

OFICIO N° 016442
05-06-2015
DIAN

Dirección de Gestión Jurídica
100202208-0512

TEMA: Normas Internacionales de Información Financiera- NIIF-

FUENTES FORMALES: Decreto No. 2548 del 12 de Diciembre de 2014, Ley 1314 de 2009, artículo 165 de la Ley 1607 de 2012, y los artículos 773 y 774 del Estatuto Tributario.

Aplicación del Decreto No. 2548 del 12 de Diciembre de 2014, por el cual se reglamenta el artículo 4 de la Ley 1314 de 2009, el artículo 165 de la Ley 1607 de 2012, y los artículos 773 y 774 del Estatuto Tributario.

En desarrollo de lo establecido en el Anexo 1 – Cronograma del Decreto 2548 de 2014 y de lo previsto en el memorando 106 del 8 de Abril del año 2015, la UAE Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales preparó el siguiente Concepto para la Aplicación del mismo con el fin de que este constituya un marco de referencia general al mismo tanto para los contribuyentes obligados a llevar contabilidad como para la Administración Tributaria. Este Concepto se divide en dos partes; a saber: una General y una Especial. En la Parte General se desarrollarán algunas consideraciones relacionadas con la forma en la que se debe dar cumplimiento a la obligación de tener un registro de diferencias entre las bases fiscales y los nuevos marcos técnicos normativos (Art. 3, Dec. 2548 de 2014), y a la teneduría del libro tributario (Art. 4, Dec. 2548 de 2014). En la Parte Especial se absuelven algunas inquietudes relacionadas con el régimen probatorio y sancionatorio, las bases fiscales, los valores patrimoniales, entre otros. (Arts. 2, 5 y 7, Dec. 2548 de 2014).

PARTE GENERAL

ASPECTOS GENERALES Y FORMALES DEL DECRETO 2548 DE 2014

Objeto

En línea con el Anexo 1 – Cronograma del Decreto 2548 de 2014, independientemente de los periodos de transición establecidos para cada uno de los grupos, durante el período 2015-2017, la UAE Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, deberá presentar a los Ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Comercio, Industria y Turismo, previo análisis de las recomendaciones del Consejo Técnico de la Contaduría Pública y de la Contaduría General de la Nación, un informe en el que formule recomendaciones de política pública sobre la adopción o no de algunas normas de los nuevos marcos técnicos normativos para efectos fiscales. Este informe será fruto de los estudios que adelante la UAE Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, así como de

los resultados de los Planes Piloto que desarrolle en virtud del artículo 9 del Decreto 2548 de 2014 y de reuniones que se realicen con los Ministerios de Hacienda y Crédito Público, de Comercio, Industria y Turismo, el Consejo Técnico de la Contaduría Pública y la Contaduría General de la Nación.

Analizado el informe mencionado líneas atrás, los Ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Comercio, Industria y Turismo, formularán, de estimarlo necesario, un proyecto de ley para la adopción de todas o algunas de las recomendaciones formuladas por la UAE Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, que deberá ser presentado al Congreso de la República en el año 2018.

Del soporte de las declaraciones tributarias de los contribuyentes obligados a llevar contabilidad

a. ¿Cómo se determinan las bases fiscales?

De acuerdo con lo previsto en el Artículo 165 de la Ley 1607 de 2012, las bases fiscales deberán permanecer inalteradas durante los cuatro (4) años posteriores a la entrada en vigencia de los nuevos marcos técnicos normativos. Estos aspectos fueron reglamentados por los artículos 1 y 2 del Decreto 2548 de 2014, respectivamente. De conformidad con el artículo 1 del Decreto 2548 de 2014, el período de cuatro (4) años de que trata el artículo 165 de la Ley 1607 de 2012, se deberá contabilizar para cada uno de los grupos de preparadores de información de la siguiente manera:

- i. 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 período de cuatro (4) años inicia el 1 de enero de 2015 y culmina el 31 de diciembre de 2018.
- ii. Para los preparadores de información pertenecientes al Grupo 2 en los términos del artículo 1 del Decreto 3022 de 2013 y las normas que lo modifiquen, el período de cuatro (4) años inicia el 1 de enero de 2016 y culmina el 31 de diciembre de 2019.
- iii. Para los preparadores de información pertenecientes al Grupo 3 en los términos del artículo 1 del Decreto 2706 de 2012 y las normas que lo modifiquen, el período de cuatro (4) años inicia el 1 de enero de 2015 y culmina el 31 de diciembre de 2018.

Ahora bien, las bases fiscales se determinan de acuerdo con lo establecido en el artículo 2 del Decreto 2548 de 2014; es decir, siguiendo las disposiciones fiscales y todas las remisiones, expresas o tácitas, a las normas contables. Estas últimas deben entenderse hechas, para efectos tributarios, a los Decretos 2649 y 2650 de 1993 o a los planes únicos de cuentas según corresponda a cada superintendencia o a la Contaduría General de la Nación, así como a las normas técnicas expedidas por las superintendencias vigentes y aplicables a 31 de diciembre de 2014 o aquellas expedidas por la Contaduría General de la Nación.

b. ¿Cómo se controlan las diferencias entre la contabilidad y las bases fiscales?

Con ocasión del proceso de convergencia a los nuevos marcos técnicos normativos, las cifras contables pueden variar. Sin embargo, estas variaciones no están llamadas a surtir

efectos fiscales por los períodos de que trata el artículo 1 del Decreto 2548 de 2014. Con el fin de que los contribuyentes puedan controlar estas diferencias y la Administración pueda conocer su origen y razón de ser, se diseñaron dos (2) sistemas de control de las mismas; a saber: (1) el sistema de registros obligatorios previsto en el artículo 3 del Decreto 2548 de 2014 y (2) el libro tributario consagrado en el artículo 4 *ibídem*.

En ésta línea, el control de las diferencias entre la contabilidad y las bases fiscales se ejerce por cualquiera de los siguientes procedimientos, a elección del contribuyente obligado a llevar contabilidad:

- i. La contabilidad llevada conforme a los nuevos marcos técnicos normativos. Esta opción puede resultar útil para aquellos contribuyentes obligados a llevar contabilidad, cuando la misma, aún llevada de conformidad con los nuevos marcos técnicos normativos, es muy similar a las bases fiscales determinadas conforme a lo previsto en el Artículo 2 del Decreto 2548 de 2014. Las diferencias que surjan entre la contabilidad y los nuevos marcos normativos pueden ser controladas a través de cuentas que hagan las veces de cuentas de orden fiscales. De adoptar este sistema, dichas cuentas harán las veces de los registros obligatorios de que trata el Artículo 3 del Decreto 2548 de 2014.
- ii. Registros obligatorios llevados por un sistema de registro de diferencias diferente del mencionado en el literal a. anterior junto con la contabilidad llevada bajo los nuevos marcos técnicos normativos. Esta opción puede ser llamativa para aquellos contribuyentes obligados a llevar contabilidad, cuando ésta llevada de acuerdo con los nuevos marcos técnicos normativos presenta un mayor número de diferencias con respecto a las bases fiscales. Las diferencias se controlan a través de registros obligatorios que conforman un mecanismo a través del cual la administración pueda ejercer un control efectivo y pueda conocer la situación económica y financiera de la empresa.
- iii. Libro Tributario. Esta opción puede resultar interesante para aquellos contribuyentes cuya contabilidad llevada bajo los nuevos marcos técnicos normativos presenta diferencias sustantivas y numerosas con las bases fiscales. En este entendido, la teneduría del Libro Tributario puede facilitar el control de las diferencias pues todos los hechos económicos con incidencia fiscal se deben registrar en el mismo conforme a lo previsto en el artículo 2 del Decreto 2548 de 2014.

Registros Obligatorios – Artículo 3, Decreto 2548 de 2014

a. ¿Qué son los registros obligatorios de que trata el artículo 3 del Decreto 2548 de 2014?

Es un sistema de registro de carácter obligatorio en donde se registrarán todas las diferencias que surjan entre los nuevos marcos técnicos normativos y la información preparada con propósitos tributarios con relación a los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, costos y gastos; es decir las bases fiscales (Ver Art. 2, Decreto 2548 de 2014).

b. ¿Existe un modelo de obligatorio cumplimiento para tener estos registros obligatorios?

El cumplimiento de la obligación legal de tener un sistema de registros obligatorios, de acuerdo con el Artículo 3 del Decreto 2548 de 2014, no exige un modelo obligatorio a seguir pues se trata de un sistema de control para efectos fiscales. En este orden de ideas, dicho sistema de registro podrá ser llevado manual o electrónicamente a elección del contribuyente obligado a llevar contabilidad. Ahora bien, independientemente de la forma en la que se decida llevar este sistema de registro, el mismo debe garantizar la autenticidad, veracidad e integridad de la información que allí se consigne de tal forma que los registros de las diferencias permitan identificar entre otros, el comprobante, fecha del documento, fecha del registro, valor de la operación, identificación del tercero, de ser el caso, cuenta de imputación, así como una explicación sumaria de las diferencias entre los valores registrados en la contabilidad y aquellos consignados en el sistema de registro de diferencias.

c. ¿Cuándo y con qué frecuencia se debe registrar una diferencia en el sistema de registros obligatorios?

Teniendo en cuenta que el sistema de registros obligatorios de que trata el artículo 3 del Decreto 2548 de 2014 tiene por objeto explicar las diferencias entre los nuevos marcos técnicos normativos y las bases fiscales, es necesario que se haga un registro cuando exista alguna diferencia entre las bases fiscales y los nuevos marcos técnicos normativos. Sin embargo, es factible, cuando se trate de operaciones homogéneas, que éstas se registren de manera agregada en periodos que no superen un mes. En todo caso, se deberá contar con los debidos documentos, soportes internos y externos, que sustenten el registro efectuado en forma global, bien sea, mediante módulos, aplicativos, anexos, facturas, etc.

Libro tributario – Artículo 4, Decreto 2548 de 2014

a. ¿Qué es el Libro Tributario previsto en el artículo 4 del Decreto 2548 de 2014?

Se trata de un libro auxiliar en el cual se deberán registrar todos los hechos económicos con base en lo establecido en el Artículo 2 del Decreto 2548 de 2014, el cual se transcribe parcialmente:

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

Al igual que el sistema de registros obligatorios de que trata el Artículo 3 del Decreto 2548 de 2014, el Libro Tributario es un sistema de control de las diferencias que surjan entre los nuevos marcos técnicos normativos y las bases fiscales. Sin embargo, a diferencia del sistema de registros obligatorios, la teneduría del Libro Tributario se sujeta a lo previsto en los Decretos 2649 y 2650 de 1993. No obstante lo anterior, no existe la obligación legal de registrar el Libro Tributario ante ninguna autoridad (Ver: Artículo 175, Decreto Ley 019 de 2012). Más aún, no se exige ningún modelo obligatorio a seguir relacionado con la forma de tenerlo. En todo caso, en la misma línea que en el sistema de registros obligatorios, con el propósito de verificar el registro de todos los hechos económicos, el Libro Tributario debe permitir la identificación; el comprobante, número de comprobante, fecha de comprobante, el documento, fecha del documento, número del documento, fecha de registro, valor de la operación, nombre o razón social e identificación tercero, cuenta de imputación y explicación sumaria de la operación; la dinámica de la contabilización, es decir, los movimientos débitos y créditos y los saldos, de los hechos económicos que allí se consignen.

b. ¿Cuándo y con qué frecuencia se debe registrar una diferencia en el Libro Tributario?

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

c. ¿Qué se debe reconocer en el Libro Tributario?

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

Frente al registro de las operaciones o hechos económicos y considerando lo establecido por el parágrafo 3 del artículo 2 del decreto 2548 de 12 de diciembre de 2012 que indica

“Para efectos tributarios y de lo dispuesto en este Decreto, las disposiciones fiscales priman sobre aquellas contenidas en las normas de que trata este artículo. En consecuencia, en caso de incompatibilidad entre unas y otras se preferirán las primeras.”

En consecuencia el ente económico podrá optar por una de las siguientes formas de registro:

- i. Reconocer en las cuentas de balance o resultados los hechos económicos de acuerdo con las normas contables vigentes y aplicables a diciembre 31 de 2014 y en las cuentas de orden reconocer las diferencias con respecto a las disposiciones fiscales.
- ii. Reconocer directamente en las cuentas de balance o resultados el hecho económico de acuerdo con la prevalencia de la norma fiscal.
- iii. Reconocer algunas transacciones o hechos económicos de acuerdo con las normas fiscales directamente en el balance o resultados y otros hechos económicos cuando difiera el tratamiento contable frente al fiscal en cuentas de orden.

El siguiente ejemplo puede ayudar a un mejor entendimiento de lo anterior:

Ejemplo: Supóngase el reconocimiento contable de un pasivo estimado por contingencias que a su vez reconoce el respectivo gasto.

Considerando que este registro no tiene incidencia fiscal, por tratarse de un gasto no deducible y de un pasivo que no procede para efectos fiscales, el ente económico podrá:

- Reconocer tanto el pasivo como el gasto y, en cuentas alternas (cuentas de orden), reconocer estas diferencias; lo anterior en concordancia con los artículos 44 y 136 del Decreto 2649 de 1993.
- No reconocer la operación.

d. ¿Cómo se registran los saldos iniciales en el Libro Tributario?

Los saldos iniciales a reconocerse en el Libro Tributario deberá corresponder a una de las 3 opciones indicadas en el punto anterior; así, por ejemplo; si la opción es escogida es la 2, los activos, pasivos, patrimonio y cuentas de orden, cuando éstas últimas sean aplicables, deberán reconocer tanto las cifras correspondientes a los activos y pasivos contables que no difieran con el tratamiento fiscal, y cuando difieran reconocerse en los activos y pasivos de acuerdo con la norma fiscal.

De las cuentas de imputación o registro y de las cuentas de reporte.

a. ¿Se exige para efectos de los artículo 3 y 4 del Decreto 2548 de 2014 una codificación especial para las cuentas?

De acuerdo con el Artículo 165 de la Ley 1607 de 2012, las bases fiscales deben permanecer inalteradas durante los 4 años siguientes a la entrada en vigencia de los nuevos marcos técnicos normativos para cada uno de los grupos de preparadores de información financiera. Por este motivo, el Artículo 2 del Decreto 2548 de 2014 define qué se entiende por las bases fiscales inalteradas. Así, cuando se hace referencia a las normas contables, específicamente al Decreto 2650 de 1993 y demás planes de cuentas de las respectivas superintendencias y de la Contaduría General de la Nación, lo que se busca es que la cuenta, descripción y dinámica

sean aplicables en lo pertinente a su incidencia en las bases gravables, mas no propiamente como cuenta de imputación o de registro. En este sentido, si el obligado posee un plan de cuentas propio, bastará para efectos fiscales con que efectuó una homologación entre el plan de cuentas propio y los planes de cuentas establecidos en el decreto 2650 de 1993 o los planes de cuentas definidos por las superintendencias o Contaduría General de la Nación.

Por ejemplo, la Superintendencia de Sociedades, mediante Circular Externa 115-000005 de 2013 determinó que para sus vigilados no era necesario mantener el catálogo de cuentas establecido en el decreto 2650 de 1993. De esta forma, cada ente económico lo definirá a su conveniencia y necesidad; no obstante, para efectos de los reportes o información requerida por la Superintendencia, estos deberán ser suministrados bajo la estructura definida en la taxonomía XBRL.

Ahora, es importante que el obligado en el momento de determinar el catálogo de cuentas propio, considere las obligaciones de carácter tributario en dicha estructura de cuentas para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

Tanto en el sistema de Registros Obligatorios y el Libro Tributario, deben cerrar las cuentas de resultados al final de un periodo gravable, considerando que el período gravable, para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios y del impuesto sobre la renta para la equidad –CREE, es aquel que inicia el 1 de enero de cada año y termina el 31 de diciembre del mismo año. Para las sociedades que se constituyan en el curso del año gravable, el período gravable inicia en la fecha de constitución y culmina el 31 de diciembre del año de constitución. Para los años siguientes, se sigue la regla general. Existe también la excepción de las sociedades que se liquidan en el curso del período gravable; caso en el cual, el período gravable va desde el primero de enero del año de liquidación y la fecha de la misma.

Por último, vale la pena tener presente que los cierres de periodos intermedios para propósitos contables no tienen incidencia para efectos fiscales.

Atentamente,

DALILA ASTRID HERNANDEZ CORZO
Directora de Gestión Jurídica
