



## Documento **TRIBUTAR-io**

Agosto 30 de 2017

Número 659

Redacción: J. Orlando Corredor Alejo

**Síganos en twitter: @ocorredoralejo**

### **CONCILIACIÓN CONTABLE FISCAL: COMENTARIOS AL PROYECTO DE REGLAMENTACIÓN**

Una de las noticias más difundidas en el entorno contable y tributario nacional fue la relacionada con el proyecto de decreto que intenta reglamentar la conciliación entre cifras contables y fiscales ordenada por el artículo 772-1 de ET. Este proyecto estuvo a disposición para comentarios desde el 4 de agosto y hasta el día 29 del mismo mes.

Recordemos que el artículo 772-1 del ET dispone que los contribuyentes obligados a llevar contabilidad deberán llevar un **sistema de control o de conciliaciones** de las diferencias que surjan entre la aplicación de los marcos técnicos normativos contables y las disposiciones del ET, dejando en manos del Gobierno nacional la reglamentación de la materia. Precisamente, de eso se ocuparía el reglamento proyectado y que nos permite abrir este espacio para generar algunas ideas y comentarios. Veamos:

(i) **“o” conjuntiva o disyuntiva:** el artículo citado señala la obligación de llevar un sistema de control “o” de conciliaciones, lo que exige revisar si esa “o” expresa una única obligación (conjuntiva), o si corresponde a dos opciones (disyuntiva). Dentro de la exposición de motivos del proyecto de ley encontramos la respuesta: se trata de dos opciones, de manera que la “o” contenida en ese texto es disyuntiva; en efecto, en la exposición de motivos, el Gobierno justificó la conciliación fiscal señalando que los contribuyentes tendrían *“la obligación de implementar un sistema o de control o de conciliaciones de las diferencias entre lo contable y lo fiscal.”* (Destacamos). Se observa, entonces, que la intención razonada del Gobierno fue obligar a los contribuyentes a llevar, ya sea (a) un sistema de control o (b) un sistema de conciliaciones, lo que en otras palabras era tanto como mantener el esquema del libro fiscal (sistema de control) y del sistema de registro obligatorio (conciliación) que disponía el Decreto 2548 de 2014.

He aquí el primer comentario sobre la intención reglamentaria. El proyecto de decreto adopta una interpretación conjuntiva al definir la conciliación como un sistema de control o conciliación, mediante el cual los contribuyentes obligados a llevar contabilidad deben “registrar” las diferencias que surjan entre los marcos técnicos normativos y las normas tributarias. La conciliación, señala el proyecto, se estructuraría con dos elementos: uno, el control de detalle y, dos, el reporte de conciliación fiscal, lo que es indicativo que se quiere forzar a todos los contribuyentes a adoptar un único sistema, conformado por dos prestaciones que harían parte de ese sistema de control o de conciliaciones.



Si nos atenemos al espíritu de la norma, nos queda claro que la conciliación fiscal se cumple ya sea con un sistema de control, o con un sistema de conciliación, lo que implica que el contribuyente es quien debe decidir si acoge lo uno o lo otro, dependiendo de sus propias necesidades y régimen de diferencias entre lo contable y lo tributario.

(ii) **De los obligados:** la ley impone esta obligación a los contribuyentes obligados a llevar contabilidad. El proyecto de reglamento, sin razón que lo justifique, señala que los sujetos previstos en el artículo 23 ET (no contribuyentes) no están obligados a hacer conciliación fiscal. Muy curioso que se pretenda reglamentar lo que está totalmente claro en la ley. Si los no contribuyentes están liberados de la obligación por mandato legal, no parece hacer sentido que se diga en un reglamento que los no contribuyentes no están obligados. Eso es repetición innecesaria de la ley, que deja un sinsabor hermenéutico reglamentario porque de acoger ese contenido, nos preguntamos, ¿qué pasa con los no contribuyentes de los artículos 23-1 y 23-2 ET así como todos aquellos otros que por normas especiales no lo son? Claramente, tampoco ellos deben cumplir ese deber formal pero el reglamento pareciera dejar la sensación de que sí lo estarían.

Ahora, en Colombia existe el régimen de aplicación voluntaria de la contabilidad; por ello, si un sujeto no obligado a llevar contabilidad decide llevarla, esa decisión lo hará sujeto de la obligación formal de llevar la conciliación fiscal.

En relación con los obligados, nada dice el reglamento de la situación en la que quedan aquellos sujetos que no están obligados a llevar contabilidad por regla mercantil, pero que sí la deben llevar para fines fiscales solamente, como es el caso de los productores de bienes exentos que no son comerciantes (ganaderos, p.ej., parágrafo 2 artículo 477 ET). Entendemos nosotros que esa contabilidad para efectos fiscales es una contabilidad no mercantil, que al no regirse por los marcos técnicos normativos sino por normas tributarias, no exige la conciliación. Sin embargo, el tema debería ser aclarado, indicando de una vez en qué consiste la mentada contabilidad para efectos fiscales. Otro caso de relevancia reglamentaria tiene que ver con los establecimientos permanentes, a quienes el artículo 20-2 ET les impone la obligación de llevar una contabilidad separada para la atribución de rentas; para estos, ¿sobre qué base de debe hacer la conciliación: contabilidad comercial o la contabilidad separada?

(iii) **Libro fiscal camuflado:** el control de detalle sería el mecanismo de control implementado autónomamente por el contribuyente, en el que se indicarían las diferencias de reconocimiento y medición entre la contabilidad internacional y las normas del ordenamiento tributario, diferencias que deberían ser "**registradas simultáneamente**" con el reconocimiento y/o registro contable de las transacciones o hechos económicos, permitiendo conocer el detalle e identificación de las diferencias entre lo contable y lo tributario.

De manera que el proyecto de decreto propone crear un sistema de registro de las diferencias, como quiera que define la conciliación como el sistema de control por medio del cual se "registran" las diferencias de reconocimientos y mediciones contables versus las tributarias, control de detalle que no es otra cosa que el conocido libro fiscal que existía en vigencia del citado Decreto 2548, mismo que



con vehemencia, dentro de las sesiones de discusión de la ley, el señor Director de la DIAN dijo querer evitar con la conexión formal. Hoy el reglamento nos deja ver que esa ilusión de desaparición del libro fiscal fue apenas un sueño fugaz, porque el proyecto lo revive con creces, aunque de manera oculta y disimulada.

(iv) **Simultaneidad:** el proyecto exigiría que el diligenciamiento del control de detalle deba hacerse de manera simultánea con el reconocimiento contable. Ello quiere decir que el contribuyente quedaría obligado a tener al día el citado reporte (máximo 4 meses atrás) para evitar que en caso de revisión oficial, resulte sancionado por irregularidad en libros de contabilidad. Parece un exceso obligar a que, primero, haya un registro (teneduría de libros) y, segundo, que deba hacerse ese registro en forma simultánea con los reconocimientos contables. Es prácticamente imposible hacer ese diligenciamiento simultáneo, porque difícilmente un contribuyente puede determinar los efectos tributarios de una partida en el mismo momento de su ocurrencia. No hablamos de las partidas limitadas por la ley (tipo GMF que es deducible en un 50%) sino de aquellas que por ejemplo, no son deducibles por no tener relación causal, o por no disponer del RUT o la seguridad social. Obligar a que el registro del sistema conciliatorio se haga simultáneamente, es indicativo de que el contribuyente tendría la obligación de determinar, desde ese mismo momento, la situación tributaria de la partida reconocida, aspecto que resulta verdaderamente excesivo. ¿Qué pasa si hoy se considera no deducible la partida pero mañana, por análisis o rectificaciones internas, la partida sí lo es? En el sistema de control, simultáneamente con el reconocimiento de ese gasto, hubo de reconocerse esa partida conciliatoria (gasto asumido como no deducible), pero luego, mediante un registro de corrección, habría de retirar esa partida para asumirla como deducible. Lo que queremos resaltar es que la obligación de simultaneidad genera un problema adicional de corrección de errores, que vaya uno a saber cómo sería interpretada por el funcionario de fiscalización cuando analice el famoso sistema de control. De ninguna manera, entonces, debe obligarse a hacer un "registro" y mucho menos que sea simultáneo. El registro transaccional puede darse como una opción, pero sin obligación de temporalidad distinta del ejercicio fiscal (que es anual y no diario).

(v) **Reporte de conciliación fiscal:** sería un anexo a la declaración de renta por medio del cual se explicaría el detalle de las diferencias que surjan entre las bases contables y las utilizadas para fines de la determinación del impuesto sobre la renta. Básicamente, aquí estamos hablando de la información relevante, es decir, el formato 1732, en nueva versión que tendrá que desarrollar la autoridad tributaria y poner en conocimiento de los contribuyentes al menos con dos meses de anterioridad a la terminación del ejercicio fiscal. Para el año 2017, ese reporte de conciliación sería emitido a más tardar en diciembre 15 del presente año.

(vi) **NIF no es teneduría de libros:** creo que venimos desacertando en la técnica y no queremos superar el paradigma *book keeping*. De manera generalizada venimos entendiendo que las normas internacionales son normas de registro en libros y por ello nos desgastamos pensando cómo registrar tal o cual evento. Si nos atenemos al marco conceptual, el reconocimiento no es indicativo de la manera de contabilizar en libros sino de identificación de la operación con los elementos de los estados financieros para su posterior presentación en el



balance o en el estado de desempeño. En estas condiciones, obligar el registro del sistema de control se separa del principio de conexión formal a que se refirió la ley 1819 de 2016.

No olvidemos que la conciliación entre partidas contables y fiscales ha sido un referente histórico en el país; el decreto 2649 de 1993 obligada a presentar dentro de las notas a los estados financieros, la conciliación de la renta y la utilidad, y del patrimonio contable con el patrimonio líquido, revelaciones que son parte integrante de la contabilidad y que por esas cosas formales de la teneduría de libros, se exigía registrar bajo cuentas de orden.

Las normas internacionales obligan, igualmente, a hacer revelaciones dentro de las cuales necesariamente está la de impuestos según se deriva de la Norma 12 y la sección 29 NIF Pymes. Hoy en Colombia es una obligación revelar junto con los estados financieros información que permita a los usuarios evaluar la naturaleza y el efecto financiero de las consecuencias de los impuestos corrientes y diferidos de transacciones y otros eventos reconocidos, con explicación de las diferencias significativas. De manera que si la contabilidad obliga a hacer, revelar y explicar la conciliación, parece redundante volver a exigir que se haga con fines fiscales.

Desde nuestra perspectiva, el artículo 772-1 ET es un mal logro de la reforma y una mala interpretación de la aplicación de los estándares contables. El reglamento, en este sentido, debería limitarse a señalar que la conciliación es la que se define de acuerdo con los marcos técnicos normativos, es decir, la información que se revela, misma que --si se quiere mantener la obligación formal-- deberá ser incluida dentro de los libros de contabilidad bajo cuentas de orden.

Si la DIAN repasa su historia de fiscalización, notará que en todo proceso de revisión lo primero que se pide es la conciliación; así que no parece necesario desgastarse generando un reglamento para seguir sumando formalidades.

(vii) **Moneda funcional:** si el contribuyente "lleva su contabilidad" con una moneda funcional distinta del peso, para fines fiscales se exigiría el detalle de conversión de moneda funcional al peso. El Consejo Técnico tiene dicho de manera reiterada que no es posible llevar los libros en una moneda distinta de la moneda de circulación legal; ha explicado que el uso de la moneda funcional no es para la teneduría de libros sino para el reconocimiento, es decir, para la presentación de los estados financieros. Y si no le hemos de creer al CTCP, debemos atender la ley tributaria que en una demostración de superioridad suprema y recalcitrante intromisión a principios contables, señala en el artículo 868-2 que la información financiera y contable se llevará y presentará en pesos colombianos desde su reconocimiento inicial y posteriormente. Es decir, por mandato legal tributario, la información contable debe "llevarse" (léase, contabilizarse) en pesos, haciendo innecesaria la regla propuesta en el reglamento. Verdaderamente, a pesar de que el sujeto acoja una moneda funcional distinta del peso, por mandato legal tributario no es posible llevar sus libros en esa moneda, sino que tiene que llevarse en pesos colombianos. Y si el contribuyente es de aquellos que entiende que las normas internacionales sí le



permiten llevar su contabilidad comercial en la moneda funcional (como lo creemos nosotros, por demás), simplemente está abocado a llevar un sistema doble de registros, porque bajo el mandato del artículo 868-2 ET, la información contable, para fines de impuestos, tiene que llevarse en pesos y eso es irreversible mientras esta norma esté vigente.

(viii) **Acercamiento a la solución:** se sostiene, con razón legal, que el libro tributario desapareció porque la norma de apoyo que servía al mismo fue derogada por la reforma tributaria del año anterior. Sin embargo, con el nuevo sistema legal en Colombia (conexión formal), es claro que se mantiene la necesidad de tener el control de las diferencias que surjan entre la aplicación de los estándares internacionales y las reglas tributarias. Esas diferencias son de diversa índole y magnitud, y dependen definitivamente de cada contribuyente. Para algunos el tema es tan severo que requieren mantener una contabilidad con propósitos múltiples, usualmente entendida como aquella conformada con múltiples libros en los que se hacen los registros dependiendo la base que se quiera determinar. Para otros, la contabilidad debe ser una sola, pero en su configuración deben mantenerse registros contables que permitan, mediante el uso de cuentas niveladoras o de control (subcuentas 99) generar o determinar esas diferencias entre las bases contables y fiscales. Para otros, el tema es tan sencillo, que no requieren hacer nada en su contabilidad, sino solamente mediante trabajo de escritorio determinar las diferencias y quizá, con un Excel, controlar las diferencias y los resultados de allá derivados. Como el tema depende de cada usuario, nos resulta claro que la solución no depende de un reglamento; la solución está en mantener lo que hasta ahora hemos tenido, es decir, una conciliación obligatoria que no es otra cosa que un papel de trabajo que debe incluirse como parte de las revelaciones en los estados financieros; y para aquellos que consideran que su problema es más agudo y requiere un control más detallado, ese control no debe depender de un reglamento sino de las necesidades propias de cada uno, sabiendo, eso sí, que la configuración de esos sistemas de control deben dar suficiente amparo para sustentar el elemento probatorio en caso de una revisión oficial. Decían los antiguos: dame la prueba que yo te daré el Derecho; en consecuencia, si el contribuyente crea y mantiene un adecuado sistema de control, ese sistema debe ser suficiente para que le sirva de prueba al elemento tributario, sin tener que desgastarnos en pensar en registros contables con naturaleza tributaria. ¿Esa debería ser la ruta!

**TRIBUTAR A SESORES SAS**, Empresa Colombiana líder en soluciones y servicios tributarios, autoriza reproducir, circular y/o publicar este documento excepto con fines comerciales. La autorización que se otorga, exige que se haga completa publicación tanto del contenido del documento como del logotipo, nombre y eslogan de la empresa que lo emite.

**Lo que se escribe en este documento es de carácter eminentemente analítico e informativo. Por tanto, de manera alguna comporta un asesoramiento en casos particulares y concretos ni tampoco garantiza que las autoridades correspondientes compartan nuestros puntos de vista.**