


www.dian.gov.co

Dirección de Gestión Jurídica

 Bogotá, D.C. 19 OCT. 2018
 100202208-

7 1 3 2 1

 Señora
YAMILE CONSUELO VILLAMIL
 CARRERA 13 No. 96 - 76 PISO 6
 Bogotá D.C.


Ref: Radicado 900386 del 03/10/2018

De conformidad con el artículo 19 del Decreto 4048 de 2008 es función de esta Dirección absolver las consultas escritas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias de carácter nacional, aduaneras y cambiarias en lo de competencia de la Entidad.

Manifiesta el consultante las siguientes preguntas

1. ¿El nuevo reconocimiento de los ingresos ordinarios establecidos en los Decreto 2420 y 2496 del 2015 bajo NIIF 15 y cuyo tratamiento contable entró en vigencia el 1º de enero del 2018, tiene efectos fiscales sin necesidad de que un decreto reglamentario lo establezca por corresponder a la norma general de reconocimiento de ingresos, o por el contrario necesita un decreto reglamentario que así lo establezca?
2. ¿De acuerdo con la NIIF 16 de arrendamientos y desde el punto de vista contable el reconocimiento de los "contrato de arrendamientos" se modifica de acuerdo en el Decreto 2170 de 2017 y dicha norma entra en vigencia a partir del 1º de enero del 2019, esa norma contable para que tenga efectos fiscales necesita reglamentación por corresponder a una norma especial?
3. ¿De acuerdo con el parágrafo 2 del artículo 289 del Estatuto Tributario, cuales normas de contabilidad cuando entren en vigencia en Colombia necesitarán que un decreto reglamentario establezca que tiene efectos fiscales?

Para efectos de resolver estas inquietudes se hace necesario citar lo dispuesto en el inciso primero del artículo 21-1 del Estatuto Tributario:

"ARTÍCULO 21-1. Para la determinación del impuesto sobre la renta y complementarios, en el valor de los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, costos y gastos, los sujetos pasivos de este impuesto obligados a llevar contabilidad aplicarán los sistemas de reconocimientos y medición, de conformidad con los marcos técnicos normativos contables vigentes en Colombia, cuando la ley tributaria remita expresamente a ellas y en los casos en que esta no regule la materia. En todo caso, la ley tributaria puede disponer de forma expresa un tratamiento diferente, de conformidad con el artículo 4o de la Ley

1314 de 2009.

..."

De este aparte se tiene que el Estatuto Tributario para efectos del impuesto sobre la renta y complementario, consagra una conexión formal que se establece entre lo contable y lo fiscal.

Por su parte el parágrafo 2 del artículo 289 del estatuto tributario establece:

"ARTÍCULO 289. EFECTO DEL ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA DE APERTURA (ESFA) EN LOS ACTIVOS Y PASIVOS, CAMBIOS EN POLÍTICAS CONTABLES Y ERRORES CONTABLES....

PARÁGRAFO 2. *En el año o período gravable que entre en vigencia en Colombia una norma de contabilidad, esta tendrá efectos fiscales, si el decreto reglamentario así lo establece y se ajusta a lo previsto en el artículo 4o de la Ley 1314 del 2009."*

Por último, el artículo 14 de la ley 1314 de 2009 consagra lo siguiente:

"ARTÍCULO 14. *Entrada en vigencia de las normas de intervención en materia de contabilidad y de información financiera y de aseguramiento de información. Las normas expedidas conjuntamente por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público y el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo entrarán en vigencia el 1o de enero del segundo año gravable siguiente al de su promulgación, a menos que en virtud de su complejidad, consideren necesario establecer un plazo diferente.*

Quando el plazo sea menor y la norma promulgada corresponda a aquellas materias objeto de remisión expresa o no reguladas por las leyes tributarias, para efectos fiscales se continuará aplicando, hasta el 31 de diciembre del año gravable siguiente, la norma contable vigente antes de dicha promulgación."

De las normas anteriormente citadas este despacho destaca lo contenido en el inciso segundo del artículo 14 de la Ley 1314 de 2009, el cual establece en qué momento tiene efecto fiscal una norma contable cuando exista una remisión o exista una omisión y se deba acudir a la técnica contable para su aplicación. A su vez el parágrafo 2 del artículo 289 del Estatuto Tributario, hizo una referencia sobre el efecto fiscal que tiene una norma contable posteriormente a la vigencia de la Ley 1819 del 2016 y se enmarque dentro del alcance que establece el artículo 4 de la Ley 1314 del 2009.

Dada esta situación, resulta necesario para este despacho precisar como interactúan estas dos normas de rango legal y que persiguen una misma finalidad, en función de la conexión formal que establece el Estatuto Tributario para efectos del impuesto sobre la renta y complementario entre lo contable y lo fiscal a la luz del artículo 21-1 ibídem, anteriormente mencionada.

En ese sentido, es indispensable entender el alcance de la expresión "tendrá efectos fiscales, si el decreto reglamentario así lo establece" del inciso 2 del artículo 289 del Estatuto Tributario.

Para este fin, esta expresión se debe interpretar en armonía con lo dispuesto en la ley 1314 de 2009 para entender que si el decreto que incorpora la norma contable a nuestro ordenamiento jurídico no establece un efecto diferente a lo dispuesto en el artículo 21-1 del Estatuto

Tributario, se deberá atender a lo dispuesto en el artículo 14 de esta ley. En caso contrario, tendrá el alcance que establezca el correspondiente decreto.

Por otra parte, es importante precisar que las normas contables cuando se incorporan a nuestro ordenamiento jurídico mediante decreto pueden contemplar la posibilidad de ser aplicadas de forma anticipada, en este caso para efectos fiscales se debe observar el contenido del inciso segundo del artículo 14 de la Ley 1314 de 2009, cuando se tenga una incidencia fiscal (remisión u omisión). Esto significa que se mantendrá la aplicación de la norma contable anterior a la norma que se pretende aplicar anticipadamente.

De igual forma, no se puede perder de vista que la Corte Constitucional mediante Sentencia C-1018 del 2012 ya estableció el alcance del efecto impositivo, razón por la cual debemos atender lo enunciado en dicha sentencia, del cual se trae a colación.

la expresión "efecto impositivo" señaló: "(...) cuando las normas tributarias lo prescriban expresamente y en segundo término, a los casos en que la administración deba definir aspectos fiscales - requeridos para la aplicación de la ley tributaria y el ingreso efectivo de los tributos a las arcas del Estado - que no están regulados por las normas tributarias, pueda acudir a la aplicación subsidiaria de dichos reglamentos contables y de información financiera. 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."

Para el caso materia de análisis, la peticionaria pone de manifiesto tres problemas jurídicos que deben ser solucionados y que para este despacho se originan de la posibilidad de aplicar de forma anticipada la norma contable:

(1) La aplicación de la NIIF 15 (ingresos de actividades ordinarias) incorporada mediante el Decreto 2496 de 2015 y lo dispuesto en la NIC 18 (ingresos de actividades ordinarias) incorporada mediante Decreto 2615 de 2014:

En este caso la aplicación de la NIIF 15, según lo dispone el inciso primero del artículo 14 de la Ley 1314 de 2009 debería tener lugar a partir del 1 de enero de 2018, en concordancia con lo establecido en el artículo 11 del Decreto 2496 del 2015. Sin embargo, esta norma permite una aplicación anticipada para efectos contables, es decir, es posible aplicarla en el año 2017.

Ahora bien, considerando que de la lectura de los artículos 21-1 y 28 del Estatuto Tributario hay una remisión de la norma fiscal al ingreso contable, se debe dar aplicación a lo dispuesto en el inciso segundo del artículo 14 de la Ley 1314 de 2009 y, en consecuencia, para efectos fiscales para el año gravable 2017 los contribuyentes que deban aplicar el marco contable de las NIIF plenas, tendrán en cuenta el tratamiento previsto en la NIC 18 (Decreto 2615 de 2014) con las limitaciones y excepciones que establezca el Estatuto Tributario, incluidos aquellos que aplicaron la NIIF 15 de forma anticipada.

(2) La aplicación de la NIIF 16 (arrendamientos) incorporada mediante el Decreto 2170 de 2017 y lo dispuesto en la NIC 17 (arrendamientos) incorporada mediante Decreto 2615 de 2014:

Para este caso el artículo 21-1 del Estatuto Tributario establece una excepción a la remisión contable, cuando hay un tratamiento específico previsto, tal es el caso de este hecho económico en donde la norma tributaria determinó a través del artículo 127-1 ibídem, el tratamiento aplicable a los arrendamientos financiero y operativo. En consecuencia, los contribuyentes deberán aplicar esta norma para aquellos contratos de arrendamientos suscritos a partir del 01 de enero del 2017.

Sin perjuicio de lo anteriormente mencionado, en caso que se deba considerar lo dispuesto en la norma contable con algún efecto fiscal y teniendo en cuenta que el decreto 2170 de 2017 no estableció un efecto diferente a lo dispuesto en el artículo 21-1 del Estatuto Tributario, se deberá atender a lo consagrado en el artículo 14 de la Ley 1314 de 2009.

(3) Frente al tercer interrogante sobre cuando se aplicará el parágrafo 2 del artículo 289 del Estatuto Tributario, ya manifestó con anterioridad el alcance de esta norma, para lo cual se vuelve a transcribir.

En ese sentido, es indispensable entender el alcance de la expresión "tendrá efectos fiscales, si el decreto reglamentario así lo establece" del inciso 2 del artículo 289 del Estatuto Tributario.

Para este fin, esta expresión se debe interpretar en armonía con lo dispuesto en la ley 1314 de 2009 para entender que si el decreto que incorpora la norma contable a nuestro ordenamiento jurídico no establece un efecto diferente a lo dispuesto en el artículo 21-1 del Estatuto Tributario, se deberá atender a lo dispuesto en el artículo 14 de esta ley. En caso contrario, tendrá el alcance que establezca el correspondiente decreto.

En los anteriores términos se resuelve la consulta

Finalmente le manifestamos que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, con el fin de facilitar a los contribuyentes, usuarios y público en general el acceso directo a sus pronunciamientos doctrinarios, ha publicado en su página de internet www.dian.gov.co, la base de conceptos en materia tributaria, aduanera y cambiaria expedidos desde el año 2001, a la cual se puede ingresar por el ícono de "Normatividad" –"técnica"–, dando click en el link "Doctrina Dirección de Gestión Jurídica".

Atentamente,


LILIANA ANDREA FORERO GOMEZ
Directora de Gestión Jurídica

Proyecto. LAP