

**NORMAS TRIBUTARIAS AL SERVICIO DE LA CONTABILIDAD Y
SU IMPACTO EN LA NUEVA ERA DE LA INFORMACIÓN
FINANCIERA**

*SERVICE TAX RULES OF ACCOUNTING AND ITS IMPACT ON THE
NEW ERA OF FINANCIAL INFORMATION*

Constanza Loreth Fajardo¹

Nathalia Martínez Moreno²

Recibido: Mayo 12 2014

Aceptado: Junio 10 2014

¹ Docente Universidad La Gran Colombia – Seccional Armenia. Correo electrónico: lorethfa1@yahoo.es

² Estudiante Especialización en Gerencia Tributaria, Universidad La Gran Colombia – Seccional Armenia. Correo electrónico: Natalia.martinez@edeq.com.co

Resumen

La flexibilidad del Decreto 2649 de 1993, frente a las leyes de carácter tributario, hace que en su proceso de estructuración se adapten las políticas contables a los requerimientos legales y por lo tanto los profesionales emitan Estados Financieros con revelaciones tributarias. A partir del artículo 772 del ET “la contabilidad como medio de prueba”, en este trabajo se defiende la hipótesis de que desde el año 1986 las normas tributarias han sido la materia prima para elaborar la Contabilidad en Colombia y que este deslinde está ofrecido en la Normas Internacionales de Información Financiera, pero trae consigo unos impactos cualitativos y cuantitativos. Los impactos cualitativos se reflejan en un cambio en la planeación fiscal de las empresas, un aumento en los litigios con la Administración tributaria y un incremento en los costos informáticos por la actualización de los sistemas de información; por otro lado el impacto cuantitativo recae en cabeza de los socios o accionistas al generarse una utilidad que siendo susceptible de ser distribuida como ingreso no constitutivo de renta, pierde el beneficio por el limitante del artículo 49 del ET.

Palabras claves

Tributación, normatividad contable, normas internacionales de información financiera.

Clasificación JEL

Z-00



Abstract

The flexibility of Decree 2649 of 1993, compared to Tax Laws character makes in the process of structuring the accounting policies to suit legal requirements and therefore professionals issued financial statements with tax disclosures. From Article 772 of the ET "accounting as evidence", in this work the hypothesis that since 1986 the tax rules have been the raw material for Accounting in Colombia and that this demarcation is offered in defending the International Financial Reporting Standards, but it brings about qualitative and quantitative impacts. Qualitative impacts are reflected in a change in the tax planning of companies, an increase in disputes with the tax authorities and increased IT costs by upgrading information systems; on the other hand the quantitative impact is head of the partners or shareholders would generate a utility to be able to be constitutive distributed as rental income, you lose the benefit of the limitation of Article 49 of the ET.

Keywords

Taxation, accounting standards, international financial reporting standards.

“No hace falta un gobierno perfecto; se necesita uno que sea práctico”. Aristóteles.

Introducción

Desde 1993 hasta la actualidad, en Colombia se aplica el Decreto 2649 “por el cual se reglamenta la contabilidad en general y se expiden los principios o normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia” y el Decreto 2650 “por el cual se modifica el Plan Único de Cuentas para los comerciantes”, estos decretos reglamentan la preparación de los Estados financieros y son únicamente de aplicación local, pero cómo se ha establecido en el marco de la ley 1314 de 2009, el nuevo contexto estará determinado por la implementación de las Normas Internacionales de Información Financiera, para Colombia la ley en mención crea la necesidad de converger a este estándar, debido a las exigencias ineludibles creadas por un mundo de negocios cada vez más globalizado.

Las normas tributarias han sido desde 1986 el personaje principal en la creación de la contabilidad en Colombia, lo anterior porque el ordenamiento tributario se ha caracterizado por tener una remisión expresa a las normas contables, lo cual tiene un aspecto cualitativo y uno cuantitativo para los contribuyentes, el primero está en el hecho de que las normas fiscales son utilizadas como políticas contables para el reconocimiento de hechos económicos, y el segundo por el impacto de dichas normas en la doble tributación de los socios. El marco normativo de las Normas Internacionales de Información Financiera, ofrece una norma contable con el vigor suficiente para hacer que se separen los criterios en el reconocimiento de los hechos económicos, pero a su vez genera unos impactos marcados por los limitantes de la norma tributaria.

En el presente trabajo se procede a estudiar el papel de las normas tributarias en la contabilidad financiera y su impacto en el nuevo contexto normativo desde dos aspectos fundamentales: el aspecto cualitativo que da a la contabilidad la función probatoria en el campo tributario, y el aspecto cuantitativo que genera una doble tributación a los socios o accionistas.



En el aspecto cualitativo se tomarán tres casos específicos donde se comparará la norma tributaria con la norma internacional en los casos de Inventarios (Artículo 62-65 del Estatuto Tributario (ET) con la NIIF 2), Diferidos y su Amortización (Art. 142-143 ET con la NIIF 38) y los Activos Fijos (Art. 267-280-131 ET con NIIF12).

En el aspecto cuantitativo se estudiará el artículo 49 del Estatuto Tributario. Determinación de los dividendos y participaciones no gravadas del ET y su relación con la reserva por disposición fiscal del artículo 130 ET y las pérdidas fiscales, para determinar el impacto en el esquema de Normas Internacionales.

El ejercicio analítico se desarrollará con casos prácticos que permitan una mayor comprensión del tema, se expondrá el tratamiento actual y por último se describe el grado de autonomía e independencia contemplado en el ordenamiento normativo que permiten medir el impacto tributario bajo normativa NIIF.

El ayer de nuestra cultura contable

El predominio de una visión con requerimientos legales y leyes de impuestos ha eclipsado el reconocimiento de la presentación razonable de los hechos económicos en la contabilidad, situación que no ha viabilizado su capacidad como herramienta de suministro de información financiera y fiscal transparente y útil para los tomadores de decisiones.

En el documento “Armonización Contable y Tributación: Análisis del caso colombiano”, (Vásquez Tristancho, 2002) se exponen las dos vertientes por donde se desarrolla la contabilidad en Colombia. La primera, enfocada en la razonabilidad y el principio de esencia sobre forma, como características de la llamada contabilidad anglosajona, propia de países como Estados Unidos, Gran Bretaña y su área de influencia (Canadá, México, Filipinas), este enfoque está basado “en la microeconomía”, por tanto los sistemas de contabilidad son usualmente asociados con el derecho consuetudinario -*common law legal*

system- donde los accionistas son los principales proveedores de recursos financieros y la información contable se produce para ellos fundamentalmente.

La segunda vertiente enmarca a los países cuyo sistema de contabilidad está orientado hacia el cumplimiento de requerimientos legales en el marco de Estados de Derecho *a code law legal system-*, y dependen fuertemente de bancos y del gobierno como proveedores de recursos financieros. A este grupo pertenecen los países de la Europa Continental y sus colonias formadas en África, Sudeste Asiático, América Latina y Japón, según Vásquez estos países

“son relativamente conservadores en las prácticas de medición y están cercanamente ligadas la contabilidad financiera con la de impuestos. Mientras las compañías deban reportar ingresos y gastos en sus contabilidades para propósitos de impuestos, las leyes fiscales efectivamente determinan las cantidades a reportar en los estados financieros” (Vásquez, Trisancho, 2002: 31).

Como se evidencia en Colombia la Contabilidad como sistema de información y comunicación de hechos sociales y económicos tiene inmerso en su desarrollo una cultura con tradición en el Derecho Romano, orientada al cumplimiento de requerimientos legales, en especial el ordenamiento jurídico fiscal, prueba de esto es la remisión expresa que hace la norma fiscal desde el año 1986 a la contabilidad, y por lo tanto a los Decretos 2649 y 2650 de 1993, los cuales son muy flexibles, permitiendo que las empresas acomoden sus políticas contables a las normas fiscales.

A continuación se explica el aspecto cualitativo y cuantitativo que convierte a la contabilidad en una herramienta que suministra información puramente fiscal y los impactos en la dinámica de las organizaciones, tanto bajo el esquema contable derivado del decreto 2649, como en el que se despliega bajo IFRS (*International Financial Report Standards*).



Aspecto cualitativo: la contabilidad como medio de prueba fiscal

El aspecto cualitativo que desvía la esencia de la contabilidad financiera será el primer aspecto a tratar. Las demostraciones prácticas que se han hecho son muchas, pero en este documento se hace referencia a tres en específico:

- Inventario: Método de valuación.
- Diferidos y su Amortización.
- Activos Fijos: Valorización y manejo de la depreciación.

Inventario: método de valuación

Respecto al tema de inventarios, el artículo 62 del ET indica que

“el costo de la enajenación de los activos movibles debe establecerse en alguno de los siguientes sistemas:

- 1. El juego de inventarios.*
- 2. El de inventarios permanentes o continuos.*
- 3. Cualquier otro sistema de reconocido valor técnico dentro de las prácticas contables, autorizado por la Dirección General de Impuestos Nacionales”*

Con el sistema juego de inventarios la norma (Art. 62 ET) aclara qué contribuyentes lo pueden aplicar, aquellos que estén obligados a presentar sus declaraciones tributarias con firma del Contador o Revisor Fiscal, quedan vetados para aplicar este sistema de medición. Por lo tanto estos contribuyentes fiscalmente pueden hacer uso del sistema de inventarios permanentes o continuos, este sistema, se expone en el artículo 63 del Decreto 2649:

“Artículo 63. Inventarios....El valor de los inventarios, el cual incluye todas las erogaciones y los cargos directos e indirectos necesarios para ponerlos en condiciones de utilización o venta, se debe determinar utilizando el método PEPS (Primeros en Entrar, Primeros en Salir), UEPS (Últimos en Entrar, Primeros en Salir), el de identificación

específica o el promedio ponderado. Normas especiales pueden autorizar la utilización de otros métodos de reconocido valor técnico”

De aquí se desprende, que son cuatro los métodos de valuación de inventario por el sistema de inventario permanente o continuo:

- PEPS (Primeros en Entrar, Primeros en Salir),
- UEPS (Últimos en Entrar, Primeros en Salir),
- El de identificación específica,
- Promedio ponderado.

Los contribuyentes usualmente toman la decisión de aplicar el método UEPS (Últimos en Entrar, Primeros en Salir), es la estrategia tributaria que se recomienda aplicar en materia de inventarios. Veamos un ejemplo:

Cuadro 1. Método PEPS, Primeras en entrar primeras en Salir

Fecha	Compra			Venta			Saldo		
	Unidades	Vlr. Unitario	Vlr. total	Unidades	Vlr. Unitario	Vlr. total	Unidades	Vlr. Unitario	Vlr. total
SI	10.000	2,000	20.000				10.000	2	20.000
01/01/2012	10.000	2,650	26.500				10.000	3	26.500
							20.000		46.500
15/01/2012				10.000	2	20.000			
				3.000	3	7.950	7.000	3	18.550
							7.000	3	18.550
16/01/2012	4.000	1,900	7.600				7.000	3	18.550
20/01/2012	8.000	2,700	21.600				4.000	2	7.600
							8.000	3	21.600
							19.000		47.750
25/01/2012				7.000	3	18.550			
25/01/2012				3.000	2	5.700	1.000	2	1.900
25/01/2012							8.000	3	21.600
							9.000		23.500
28/01/2012	10.000	2,10	21.000				1.000	2	1.900
							8.000	3	21.600
							10.000	2	21.000
							19.000		44.500
31/01/2012				1.000	2	1.900			
				5.000	3	13.500	3.000	3	8.100
							10.000	2	21.000
				Costo de Ventas		67.600	13.000	5	29.100

Elaboración propia

Cuadro 2. Método UEPS, Últimas en entrar primeras en Salir

Fecha	Compra			Venta			Saldo		
	Unidades	Ulr. Unitario	Ulr. total	Unidades	Ulr. Unitario	Ulr. total	Unidades	Ulr. Unitario	Ulr. total
SI	10.000	2,000	20.000				10.000	2	20.000
01/01/2012	10.000	2,650	26.500				10.000	3	26.500
							20.000		46.500
15/01/2012				10.000	3	26.500			
				3.000	2	6.000	7.000	2	14.000
							7.000	2	14.000
16/01/2012	4.000	1,900	7.600				7.000	2	14.000
20/01/2012	8.000	2,700	21.600				4.000	2	7.600
							8.000	3	21.600
							19.000		43.200
25/01/2012				8.000	3	21.600			
25/01/2012				2.000	2	3.800	7.000	2	14.000
25/01/2012							2.000	2	3.800
							9.000		17.800
28/01/2012	10.000	2,10	21.000				7.000	2	14.000
							2.000	2	3.800
							10.000	2	21.000
							19.000		38.800
31/01/2012				6.000	2	12.600	7.000	2	14.000
						-	2.000	2	3.800
							4.000	2	8.400
				Costo de Ventas		70.500	13.000	4	12.200

Elaboración propia

En este ejemplo, es claro que la aplicación del método UEPS es más favorable para el contribuyente, por cuanto el costo de ventas declarado en el periodo va a ser más alto \$70.500 vs. \$67.600, lo cual repercute en una menor renta líquida gravable y un menor pago de impuesto de renta, adicional a esto, el costo de la mercancía que reposa en el inventario - valor que se declara como patrimonio fiscal- será menor \$12.200 vs. \$29.100 lo que implica un menor impuesto al patrimonio, si es el caso.

Este caso, preferir fiscalmente un método por otro, para nada afectaría en la contabilidad mercantil, sí en materia tributaria no existiera el artículo 65 del ET con el postulado de “coincidencia” en los saldos fiscales y contables de los inventarios. Al tenor de este artículo:

“El método que se utilice para la valoración de los inventarios, de acuerdo con las normas de contabilidad generalmente aceptadas, deberá aplicarse en la contabilidad de manera

uniforme, durante todo el año gravable, debiendo reflejarse en cualquier momento del período en la determinación del inventario y el costo de ventas...

El valor del inventario detallado de las existencias al final del ejercicio, antes de descontar cualquier provisión para su protección, debe coincidir con el total registrado en los libros de contabilidad y en la declaración de renta. (Subrayado fuera del texto)

De aquí se desprende una estrecha relación entre el costo de venta contable y fiscal, así como el valor que se declara patrimonialmente por los inventarios. El texto subrayado es una norma que remite la interpretación hacia la técnica contable, y limita fiscalmente a utilizar un método de valuación diferente para efectos mercantiles, es aquí cuando el contribuyente prevalece la forma sobre la esencia, y enfoca su contabilidad con el objetivo de disminuir al máximo su carga tributaria.

¿Qué sucede con este tratamiento, en el marco de la Norma Internacional 2? En este punto el cambio radica en la aceptación según párrafo 25 de la NIIF 2, sólo de los métodos PEPS (primeras en entrar, primeras en salir) y promedio ponderado, el estándar no acepta el método UEPS (Últimas en entrar, primeras en salir), y como se sabe, la administración de impuestos no me acepta imputar un costo de ventas si no es igual al costo de ventas contable, el impacto final bajo NIIF es un cambio radical en la planeación fiscal de las empresas.

Además, el párrafo 9 de la NIIF 2, referente a la medición de los inventarios, especifica que “*los inventarios se medirán al costo o al valor neto realizable³, según cuál sea menor*” esto significa que en algunos casos se pueden presentar diferencias permanentes porque la norma fiscal solo reconoce el costo histórico.

³ Valor neto realizable: Es el importe que la empresa puede obtener por la enajenación de un activo en el mercado, deducidos los costos estimados necesarios para dicha enajenación

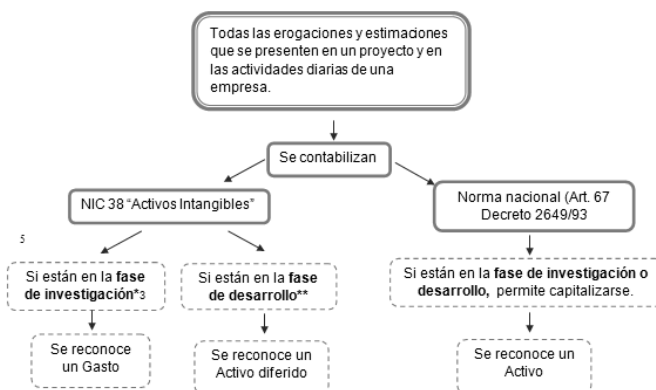


Diferidos y su amortización

Otra regla que genera conflicto en su aplicación, es el contenido en la NIC 38 “Activos intangibles”. Mejía (2009), compara la aplicación de la NIIF 38 con el marco normativo nacional, a continuación se indica como incide esta comparación en el manejo tributario actual.

Gráfico 1.

Comparación tratamiento contable de Activos Intangibles. NIIF 38 Vs Decreto 2649



Según Mejía, este cambio de la norma internacional de contabilidad, en principio no crea una controversia en la aplicación de la normatividad fiscal, así los artículos 142 y 143 del E.T. señalan:

Artículo 142. Deducción por amortización de inversiones. ...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

⁴ *En esta fase no se han cumplido los requisitos para demostrar que se generarán beneficios económicos futuros (NIC 38, párrafo 57)

**En esta fase sí se han cumplido los requisitos para demostrar que se generarán beneficios económicos futuros.

gravable; o tratarse como diferidos, ya fueren gastos preliminares de instalación u organización o de desarrollo; o costos de adquisición o explotación de minas y de exploración y explotación de yacimientos petrolíferos o de gas y otros productos naturales.....

Artículo 143. Termino para la amortización de inversiones. Las inversiones a que se refiere el artículo precedente pueden amortizarse en un término no inferior a cinco (5) años, salvo que se demuestre que, por la naturaleza o duración del negocio, la amortización debe hacerse en un plazo inferior....

Estos artículos dicen que se amortizan los activos diferidos que se lleven conforme a la técnica contable, y que deben amortizarse como mínimo a 5 años. En este caso, bajo NIIF sólo los costos y gastos en la fase de desarrollo se deben reconocer como activos diferidos, esto significa que los costos o gastos en la fase de investigación se deben reconocer como gastos y por lo tanto como deducciones fiscales. Hasta aquí la situación está muy clara.

El conflicto radica es en la interpretación de la Administración tributaria, porque como los gastos de investigación van a afectar directamente el pago del tributo, es probable que la Administración entre en pleito con el contribuyente por dicho reconocimiento, ya que en varias sentencias se ha manifestado la siguiente posición de la Administración, así tal como lo señala Briceño:

“Los artículos 142 (Deducción por amortización de inversiones), 143 (Termino para la amortización de inversiones) y 144 (obligación del cumplimiento de los requisitos exigidos en la ley) del Estatuto Tributario están interrelacionados y no es posible entenderlos sin acudir en forma general al contenido de cada uno. Lo esencial para diferir costos y gastos, es que las inversiones se realicen para los fines del negocio o actividad (causalidad) y además con proporcionalidad y necesidad (Art. 107 ET.). (Briceño, de Valencia, 2009: 15)

Y son estos problemas de interpretación y aplicación que necesitan sean aclarados desde la norma fiscal, para que su aclaración no requiera de complejos ejercicios de hermenéutica jurídica.

Activos fijos: valorización y manejo de la depreciación.

Las divergencias entre costo histórico vs. valor razonable propias de la convergencia de NIIF se manifiestan en varios ámbitos de la normatividad tributaria en Colombia. Como se ha venido manejando hasta la fecha, a pesar que el Decreto 2649 de 1993 en su artículo 10 “Valuación o medición” habilita como costo, el valor de realización, este no ha sido aplicado por ceñirse a la norma fiscal, ya que los activos fijos se declaran por su costo de adquisición o por el costo fiscal ajustado (Art. 280 ET). Éste último es utilizado para efectos de planeación fiscal, pues si lo que se pretende es la venta en un futuro del activo fijo, se reajusta el bien para disminuir el impuesto que genera la venta del activo.

Ésta dicotomía existe y se complica aún más con la implementación de NIIF. García Retrepo (2010), expone un ejercicio práctico dónde se contabiliza la valorización de un activo fijo, debido a que el valor razonable (\$50.000) es mayor que el valor en libros (Costos Histórico) (\$40.000) se produce una divergencia fiscal notoria. A continuación se muestra una síntesis de dicho ejercicio.

Se posee en el año 1 un activo fijo:

Valor Costo histórico: \$100.000

Vida útil: 5 años⁵

Método de depreciación: Línea recta

Para el tercer año de vida útil del activo fijo, se realiza un estudio en donde se identifica que su valor de mercado equivale a \$50.000.

⁵ Los primeros dos años la depreciación es de \$20.000 por cada año y se reconoce tanto el gasto contable como la deducción por este concepto.

Para reconocer contablemente la revalorización del activo fijo, la NIIF 12, párrafo 35, establece dos modalidades.

1. *“La eliminación de la depreciación acumulada: La opción consiste en reexpresar únicamente el valor neto, para ello en primera medida se elimina la depreciación acumulada y luego se incrementa el valor del activo hasta alcanzar el valor reexpresado.”* (García, Restrepo, J, 2010, p. 55)

2. *“La re expresión del monto de la depreciación acumulada: Esta opción consiste en aplicar en forma proporcional la reevaluación neta tanto en el costo histórico como en la depreciación acumulada, para obtener de esta manera el valor revaluado”* (García, Restrepo, J, 2010, p. 56)

Con la primera modalidad si la empresa tiene un activo fijo registrado por el costo de adquisición, la depreciación se anula con el valor del activo fijo así:

Depreciación $(100.000/5) \times (3 \text{ años}) = \60.000

Cuadro 3. Asiento contable del registro de la valuación del equipo

Cuenta	Debito	Crédito
Depreciación acumulada	60.000	
Propiedad planta y equipo		60.000

Cuenta	Vlr. Libros sin NIC	Vlr. Libros Ajuste
Propiedad planta y equipo	100.000	40.000
Depreciación acumulada	- 60.000	-
Total valor Libros Activo Fijo	40.000	40.000

Elaboración propia

Y se registra la valorización atendiendo a lo dicho por el párrafo 39 de la NIC16 “Si se incrementa el importe en libros de un activo como consecuencia de una revalorización, este



aumento se reconocerá directamente en otro resultado global y acumulado en el patrimonio neto, bajo el encabezamiento de superávit de revalorización”

Cuadro 4. Registro de la valuación del equipo bajo IFRS

Valor en Libros	Valor revalorizado	Valorización
40.000	50.000	10.000

Asiento contable

Cuenta	Debito	Crédito
Propiedad planta y equipo	10.000	
Superávit revalorizaciones		10.000

Con la segunda modalidad la empresa determina la proporcionalidad de la valorización neta frente al valor en libros, aplicando la siguiente fórmula:

$$\%VN = \frac{(VR-VL)}{VL} * 100\% = XX\%$$

Donde:

%VN: Porcentaje de valorización neta

VR: Valor realizable

VL: Valor Libros

$$\%VN = \frac{(50.000-40.000)}{40.000} * 100\% = 25\%$$

Al aplicar el porcentaje anterior se obtiene:

Cuadro 5. Valorización del activo bajo IFRS

Cuenta	Vlr. Libros	% Valorización	Valorización	Vlr. Revalorizado
Propiedad planta y equipo	100.000	25%	25.000	125.000
Depreciación acumulada	- 60.000	25%	- 15.000	- 75.000
Total ver Libros Activo Fijo	40.000			40.000

Asiento contable de la valorización:

Cuenta	Debito	Crédito
Propiedad planta y equipo	25.000	
Depreciación acumulada		15.000
Superávit revalorizaciones		10.000

Elaboración propia

Como se ha podido observar, en ambas situaciones se aumenta la cuenta contable de propiedad planta y equipo por el valor de la valorización, hoy vemos claramente como las valorizaciones bajo la técnica contable del Decreto 2649 de 1993 se contabilizan en cuentas apartes del patrimonio. Lo que da como resultado una diferencia entre el valor en libros del activo fijo y el valor fiscal por el cual debe ser declarado. Esta diferencia es de carácter permanente, pues no dará lugar a reconocimiento de un impuesto diferido porque no se tiene la certeza que se revierta en el futuro.

El problema radica en separar la información financiera y fiscal con la ayuda de los sistemas informáticos, ésta separación concluye en la determinación de la depreciación financiera y fiscal. Observando el ejercicio anterior al ser parte la valorización del activo fijo, la depreciación para el cuarto año también se vería alterada. Fiscalmente la Administración de impuesto no entraría reconocer la base ajustada del activo fijo para calcular la depreciación, ya que como lo expresa el artículo 131 ET.

“El costo de un bien depreciable está constituido por el precio de adquisición, incluidos los impuestos a las ventas, los de aduana y de timbre, más las adiciones y gastos necesarios para ponerlo en condiciones de iniciar la prestación de un servicio normal”

Los tres ejemplos anteriores son claves para mostrar los diferentes efectos que se presentan con la aplicación de las normas internacionales de contabilidad, el primero de ellos se da con la exigencia de las normas fiscales en contabilizar los hechos económicos conforme sus criterios, el segundo los litigios que se pueden presentar con la Administración de impuestos y el tercero la necesidad de separar la información financiera y tributaria con la ayuda de los sistemas tecnológicos, para elaborar la declaración de renta.

Los profesionales en contabilidad, enfrentan las anteriores situaciones, sino que es más fácil aminorarlas adecuando la contabilidad con los requerimientos fiscales. Ésta adecuación se hace también porque a la luz del artículo 772 del ET, la contabilidad es un medio de prueba para los conflictos con la administración fiscal, y como la prueba documental es la de mayor importancia para esta, los profesionales contables trabajan fundamentalmente bajo sus orientaciones.

Martínez Sierra (2010), señala que la Contabilidad Mercantil está influenciada en gran parte por las normas tributarias debido al concepto probatorio que tiene la contabilidad, de esta manera indica que

“Desde las primeras recopilaciones mercantiles que se trajeron al país antes del año 1887, tanto las recopilaciones de indias, como los ordenamientos jurídicos comerciales de Bilbao y los desarrollos subsiguientes de la Ley 57 de 1887 (adopción código de comercio) como el Decreto 410 de 1971 en su Art. 50: “La contabilidad solamente podrá llevarse en idioma castellano, por el sistema de partida doble, en libros registrados, de manera que suministre una historia clara, completa y fidedigna de los negocios del comerciante, con sujeción a las reglamentaciones que expida el gobierno” y la Ley 222 de 1995, le han dado el

alcance a la contabilidad como medio de prueba o como contabilidad de carácter forense”

Los primeros aspectos regulatorios, para la formulación de los principios de contabilidad, fueron emitidos por parte de la Cámara de Comercio de Bogotá en la década de los años 70 y fueron adoptados o armonizados con los Decretos 2649 y 2650 de 1993, ambos decretos conforman hoy el ordenamiento contable, lógicamente con todas las variaciones de los entes regulativos del país como Superintendencias, Administración de Impuestos, diferentes órganos que ejercen inspección, vigilancia y control a las entidades del país. En este sentido encontramos en ambos decretos (2649 y 2650) y en el artículo 772 del Estatuto Tributario, elementos fundamentales que tienen relación con la contabilidad forense, artículo 772 -773 que habla de la contabilidad como medio de prueba.

La anterior referencia es importante en la medida que esos aspectos tildan la contabilidad como contabilidad forense, haciendo que los desarrollos o la aplicación de la práctica en la contabilidad, tenga una desviación como método de prueba, porque en la práctica el desarrollo de la contabilidad busca realizar registros y casi siempre está orientada hacia lo tributario.

Aspecto cuantitativo: Doble Tributación en cabeza de socios

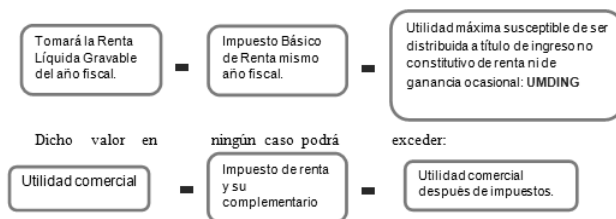
El aspecto cuantitativo describe el impacto económico que tienen los tratamientos contables en las utilidades a distribuir a los socios, debido a lo contemplado en el artículo 49 del estatuto tributario -Determinación de los Dividendos y Participaciones no Gravados- y su interacción con los conceptos Reserva por disposición fiscal y compensación de pérdidas fiscales.

Dicho artículo nace con la promulgación del artículo 22 de la Ley 75 de 1986, y consagra el procedimiento que la sociedad debe seguir para determinar las utilidades susceptibles de ser distribuidas a título de ingreso no constitutivo de renta ni de ganancia ocasional.



Gráfico 2.

Impacto del tratamiento del artículo 49 ET en las utilidades a distribuir



Elaboración propia

Cuando las utilidades comerciales después de impuestos, obtenidas por la sociedad en el respectivo período gravable, excedan del límite establecido, tal exceso constituirá renta gravable en cabeza de los socios, accionistas, asociados, suscriptores, o similares, en el año gravable en el cual se distribuya.

En los siguientes ejemplos veremos por qué la utilidad comercial como limitante, se convierte en un costo adicional para los socios, accionistas, asociados entre otros, nacionales y extranjeros.

Cuadro 6.

Ejemplo 1: Impuesto de renta contable igual al Impuesto de renta fiscal

	Año 1		Año 2	
	Contable	Fiscal	Contable	Fiscal
Ingresos	\$ 500.000	\$ 500.000	\$ 600.000	\$ 600.000
Gastos-Deducciones	\$ -300.000	\$ -300.000	\$ -350.000	\$ -350.000
Gasto Provisión CXC	\$ -30.000	\$ -		\$ -30.000
Utilidad/Renta líquida				
Gravable	\$ 170.000	\$ 200.000	\$ 250.000	\$ 220.000
Gasto impuesto 33%	\$ -66.000	\$ -66.000	\$ -72.600	\$ -72.600
Utilidad				
Comercial/Utilidad ingreso no constitutivo de Renta	\$ 104.000	\$ 134.000	\$ 177.400	\$ 147.400

Utilidad Comercial	\$ 104.000		\$ 177.400	
Utilidad Distribuida como Ingreso no gravado		\$ 134.000		\$ 147.400
Utilidad No Gravada	\$ 104.000		\$ 147.400	
Utilidad que pierde el Beneficio de No gravada	\$ 30.000		\$ 30.000	
	\$ 134.000	134.000	\$ 177.400	

Elaboración propia

Este ejemplo muestra el efecto sin aplicar la norma contable del impuesto diferido⁶, nótese que en últimas la utilidad gravada en cabeza de la sociedad que en el año 1 pierde el beneficio de manejarse como ingreso no gravado \$30.000, posteriormente se distribuye como utilidad gravada en el año 2, es aquí donde se tributa dos veces por el mismo hecho generador: la renta.

⁶ Norma Nacional Art. 78 del decreto 2649 de 1993 y Norma Internacional de Información Financiera NIC 12.



Cuadro 7.

Ejemplo 2: Impuesto de renta contable diferente al Impuesto de renta fiscal (Impuesto diferido)

	Año 1		Año 2	
	Contable	Fiscal	Contable	Fiscal
Ingresos	\$ 500.000	\$ 500.000	\$ 600.000	\$ 600.000
Gastos-Deducciones	\$ -300.000	\$ -300.000	\$ -350.000	\$ -350.000
Provisión CXC*	\$ -30.000	\$ -		\$ -30.000
Utilidad	\$ 170.000	\$ 200.000	\$ 250.000	\$ 220.000
Gasto impuesto				
33%	\$ -56.100	\$ -66.000	\$ -82.500	\$ -72.600
	\$ 113.900	\$ 134.000	\$ 167.500	\$ 147.400

Elaboración propia

El ejemplo 2 examina el efecto de aplicar la norma contable del impuesto diferido, en este caso la provisión de cuentas por cobrar se clasifica como una diferencia temporaria o temporal, según el método que se aplique para identificar las diferencias en el impuesto diferido, en definitiva el gasto contable por impuesto de renta es menor, ocasionando una utilidad comercial que contiene el impuesto de renta diferido débito, a parte se contabiliza un activo por impuesto diferido que se revertirá en el año 2, para compensar el gasto corriente del impuesto sobre la renta.

Cuadro 8.

Resultado del tratamiento contable sobre el impuesto de Renta

	Año 1		Año 2	
Utilidad Comercial	\$ 113.900		\$ 167.500	
Utilidad Distribuida como Ingreso no gravado		\$ 134.000		\$ 147.400
Utilidad No Gravada	\$ 113.900		\$ 147.400	
Utilidad que pierde el Beneficio de No gravada	\$ 20.100		\$ 20.100	Utilidad Gravada
	\$ 134.000	134.000	\$ 167.500	

Elaboración propia

Fijémonos como, igual que en el caso anterior, la utilidad que pierde el beneficio de ser distribuida como no gravada (\$20.100) es la que en el periodo siguiente se distribuye como gravada en cabeza del socio.

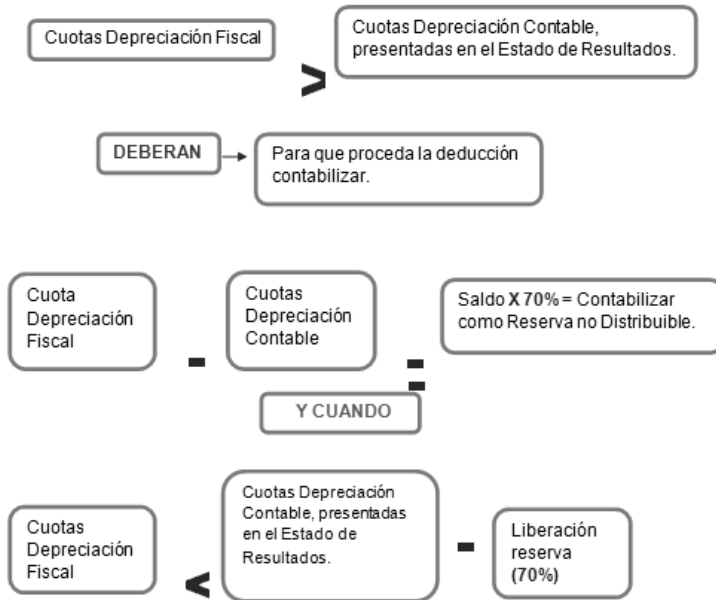
Al comparar el Ejemplo 1 con el Ejemplo 2, se observa como la aplicación contable del impuesto diferido disminuye el impacto de la doble tributación en la utilidad del socio, así pues, en el primer ejemplo, la utilidad distribuida como gravada fue \$30.000 y en el segundo \$20.100, la diferencia es \$9.900 que corresponde al impuesto de la diferencia temporal o temporaria $\$30.000 \times 33\% = 9.900$, y que por efectos del impuesto diferido debito permite que contablemente se cause el gasto impuesto de renta conforme la utilidad contable.

En el marco de la convergencia a Normas Internacionales de Información Financiera, se busca que la relación entre lo contable y lo tributario desaparezca del ordenamiento fiscal para recuperar la autonomía de lo tributario o por el contrario como lo propone García Restrepo (2010), adicionar un parágrafo al artículo 49 del ET donde aclare que esta utilidad puede distribuirse como ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional.

Hay que señalar que el artículo 49 del ET, el artículo 130 del estatuto tributario, ambos derivados de la Ley 75 de 1986 artículo 12, en la cual se indica que cuando el contribuyente solicite en su declaración de renta:

Gráfico 3.

Tratamiento tributario según la ley 75 de 1986



Esta situación sucede cuando fiscalmente se recurre a la aplicación del método de depreciación “Reducción de Saldos” autorizado por artículo 134⁷ del ET y contablemente se aplica otro método de depreciación, para que el exceso de la deducción fiscal sea aceptada se debe cumplir con lo estipulado en el artículo 130 así:

⁷ Este caso se aplica como estrategia de planeación fiscal, ya que el efecto es diferir el impuesto en el tiempo y en consecuencia mejorar el flujo de caja de la entidad.

Cuadro 9.

Ejemplo 1: Impuesto de renta contable igual al Impuesto de renta fiscal

	Año 1		Año 2	
	Contable	Fiscal	Contable	Fiscal
Ingresos	\$ 500.000	\$ 500.000	\$ 600.000	\$ 600.000
Gastos/Deducciones	\$-200.000	\$-200.000	\$-300.000	\$-300.000
Gasto/Deducción Depreciación	\$-100.000	\$-150.000	\$-100.000	\$ -50.000
Utilidad/Renta líquida Gravable	\$ 200.000	\$ 150.000	\$ 200.000	\$ 250.000
Gasto impuesto Corriente	33% \$ -49.500	\$ -49.500	\$ -82.500	\$ -82.500
Reserva por disposición fiscal	70% \$ -35.000			
Utilidad Comercial/Utilidad ingreso no constitutivo de Renta	\$ 115.500	\$100.500	\$117.500	\$ 167.500

Elaboración propia

Diferencia: porque la Depreciación

Fiscal > Contable \$ 50.000

Reserva por disposición fiscal 70% \$ 35.000

Reversión: porque la Depreciación

Fiscal < contable \$ -50.000

Reversión reserva por disposición fiscal 70% \$ -35.000

Elaboración Propia

Cuadro 10.

Resultado en la liquidación del impuesto

	Año 1		Año 2	
Utilidad Comercial	\$ 115.500		\$ 117.500	
Utilidad Distribuida como Ingreso no gravado		\$ 100.500		\$ 167.500
Utilidad No Gravada	\$ 100.500		\$ 117.500	
Utilidad distribuida como Ingreso gravado	\$ 15.000		\$ 50.000	
	\$ 115.500	100.500	\$ 167.500	

Elaboración propia



El ejercicio anterior revela que en el año 1, al no reconocerse contablemente el impuesto diferido respectivo, en caso de distribuir esas utilidades, \$15.000 se distribuirían como utilidades gravadas, este valor corresponde a la diferencia temporal o temporaria \$50.000 multiplicada por el 30% (100% - porcentaje de la reserva 70%)⁸

No sucede lo mismo en el año 2, para este año la utilidad contable es menor que el límite fiscal, por lo tanto todas las utilidades contables son distribuidas como ingreso no gravado para los socios, pero vemos que nos sobra un límite de \$50.000 en la utilidad fiscal, este valor corresponde a \$35.000 de reserva por disposición fiscal y \$15.000 de utilidades que en el año 1 se distribuyeron como gravadas. La parte que corresponde a la reserva fiscal, por expresa disposición de la ley 49 de 1990 artículo 6 (Art 130 ET) permite que “las utilidades que se liberen de la reserva... podrán distribuirse como un ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional”. Quedándonos sólo el problema de la doble tributación con la diferencia temporal.

Ahora se desarrollará el mismo ejemplo pero con la aplicación del impuesto diferido:

⁸ Lo que ha pasado es que el artículo 130 ET., no considera la tarifa de impuesto actual o vigente para establecer el porcentaje de la utilidad comercial no distribuible. Es decir, si la tarifa del impuesto es el 35%, el porcentaje deberá ser 65% (100% - 35%); si fuera del 34% el porcentaje debe ser el 66% (100% - 34%) y si fuese el 33% el 67% (100% - 33%); igualmente si la tarifa del impuesto llega al 40% el porcentaje debería ser 60% (100% - 40%), así sucesivamente. (García Restrepo, 2007)

Cuadro 11.

Ejemplo 2: Impuesto de renta contable diferente al Impuesto de renta fiscal (Impuesto diferido)

	Año 1		Año 2	
	Contable	Fiscal	Contable	Fiscal
Ingresos	\$500.000	\$ 500.000	\$ 600.000	\$ 600.000
Gastos/Deducciones	\$-200.000	\$-200.000	\$-300.000	\$-300.000
Gasto/Deducción Depreciación	\$-100.000	\$-150.000	\$-100.000	\$ -50.000
Utilidad/Renta líquida Gravable	\$ 200.000	\$ 150.000	\$ 200.000	\$ 250.000
Gasto impuesto Corriente 33%	\$-49.500	\$ -49.500	\$ -66.000	\$ -82.500
Gasto impuesto Diferido* 70%	\$-16.500		Reversión Impuesto diferido	
Reserva por disposición fiscal	\$-35.000			
Utilidad Comercial/Utilidad ingreso no constitutivo de Renta	\$ 99.000	\$ 100.500	\$ 134.000	\$ 167.500

Diferencia: porque la Depreciación

Fiscal > Contable \$ 50.000

Reserva por disposición fiscal 70% \$ 35.000

Reversión: porque la Depreciación

Fiscal < contable \$ -50.000

Reversión reserva por disposición fiscal 70% \$ -35.000

Elaboración propia

Este valor resulta de restar la depreciación fiscal \$150.000 con \$100.000 de la depreciación contable y multiplicar por el 33% porcentaje del impuesto sobre la renta ($\$50.000 \times 33\%$). Como en el año 1 se va a cancelar menos impuesto de renta que en el año 2, por efectos que la depreciación fiscal es mayor, contablemente se debe reconocer un pasivo por impuesto diferido porque se tiene la certeza que esa diferencia va a generar una salida de recursos en el año 2.



¿Cuál es el efecto del impuesto de renta diferido crédito?

Cuadro 12.
Resultado en el impuesto de renta diferido crédito

	Año 1		Año 2	
Utilidad Comercial	\$ 99.000		\$ 134.000	
Utilidad Distribuida como Ingreso no gravado		\$ 100.500		\$ 167.500
Utilidad No Gravada	\$ 99.000		\$ 134.000	
Utilidad que pierde el beneficio de ser distribuida como no gravada			\$ 33.500	
	\$ 99.000	100.500	\$ 167.500	

Elaboración propia

El efecto es que para el año 1 no se van a tener utilidades gravadas en cabeza de los socios, éstas se retienen junto con la creación de la reserva y se distribuyen a partir del año 2 como ingreso no gravado para los socios.

Una conclusión es que la intromisión del artículo 130 del ET, donde se exige la contabilización de la reserva por disposición fiscal no perjudica la práctica contable, si nos remitimos a la normatividad internacional, ésta permite el registro de reservas voluntarias, en este caso ésta intromisión no sería un problema de los contribuyentes, lo que si se convierte en un verdadero problema es la limitación del artículo 49 del ET, si no se reconoce contablemente un impuesto diferido. En últimas esta intromisión fiscal en un futuro es conciliable con el contribuyente, pero como lo venimos mencionando a la luz de la ley 1314 de 2009 por el tema de autonomía e independencia de normas ¿Cambiarán éstas disposiciones (Artículo 49 y 130 ET)?

Es el turno de hablar de las pérdidas fiscales y su participación en el artículo 49 ET, problema principal de los socios-contribuyentes. El efecto en la distribución de dividendos de la compensación de las pérdidas fiscales en los socios, corre la misma suerte que las demás diferencias temporales o temporarias como se mostró anteriormente, en últimas,

dicha diferencia se distribuye como ingreso gravado a los socios todo gracias a la limitación del artículo 49 del ET.

A pesar que la aplicación del impuesto diferido es una herramienta que permite disminuir este impacto en los socios, para este caso no aplica el cuadro 13 señala la diferencia:

Cuadro 13.

Impuesto diferido, impacto en los socios

Ejemplo 1: Impuesto de renta contable igual al Impuesto de renta fiscal

	Año 1		Año 2	
	Contable	Fiscal	Contable	Fiscal
Ingresos	\$ 500.000	\$ 500.000	\$ 600.000	\$ 600.000
Gastos/Deducciones	\$ -300.000	\$ -300.000	\$ -450.000	\$ -450.000
Deducción pérdida fiscal	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -60.000
Utilidad/Renta líquida Gravable	\$ 200.000	\$ 200.000	\$ 150.000	\$ 90.000
Gasto impuesto Corriente 33%	\$ -66.000	\$ -66.000	\$ -29.700	\$ -29.700
Utilidad Comercial/Utilidad ingreso no constitutivo de Renta	\$ 134.000	\$ 134.000	\$ 120.300	\$ 60.300

Utilidad Comercial	\$ 134.000		\$ 120.300	
Utilidad Distribuida como Ingreso no gravado		\$ 134.000		\$ 60.300
Utilidad No Gravada	\$ 134.000		\$ 60.300	
Utilidad distribuida como Ingreso gravado	\$ -		\$ 60.000	
	\$ 134.000	134.000	\$ 120.300	

Elaboración propia



Cuadro 14.

Impuesto diferido, impacto en los socios

Ejemplo 2: Impuesto de renta contable diferente al Impuesto de renta fiscal (Impuesto diferido)

	Año 1		Año 2	
	Contable	Fiscal	Contable	Fiscal
Ingresos	\$ 500.000	\$ 500.000	\$ 600.000	\$ 600.000
Gastos/Deducciones	\$ -300.000	\$ -300.000	\$ -450.000	\$ -450.000
Gasto/Deducción Depreciación	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -60.000
Utilidad/Renta líquida Gravable	\$ 200.000	\$ 200.000	\$ 150.000	\$ 90.000
Gasto impuesto Corriente 33%	\$ 46.200	\$ -66.000	\$ -49.500	\$ -29.700
Activo por impuesto Diferido* 33%	\$ 19.800		Reversión Impuesto diferido	
Utilidad Comercial/Utilidad ingreso no constitutivo de Renta	\$ 153.800	\$ 134.000	\$ 100.500	\$ 60.300

Utilidad Comercial	\$ 153.800		\$ 100.500	
Utilidad Distribuida como Ingreso no gravado		\$ 134.000		\$ 60.300
Utilidad No Gravada	\$ 134.000		\$ 60.300	
Utilidad que pierde el beneficio de ser distribuida como no gravada	\$ 19.800			(19.800+40200) = \$60.000
	\$ 153.800	134.000	\$ 100.500	

Elaboración propia

Como se muestra en el caso anterior, sin aplicar el impuesto diferido, la utilidad gravada en cabeza de los socios se ve netamente en el año 2 \$60.000, pero si se hace uso del impuesto diferido, en el año 1 se distribuye una parte \$19.800 y en el año 2 \$40.200 la otra, quedando en ultimas como utilidad gravada la totalidad de la perdida fiscal.

En esta ocasión ni la NIC 12 que permite reconocer un impuesto diferido por las pérdidas fiscales ayudaría a controlar este impacto de doble tributación. Por otro lado según lo denomina el artículo 147 ET, inciso 1, las pérdidas de las sociedades no serán trasladables a

los socios... ¿Será este artículo la causa de la doble tributación para los socios en el tema de las pérdidas fiscales?

Como se ha venido observando este es un aspecto cuantitativo, en cuanto genera un impacto económico, por el pago de un impuesto sobre una utilidad que ya fue gravada en cabeza de la sociedad. Como es claro no hay manejo contable ni fiscal que permita disminuir este efecto, por consiguiente las empresas optan porque sus bases fiscales sean iguales a las bases contables para que no salgan a la luz tributaria diferencias temporales o temporarias que recaigan en una carga tributaria mayor para los inversionistas.

La contabilidad mercantil y su reconocimiento

Por último, la situación actual de la contabilidad no es sólo un problema de normatividades (como lo veremos a continuación) sino de cultura empresarial, la norma señala en el párrafo del Art. 3° de la ley 1314 de 2009 que “Los recursos y hechos económicos deben ser reconocidos y revelados de acuerdo con su esencia o realidad económica y no únicamente con su forma legal”. Una mayor ilustración la expone Martínez (2010).

“Uno comúnmente observa que los contadores a lo primero que acuden para solucionar alguna inquietud en materia de carácter contable, es básicamente la legislación tributaria, para ver que tratamiento tiene la norma y así darle la aplicación desde el punto de vista del registro de la contabilidad mercantil, y empiezan a desvirtuarse los principios de contabilidad generalmente aceptados (esencia sobre la forma) o a consultarse de manera supletiva (Decreto 2649 o 2650), muchas veces se pone a prevalecer el Decreto 2650 (instrumentalización del cómo hacer la contabilidad) pero por encima de ellos prevalece la norma tributaria”

Ahora, en palabras de Vázquez Trisancho (2002), la influencia del sector público encaminada al cumplimiento de requerimientos hace que se impongan los intereses del Estado y la contabilidad sea usada como herramienta de control tributario y no con propósitos de transparencia, lo cual dificulta un acercamiento a prácticas más homogéneas.

Grado de autonomía e independencia contemplados en el ordenamiento contable y fiscal

Después de aclarar como los profesionales están manejando la situación actual: la contabilidad íntimamente relacionada con los impuestos, veamos ahora el sustento legal de dicha práctica, pues la normatividad misma se ha encargado de darle mayor importancia a las normas fiscales sin exigir respeto por la técnica contable.

Recordando la historia, este estrecho compartir de las normas tributarias en temas contables data desde el Decreto 2160 de 1986, que reglamentó la contabilidad mercantil y dio paso para que se expidieran normas de contabilidad en busca de solución de conflictos entre normatividades; posteriormente con el Decreto 1798 de 1990 se dictó normas sobre el libro de comercio y en el artículo 35 expone la prevalencia de normas especiales así:

Artículo 35. Prevalencia de normas especiales. Las normas aquí previstas se aplicarán, en todo caso, sin perjuicio de lo dispuesto en normas especiales.

Para los fines fiscales, cuando se presente incompatibilidad entre las presentes disposiciones y las de carácter tributario, preferirán éstas últimas.

La anterior expresión sin perjuicio según el diccionario de la lengua española⁹ significa dejar a salvo, por consiguiente si existe alguna norma especial, para nuestro caso estudiado “las normas tributarias” se deberán aplicar en la contabilidad siempre y cuando así lo remitan las normas tributarias. Ahora, para fines fiscales, cuando existan incompatibilidades entre las normas contables y tributarias, se preferirán las normas fiscales.

⁹ <http://buscon.rae.es/draeI/SrvltConsulta?LEMA=persona>

Esta filosofía la adoptó el Decreto 2649 de 1993 en su artículo 136, ya que exonera de la aplicación de las normas contables en los casos que una norma superior, para nuestro estudio norma de carácter fiscal, exponga un tratamiento especial diferente, veamos;

*“**Criterios para resolver los conflictos de normas.** Sin perjuicio de lo dispuesto por normas superiores, tratándose del reconocimiento y revelación de hechos económicos, los principios de contabilidad generalmente aceptados priman y deben aplicarse por encima de cualquier otra norma. Sin embargo, deben revelarse las discrepancias entre unas y otras....
.. Para fines fiscales, cuando se presente incompatibilidad entre las presentes disposiciones y las de carácter tributario prevalecerán estas últimas.”.*

Y posteriormente la Ley 1314 de 2009, en su artículo 4 eleva a rango de ley los criterios para la solución de conflictos e incompatibilidades:

*“**Artículo 4o. Independencia y autonomía de las normas tributarias frente a las de contabilidad y de información financiera.** Las normas expedidas en desarrollo de esta ley (normas contables), 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 resumida cuentas bajo la luz de la ley 1314 de 2009, se habla de autonomía e independencia de las normas contables y tributarias, sin embargo la misma ley aclara que sólo las normas contables que se emitan producirán efectos tributarios cuando expresamente



las normas fiscales remitan a ella o cuando las normas tributarias no regulen la materia, entonces surge la pregunta ¿Qué ha cambiado? Si según lo dispuesto en el Decreto 2649 de 1993 funcionaba de la misma forma, con esto se concluye que a partir del año 2014 el impuesto de renta se verá afectado por la aplicación de las normas internacionales de información financiera, y las normas internacionales no tendrán la fuerza suficiente para sobrepasar la necesidad fiscal de disminuir la carga impositiva.

Conclusiones

Las normas tributarias están al servicio de la contabilidad porque Colombia es un país enfocado en la aplicación del Derecho Romano y dentro de los objetivos de la organización priman metas como: la reducción máxima de la carga tributaria. Para que este objetivo se plasme es necesario cumplir con las intromisiones de la normatividad fiscal, donde se exige para el caso de los Inventarios, que el valor declarado fiscalmente sea el mismo registrado en la contabilidad, lo anterior con el fin, que la contabilidad sirva como medio de prueba y sustente la información requerida por la Administración de Impuestos. Por último el mismo Decreto 2649 de 1993 en su artículo 35 expone la primacía de las normas tributarias sobre las contables, y por rango de normatividades Decreto (Normas contables) vs Leyes (Normas tributarias) es claro ver como las normas tributarias están al servicio de la contabilidad.

A lo largo del presente trabajo se tocaron dos aspectos en el estrecho camino de la normatividad tributaria y mercantil. El primer de ellos haciendo alusión a las cualidades que hacen que la contabilidad sea influenciada por las disposiciones de la legislación tributaria y su impacto con la entrada de las Normas Internacionales de Contabilidad, en este aspecto se evidencia tres cosas:

- En el tema de los inventarios la NIC 2 desaparece el método de valuación UEPS, método de mayor preferencia aplicado por los contribuyentes, ya que permite un costo de ventas mayor y un valor final del inventario menor que el método PEPS, esto no afectaría en nada sino fuera por el artículo 65 del ET donde exige que el costo de ventas y el valor del

inventario sea igual a los valores contabilizados. En este orden de ideas el impacto que generan las NIIF es una alteración en la planeación fiscal de las empresas.

- Los diferidos y su amortización, para este caso el cambio que trae la NIC 38 es relacionado con el concepto del diferido, es así como bajo esta normatividad únicamente las erogaciones en fase de desarrollo pueden ser reconocidas como activos diferidos, y amortizarlos mes a mes, afectando el estado de resultados de la empresa, situación que no aplica actualmente con la norma fiscal (art 142-143) ya que esta permite que dichas erogaciones, sean en la fase de desarrollo o en la fase de investigación, se reconozcan como activos diferidos. A pesar que la norma tributaria no exige que estos valores sean iguales a los registrados en la contabilidad, a futuro si va afectar la situación de la empresa, cuando la Administración inicie procesos de fiscalización. Esto porque la Administración maneja tres criterios para las deducciones: necesidad, causalidad y proporcionalidad, criterios que son muy subjetivos, por lo tanto la Administración le causará curiosidad la disminución de la renta gravable por afectar directamente los ingresos con la deducción de las erogaciones en fase de investigación, en consecuencia se van a necesitar complejos estudios de hermenéutica jurídica para solucionar los litigios con la Administración de impuestos.

- Por último tenemos el caso de los Activos fijos, la NIC 12 permite registrar en la cuenta contable de propiedad planta y equipo las valorizaciones, valor que en últimas afecta la depreciación del periodo. La norma tributaria (Art 267-280-131 ET) contempla varias posibilidades para determinar el valor a declarar de los activos fijos, dentro de esas el ajuste fiscal del artículo 280. La norma fiscal Art 131 me aclara que la base para depreciar mi activo fijo es el costo de adquisición y no el costo de adquisición más las valorizaciones. Este tercer caso muestra como las diferencias entre la información contable y fiscal tienden a aumentar con la nueva era de la información, para esto el impacto en las empresas se refleja en el aumento de los costos tecnológicos, ya que se necesita adecuar los sistemas de información, para manejar una contabilidad que suministre información de carácter mercantil y tributaria.

El segundo aspecto económico afecta directamente el nivel de tributación de los socios o accionistas, la limitación existente en el artículo 49 del ET es un argumento más que sustenta la actuación de adecuar las políticas contables a las normas fiscales, porque las diferencias temporales o temporarias generan un doble pago de impuesto sobre la renta en cabeza de los socios o accionistas. Para que esto no suceda y este limitante no afecte al momento de la distribución de utilidades, los criterios de contabilización son iguales a los criterios exigidos por el ordenamiento tributario. Con la entrada en vigencia de las Normas Internacionales de Contabilidad este panorama se complica, ya que las diferencias temporales van a aumentar debido a que la norma internacional es más rígida y se enfoca en la realidad económica - valor razonable, mientras que la norma tributaria está orientada a la capacidad contributiva – Costo Histórico.

Para que los estados contables cumplan con los fines perseguidos por la normatividad contable, su preparación no debe estar influenciada en ningún caso por las disposiciones de la legislación tributaria. Como dirían especialistas en el tema, mientras el ordenamiento tributario no evalúe el impacto de la supletividad e intromisión de normas contables para el contribuyente, y mantengan sus actuales normas; hablar de autonomía e independencia de las normas tributarias es letra muerta en la ley 1314 de 2009.

De la presente exposición de argumentos se sella concluyendo, que con la entrada en vigencia de las Normas Internacionales de Contabilidad las empresas harán los reconocimientos, las revelaciones y las conciliaciones previstas en las normas de contabilidad, esto significa que ninguna empresa podrá establecer sus políticas contables con base en disposiciones fiscales. Por ello se debe tener un solo sistema de información contable que permita el registro de las cuentas de orden fiscal, para identificar a través de subcuentas las bases contables y las bases fiscales, que permitan tener información para evaluar la situación financiera y la capacidad contributiva del ente económico.

Otro aspecto fundamental que deben considerar las empresas, es reconocer en los Estados Financieros el impuesto diferido, ya que no es común su registro porque la contabilidad se elabora a partir de las disposiciones fiscales. Pero con la aplicación de las Normas

Internacionales de Contabilidad, esta práctica contable es obligatoria y necesaria, porque estabiliza la tasa efectiva del impuesto sobre la renta para los socios o accionistas, y disminuye los efectos de doble tributación generados por el limitante del artículo 49 del ET, al actualizar la utilidad contable con el impuesto que afectaría las diferencias temporales o temporarias, frente a la utilidad fiscal.

Bibliografía

ACTUALICESE.COM. Decreto 2649 de 1993. (2012) Disponible en: <http://actualicese.com/actualidad/etiqueta/decreto-2649-de-1993/>. Citado el 1 de Abril de 2012.

Consejo de estado. Sala de lo contencioso administrativo. Sección cuarta Consejera Ponente (E): Martha Teresa Briceño De Valencia, 2009. Disponible en: www.javeriana.edu.co/personales/hbermude/.../CE15894-2009.doc. Consultado el 28 de febrero de 2012.

Corredor Alejo, Jesús Orlando, (2010). El impuesto Diferido de Renta. Bogotá: Editores hache.

García Retrepo, Javier E. (2007) “La depreciación acelerada: Una articulación entre lo contable y lo fiscal”. Disponible en: <http://aprendeenlinea.udea.edu.co/revistas/index.php/cont/article/viewFile/2154/1754>. Consultado el 10 de marzo de 2012.

García Retrepo, Javier E. (2010) “Efectos Tributarios de la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad en Colombia”. En: Revista Pensamiento Contable, Vol. 1, número 1. Disponible en: <http://portal.unisimonbolivar.edu.co:82/rdigital/desarrollogerencial/index.php/contable/issue/archive>. Consultado el 10 de marzo de 2012.

INTERNACIONAL ACCOUNTING STANDARDS COMMITTEE FOUNDATION. (2008). Normas Internacionales de Información Financiera. IASCF.

LEGIS. Decreto 624 de 1989. Régimen del Impuesto a la Renta y Complementarios Estatuto Tributario. Bogotá, 2011. Legis Editores S.



Martínez Sierra, Luís Fernando (2010, 21 de Julio). Conferencia: Contabilidad Tributaria Disponible en: <http://www.actualicese.com/opinion/videoconferencia-contabilidad-tributaria/> Consultado el 21 de enero de 2012.

Mejía, Juan Fernando. (2008, Septiembre 22). Ejercicios prácticos. Norma Internacional de Contabilidad Número 38. Disponible en: <http://www.actualicese.com/opinion/ejercicios-practicos-norma-internacional-de-contabilidad-numero-38-juan-fernando-mejia/>. Consultado el 20 de febrero de 2012.

Vásquez Tristancho, Gabriel. (2002). Armonización Contable y Tributación: Análisis del caso colombiano. Disponible en: <http://www.globalcontable.com/index.php/nicifrs/efectos-tributarios/78-armonizacion-contable-y-tributacion-analisis-del-caso-colombiano>. Consultado el 19 de enero de 2012.

