 2649 de 1993.

Documento de Orientación Técnica 016

Elementos contables para la interacción entre la base contable y la fiscal durante los cuatro años de transición

¿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, entiende el CTCP, como la hizo la DIAN en el concepto 016442 de junio de 2015, 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 en este todas sus operaciones, pero con análisis de casos puntuales que pueden no ser incorporados, como es el caso, concretamente, de las valorizaciones o los pasivos contingentes.

En otras palabras, el libro tributario no es otra cosa que el libro transaccional que reconoce todas las operaciones que bajo el Decreto 2649 de 1993 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 incluyen 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 las declaraciones tributarias.

La forma de llevar el libro (teneduría) 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.

5.3. ¿Es el libro tributario un libro de contabilidad?

El Decreto 2548 de 2014 dispone la opción de que los contribuyentes lleven el Libro Tributario “(...) *con base en las disposiciones del artículo 2 del presente decreto (...)*”, es decir, con base en las normas tributarias y sus remisiones al antiguo marco contable de manera que se puedan determinar las bases fiscales, incluyendo, en consecuencia, dentro de sus finalidades permitir “(...) *la determinación de los tributos (...)*” (Parágrafo 1º del artículo 4 ib) y, junto con la contabilidad, constituir soporte de las declaraciones tributarias (Art. 5 ib). 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, solamente podrá producir efectos fiscales atendiendo lo señalado por el inciso segundo del Artículo 4 de la Ley 1314 de 2009, norma conforme a la cual: “*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*”.

Documento de Orientación Técnica 016

Elementos contables para la interacción entre la base contable y la fiscal durante los cuatro años de transición

A partir de lo expuesto se tiene que el Libro Tributario solo puede producir efectos fiscales, de manera que no puede catalogarse como un libro de contabilidad. En refuerzo de esto último, recuérdese que en la contabilidad (la 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 cuarto del Artículo 4º de la Ley 1314 de 2009); 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.

Por otra parte, no se debe omitir que el Decreto 2548 de 2014 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 cuarto del artículo de la Ley 1314 de 2009); (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 5 y 7 del Decreto 2548 de 2014.

Lo anterior es suficiente para entender y concluir que el Libro Tributario no es un libro de contabilidad.

5.4. ¿Debe el libro tributario llevarse por partida doble?

Habida cuenta que el reglamento define el libro tributario como un auxiliar transaccional, por lógica y consistencia conceptual, no hay duda que el mismo debe llevarse observando la regla de la partida doble en la medida que las bases fiscales definidas en el artículo 2 del Decreto 2548 de 2014 deben ser llevadas siguiendo los lineamientos del Decreto 2649 de 1993, lo cual deja ver que hay necesidad de llevarlo por partida doble. No de otra forma se podría garantizar integridad y fiabilidad de la información.

5.5. ¿Supone el libro tributario llevar dos contabilidades?

Este resulta ser uno de los temas más polémicos dentro de la práctica. Suele hablarse de un sistema ‘multilibros’ para significar que sería necesario configurar cada operación mediante un señalamiento de dinámica contable doble, es decir, según parámetros de las nuevas normas de información financiera y según normas locales anteriores, y registrar

Documento de Orientación Técnica 016

Elementos contables para la interacción entre la base contable y la fiscal durante los cuatro años de transición

dicha dinámica en dos libros separados, uno con finalidad financiera, otro con finalidad tributaria. Más allá de dos libros, la contabilidad debe cumplir una finalidad multipropósito, en el sentido de atender una misma base de información económica, que se alimenta con las operaciones y hechos económicos que se soportan en documentos internos y externos, siendo procesada con las finalidades requeridas por las normas tributarias y por las disposiciones de orden financiero.

Cada sujeto tiene en sus manos la facultad de resolver el problema mediante sus propios sistemas de información, sabiendo, eso sí, que desde la perspectiva del elemento tributario, cuenta con dos opciones: el registro obligatorio o el libro tributario. La decisión de si lo uno o lo otro, es enteramente del fuero interno del sujeto, de manera que no se trata de llevar doble contabilidad sino de configurar el sistema de información de manera tal que se dirija el reconocimiento de hechos económicos hacia un auxiliar transaccional que permita hacer seguimiento y trazabilidad de cada operación base de determinación de la carga tributaria.

Si bien una forma de resolver el problema es llevando un libro separado con los registros tipo normas locales anteriores, no necesariamente esa es la solución deseable y exigida por el reglamento, dado que, reitera el CTCP, las nuevas normas de información financiera no resuelven un problema de registro o contabilización sino de presentación de estados financieros.

Lo verdaderamente importante, desde el fondo, es que el sistema de información permita identificar el origen de las operaciones, el tercero con quien se ha desarrollado, el documento de soporte y referencia, su valor y fecha.

Por ello, lo cierto es que quienes adopten el libro tributario, deberán configurarlo con trascendencia transaccional, como un libro auxiliar que debe ser asentado siguiendo los lineamientos del Decreto 2649 de 1993 y demás normas concordantes.

5.6. Saldo inicial del libro tributario

La intención manifiesta del legislador al determinar los cuatro años de vigencia para las remisiones fue mantener sin solución de continuidad, a efectos tributarios, las normas contables locales, para que con fundamento en ellos se pueda seguir determinando la carga tributaria, sin generar efectos directos por la aplicación de las nuevas normas de información financiera.

En este sentido, el CTCP entiende que en materia de saldos iniciales no hay opción distinta de registrar los valores que refleje la contabilidad bajo normas colombianas a

Documento de Orientación Técnica 016

Elementos contables para la interacción entre la base contable y la fiscal durante los cuatro años de transición

diciembre 31 del año anterior a la fecha de aplicación de los nuevos marcos normativos contables. Así, para los grupos 1 y 3, los saldos iniciales del libro tributario habrían de ser aquellos correspondientes al 31 de diciembre de 2014. Para el Grupo 2 se tendrán como saldos iniciales los valores que reflejen los libros de contabilidad al 31 de diciembre de 2015.

Ahora bien, el CTCP entiende que el libro fiscal no necesariamente debe reflejar saldos fiscales, tal como ya fue explicado anteriormente. Esto porque en buena parte, los registros contables y sus saldos corresponderán a aquellos que se determinan a partir de la aplicación 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 los saldos de las cuentas, sino que reflejará saldos contables, a partir de los cuales y previa depuración conciliatoria, se pueda determinar la base tributaria. Como sustento de lo anterior, el CTCP 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, como podría ser el caso de la prima en colocación de acciones, la revalorización del patrimonio, la reserva del artículo 130 del ET, las utilidades retenidas gravables y no gravables, etc.

5.7. Frecuencia del libro tributario y forma de llevarlo

Dada la exigencia de que el libro se lleve atendiendo los principios señalado dentro del Decreto 2649 de 1993, el CTCP considera que el libro debe llevarse con los lineamientos del título III del Decreto 2649 de 1993. En consecuencia, habrá de ser llevado como todo libro auxiliar, es decir, detallando fecha, soporte, tercero, cuentas afectadas, concepto, valor, y podrá ser llevado en resúmenes mensuales, de manera manual, electrónica o por cualquier otro medio tecnológico, sin enmendaduras, tachones, en hojas de papel o digitales, sin interlineaciones, y ser exhibido en el domicilio principal del ente económico.

Documento de Orientación Técnica 016

Elementos contables para la interacción entre la base contable y la fiscal durante los cuatro años de transición

6. Pérdida de vigencia de normas tributarias que ordenen comportamientos contables

El artículo 165 de la Ley 1607 consagra:

“(...) Asimismo, las exigencias de tratamientos contables para el reconocimiento de situaciones fiscales especiales perderán vigencia a partir de la fecha de aplicación del nuevo marco regulatorio contable.”

Se entiende por exigencia de “tratamiento contable” aquella regla tributaria que indique en su texto cualquier forma de comportamiento contable, ya sea señalando qué contabilizar y/o cómo contabilizar. Dichas normas, según mandato de la Ley 1607, pierden vigencia a partir de la aplicación de los nuevos marcos técnicos normativos, lo cual indica únicamente que su pérdida de vigencia y aplicación se reduce al campo contable más no a los efectos que deberán seguirse predicando desde lo tributario.

En efecto, hay normas tributarias que ordenan una forma determinada de registros contables para determinados hechos económicos, como es el caso del artículo 127-1 del ET que indica el tratamiento contable del leasing. Dicha norma señala cómo se debe contabilizar, a efectos contables y tributarios, el contrato de leasing, en la medida que indica que el contribuyente debe contabilizar un activo y pasivo, y que el interés derivado del pago del canon se reconoce como gasto y la diferencia como menor valor del pasivo. Es de entender que a partir de la aplicación del respectivo marco técnico normativo, para efectos contables dicha regla pierde vigencia; sin embargo, para propósitos de impuestos, la regla sigue intacta y con plenos efectos.

Otro tanto ocurre, también como ejemplo, en el artículo 49 del ET, cuando señala que los dividendos se deben contabilizar dentro del patrimonio separando los que son gravados y no gravados. Esta norma indica qué contabilizar (los dividendos) y señala cómo hacerlo (separadamente dentro del patrimonio). Si bien no se podrá exigir esa separación dentro del patrimonio en la contabilidad elaborada bajo los nuevos marcos técnicos normativos, no significa que la obligación de mantener un registro separado de utilidades gravadas y no gravadas haya desaparecido. Como se ha anotado, los efectos de pérdida de vigencia tienen que ver con la parte contable más no con la parte tributaria.

Otro ejemplo se tiene en la Ley 1739 de 2015 que permitió registrar el impuesto a la riqueza contra reservas patrimoniales. Esta norma indica cómo contabilizar, aunque no lo hace de manera obligatoria sino opcional. El solo hecho de que sea opcional no le quita el

Documento de Orientación Técnica 016

Elementos contables para la interacción entre la base contable y la fiscal durante los cuatro años de transición

hecho de ser una norma de intromisión, porque permite un registro contable que es contrario a las nuevas normas de información financiera.

En sentido similar a los anteriores ejemplos, el artículo 18 del ET señala la obligación de los miembros de un consorcio o unión temporal de llevar en su contabilidad y declarar de manera independiente, los ingresos, costos y deducciones que les correspondan, de acuerdo con su participación en los ingresos, costos y deducciones del Consorcio o Unión Temporal. Claramente esta norma indica qué contabilizar aunque no dice cómo hacerlo; por tanto, se trata de una regla que exige un tratamiento contable determinado.

Así mismo, el artículo 1º decreto 3070 de 1983 señala que los contribuyentes “*deberán registrar su actividad en cada municipio y llevar registros contables que permitan la determinación del volumen de ingresos obtenidos por las operaciones realizadas en dichos municipios. Tales ingresos constituirán la base gravable.*” Se observa que esta norma determina qué contabilizar.

Como las anteriores, muchas normas del ordenamiento tributario señalan un determinado comportamiento contable: provisión de cartera (Decreto 187 de 1975), cuenta mayor o de balance para el IVA (artículo 509 ET). Ajuste a cero de IVA a favor (Decreto 2277 de 2012), todas las cuales pierden vigencia en dimensión de la intromisión que las mismas causaban al proceso contable.

Documento de Orientación Técnica 016

Elementos contables para la interacción entre la base contable y la fiscal durante los cuatro años de transición

7. El Revisor Fiscal en relación con el sistema de registros y el libro tributario

Como se sabe, el Contador está vinculado por la ley tributaria al proceso tributario en función de fedatario público. Precisamente, en virtud de esa función especial otorgada a la profesión, a este profesional se le exige firmar las declaraciones tributarias y certificar pruebas contables. El artículo 581 del ET indica que la firma del Revisor Fiscal certifica que los libros de contabilidad se encuentran llevados en debida forma, de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados y con las normas vigentes sobre la materia; que los libros reflejan razonablemente la situación financiera de la empresa y que las operaciones registradas en los libros se sometieron a las retenciones correspondientes.

Esta función garantista no se pierde ni se entiende modificada por la convergencia con estándares internacionales de información financiera. Mientras la regla contenida en el artículo 581 del ET mantenga vigencia, y a pesar de la remisión expresa a normas de contabilidad, el Revisor Fiscal tendrá a su cargo la responsabilidad de certificar lo que dispone la norma.

Ahora bien, señala la disposición que la certificación es indicativa de que los libros de contabilidad se llevan en debida forma, de acuerdo con principios de contabilidad y con las normas vigentes sobre la materia. Una lectura de esta norma, indicaría que hay una remisión expresa hacia normas de contabilidad y que por ello, durante los cuatro años de transición, la función certificatoria habría de darse sobre un juego de libros de contabilidad llevados con principios orientadores del Decreto 2649 de 1993. Como ya se ha desarrollado anteriormente, se trata, en este caso, de una norma procedimental, de manera que la certificación del Revisor Fiscal es indicativa de que la contabilidad se lleva acorde con los nuevos marcos técnicos normativos y que la situación financiera reflejada en los estados financieros es razonable de acuerdo con esos mismos principios. Es decir, la función certificatoria que exige el ordenamiento tributario sobre contabilidad llevada en debida forma de acuerdo con principios de contabilidad, se entiende hecha hacia la contabilidad llevada según los nuevos marcos técnicos normativos y no hacia una contabilidad adicional o distinta soportada en las antiguas regulaciones contables nacionales.

Ahora bien, la intervención del Revisor Fiscal no se reduce a la firma de las declaraciones; su trabajo exige intervenir activamente en la verificación de los elementos contables de la obligación tributaria, al punto de que cuando la autoridad tributaria determine la ocurrencia de hechos irregulares en la contabilidad, relativas a omisión de ingresos, doble contabilidad, e inclusión de costos o deducciones inexistentes o pérdidas improcedentes, hace merecedor al Revisor Fiscal de la sanción a que se refiere el artículo 658-1 del ET.

Documento de Orientación Técnica 016

Elementos contables para la interacción entre la base contable y la fiscal durante los cuatro años de transición

Dichos hechos irregulares son aquellos que se presentan dentro de la contabilidad oficial, es decir, en sus libros de contabilidad.

En la misma vía, el artículo 659 del ET sanciona al Revisor Fiscal cuando aconseje llevar contabilidades que no reflejen la realidad económica de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados, o que no coincidan con los asientos registrados en los libros. Esta norma, igualmente de dimensión procedimental, ha de entenderse hecha hacia la contabilidad llevada con los nuevos marcos técnicos normativos.

No puede perderse de vista, además, que de todas maneras, el Revisor Fiscal tiene a su cargo el examen de la correcta determinación del pasivo tributario y, en su caso, el tratamiento del impuesto diferido, elementos que ha de desarrollar atendiendo los nuevos marcos técnicos normativos.

Todo lo anterior encuentra respaldo reglamentario cuando el artículo 5 del Decreto 2548 de 2014 dispone que las declaraciones tributarias deben estar soportadas en el sistema de registro o en el libro tributario y la contabilidad. Esa referencia probatoria a la contabilidad, no es otra que hacia los libros y demás documentos llevados según los nuevos estándares técnicos normativos.

Pero si ello es así, ¿qué función incumbe al Revisor Fiscal frente al sistema de registros o al libro tributario?

El sistema de registro obligatorio y el libro tributario surgen como un deber legal, necesarios para el debido control de la determinación y fiscalización de la carga tributaria. Al tratarse de un deber legal, es competencia del Revisor Fiscal auditar el cumplimiento de dicho deber legal (auditoría de cumplimiento legal), cerciorándose que la entidad haya adoptado el sistema de registro o el libro tributario. Pero no se trata de que la firma del Revisor Fiscal en las declaraciones tributarias certifique el sistema de registro o el libro tributario --entre otras cosas porque la ley ni el reglamento han señalado dicha consecuencia--, sino que, con su intervención, garantice que la entidad ha adoptado las políticas de control necesarias para que el sistema de registro o el libro tributario se lleven acorde con las regulaciones exigidas por el Decreto 2548 de 2014. El Revisor Fiscal, por tanto, no certifica con su firma en las declaraciones, que el sistema de registro o el libro tributario se encuentran llevados en debida forma, ni que en dicho sistema obligatorio o en el libro tributario se refleje razonablemente la situación financiera de la empresa, ni tampoco que en ellos estén registradas todas las operaciones sujetas a retención en la fuente. Con su firma, el Revisor Fiscal certifica únicamente lo que predica el artículo 581 del ET, sin que sea posible extender consecuencia alguna no prevista en la ley a eventos no cubiertos por la norma citada.

Documento de Orientación Técnica 016

Elementos contables para la interacción entre la base contable y la fiscal durante los cuatro años de transición

Ahora bien, a la luz del artículo 777 del ET, el Revisor Fiscal emite certificaciones constitutivas de prueba, las cuales bien pueden ampararse en los libros oficiales de contabilidad, o en la información contenida en el sistema de registro obligatorio o en el libro tributario. Sabiendo que el reglamento ha dotado de plena fuerza probatoria al sistema de registro obligatorio y al libro tributario, es perfectamente posible que el Revisor Fiscal certifique hechos, operaciones o elementos con perspectiva tributaria, con apoyo en dichos sistemas, anunciándolo así en su certificación, y siempre y cuando el objeto de la prueba tenga como punto de partida la información de la contabilidad y corresponda a actos propios de la fe pública contable (artículo 10 Ley 43 de 1990).

Bogotá, Diciembre 16 de 2015

Proyectó: CET

Consejero ponente: Daniel Sarmiento Pavas

Aprobación: WFF/DSP/GSA/GSC