

## SEGUNDO LUGAR

### **Normas Tributarias al Servicio de la Contabilidad y su Impacto en la Nueva Era de la Información Financiera**

*The Tax Rules from Service to Accounting and its Impact on the New Age of Financial Reporting*

**Constanza Loreth Fajardo Calderón<sup>1</sup>**  
**Natalia Martínez Moreno<sup>2</sup>**

**Documento Recibido: 07/11/2012 Aceptado para publicación: 31/01/13**

.....  
1. Docente del área de Tributaria, Universidad la Gran Colombia, Armenia, Quindío. Correo electrónico [nathalia.martinez@edeq.com.co](mailto:nathalia.martinez@edeq.com.co)

2. Estudiante especialización en Gerencia Tributaria, Universidad la Gran Colombia, Armenia, Quindío. Correo electrónico: [natico0714@hotmail.com](mailto:natico0714@hotmail.com)



## 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.

## Abstract

The flexibility of Decree 2649 of 1993, compared to the tax laws of nature, makes structuring process in its accounting policies conform to the legal requirements and therefore the financial statements issued by professional tax disclosures. Since Article 772 of the ET “accounting as evidence” in this paper defends the hypothesis that since 1986 the tax rules have been the raw material for Accounting in Colombia and that this demarcation is offered in the International Financial Reporting Standards, but it brings about qualitative and quantitative impacts. The qualitative impacts are reflected in a change in corporate tax planning, an increase in disputes with the tax authorities and increased costs for updating computer information systems, on the other hand, the quantitative impact falls on head partners or shareholders to would generate a utility that being capable of being distributed as income not constituting income lost by limiting the benefit of Article 49 of the ET.



**Palabras claves:**

Tributación, Estatuto tributario, declaración de impuestos, contabilidad tributaria

**Keywords:**

Taxation, the Tax law, tax declaration, tax accounting

**Clasificación JEL:**

H 29



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

**Aristóteles.**

## **Introducción**

En Colombia desde el año 1993 hasta la actualidad, 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 en una nueva era de la información financiera, donde las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) se convierten en el estándar de referencia para la convergencia normativa, debido a las exigencias de un mundo de negocios cada vez más globalizado.

Todo esto prepara el campo para una reforma del Decreto 2649, la Ley 1314 de 2009, dispone que para el año 2014 la aplicación de las NIIF sea el estándar en la elaboración de los Estados Financieros en el país.

Las normas tributarias, han sido desde 1986 el fundamento en la creación de la normatividad contable en Colombia, esto debido a que el ordenamiento tributario se ha caracterizado por tener una remisión expresa a las normas contables, ésta característica tiene un aspecto cualitativo y cuantitativo para los contribuyentes, el primero porque las normas fiscales son utilizadas como políticas contables para el reconocimiento de hechos económicos, y el segundo por su impacto en la doble tributación de los socios y las sociedades.

Las NIIF es un estándar ofrece una norma contable con la fuerza suficiente para hacer que los profesionales contables separen los criterios en el reconocimiento de los hechos económicos, pero a su vez genera unos impactos considerables debido a los limitantes de la norma tributaria.



En el presente escrito se procede a estudiar el papel de las normas tributarias en la contabilidad financiera y su impacto en la nueva era de la contabilidad, lo anterior se presenta desde dos aspectos: 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, los casos son los siguientes: Inventarios (Artículo 62-65 del ET con la NIC 2), Diferidos y su Amortización (Art. 142-143 ET con la NIC 38) y los Activos Fijos (Art 267-280-131 ET con NIC 12).

En el aspecto cuantitativo que genera una doble tributación a los socios o accionistas, se estudiará el artículo 49. 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 con la nueva era de la información financiera.

Lo anterior se desarrollará con casos prácticos que permitan una mayor comprensión del tema, a continuación se expondrá la forma en que los profesionales contables están manejando la situación actual y por último se describirá el grado de autonomía e independencia contemplados en el ordenamiento legal, para concluir cuál es el impacto de esta situación en la nueva era de la información financiera.

## **i. 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 papel como herramienta de suministro de información financiera y fiscal capaz de trascender de su enfoque tradicional.

Una mayor ilustración de esta situación proviene del estudio de Vásquez (2002) Armonización Contable y Tributación: Análisis del caso colombiano, donde el autor expone las dos vertientes por donde fluctúa la contabilidad. La primera enfocada a la razonabilidad y esencia sobre la forma, como características de la llamada contabilidad anglosajona, que predomina en países como Estados Unidos, Gran Bretaña o influenciados fuertemente por ellos como Canadá, México y Filipinas, los principios de este modelo están basados en la teoría microeconómica, y los sistemas de contabilidad son construidos desde el derecho consuetudinario (“common law legal system”), donde los accionistas son los principales proveedores de recursos financieros y por ende los principales interesados en la información.

La segunda vertiente enmarca a los países cuyo sistema de contabilidad está orientado hacia el cumplimiento de requerimientos legales por parte de un Estado de Derecho (“a code law legal system”), los cuales dependen fuertemente de los bancos y del gobierno como proveedores de recursos financieros. A este grupo pertenecen los países de la Europa Continental y sus colonias de África, el Sudeste Asiático y Japón, y casi todos los de la América Latina. 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, Tristancho, 2002:34).*



Como se ha evidenciado, en Colombia la Contabilidad como sistema de información y comunicación de hechos sociales y económicos tiene implícito 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. Como resultado tanto el Decreto 2649 como el 2650 de 1993 son muy flexibles, permitiendo que las empresas acomoden sus políticas contables a las normas fiscales, lo que en la práctica lleva a una supremacía de las normas fiscales sobre las contables.

A continuación se explicará y ejemplificará el aspecto cualitativo y cuantitativo que convierte a la contabilidad en herramienta que suministra información puramente fiscal y cuyo efecto notorio es el de originar impactos tanto en el presente, bajo el marco de las Normas de General Aceptación (NGA) y en el futuro con las NIIF.

## **ii. Los aspectos cualitativos: la contabilidad como medio de prueba**

A continuación se estudia el aspecto cualitativo que desvía la esencia de la contabilidad financiera. Las demostraciones prácticas que se han hecho de este aspecto son muchas, pero en este ensayo se hace referencia a tres en específico:

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

### **a. Inventario: método de valuación**

Respecto al tema de los inventarios el artículo 62 del ET aclara 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 misma norma (Art. 62 ET) aclara qué contribuyentes lo pueden aplicar, en este sentido, aquellos contribuyentes 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, propio de la técnica contable expone en el artículo 63 del Decreto 2649 de 1993 los métodos de valuación a utilizar.

**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 toman la decisión de aplicar alguno de estos métodos en materia fiscal, por el tema de la planeación, ya que el método UEPS (Últimos en Entrar, Primeros en Salir), es la estrategia tri-





butaria que se recomienda aplicar en materia de inventarios. Veamos un ejemplo:

**Cuadro 1.**  
**Método UEPS, Últimas 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	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				4.000	2	7.600
20/01/2012	8.000	2,700	21.600				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
				<b>Costo de Ventas</b>			<b>13.000</b>	<b>4</b>	<b>12.200</b>
						<b>70.500</b>			

**Cuadro 2.**  
**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	<b>10.000</b>	<b>2,000</b>	<b>20.000</b>				<b>10.000</b>	<b>2</b>	<b>20.000</b>
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
				<b>Costo de Ventas</b>		<b>67.600</b>	<b>13.000</b>	<b>5</b>	<b>29.100</b>

Con este caso práctico, se nota 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, esto repercute en una menor renta líquida gravable y un menor pago de impuesto de renta, adicional a eso 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.

En 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 que señala la “coincidencia” en los saldos fiscales y contables de los inventarios. Este artículo señala que



*“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 remisoría 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 la norma internacional de contabilidad NIC 2? En este punto el cambio radica en la aceptación según párrafo 25 de la NIC 2, sólo de los métodos PEPS (primeras en entrar, primeras en salir) y promedio ponderado, dejando a un lado el método UEPS (Últimas en entrar, primeras en salir), y como sabemos que la administración de impuestos no acepta imputar un costo de ventas si no es igual al costo de ventas contable, el impacto final con esta nueva era de la contabilidad es un cambio en la planeación fiscal de las empresas.

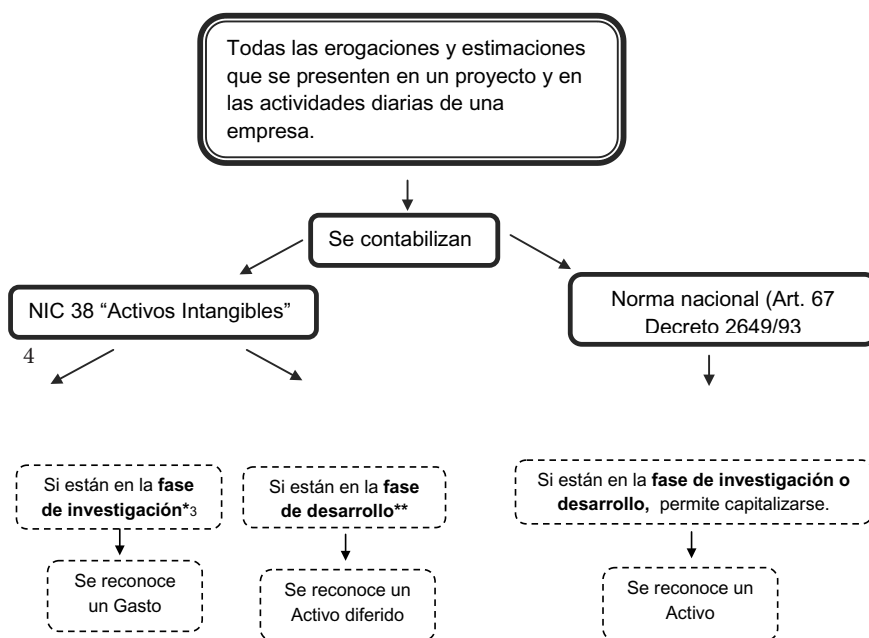
Acontece además, que el párrafo 9 de NIC 2, referente a la medición de los inventarios, especifica que “los inventarios se medirán al costo o al valor neto realizable, según cuál sea menor” esto significa que en algunos casos se pueden presentar diferencias permanentes porque la norma fiscal solo reconoce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

## b. Diferidos y su amortización

Otro regla remisoría que es foco para generar conflicto en su aplicación, es lo contenido en la NIC 38 “Activos intangibles”. Mejía (2008) compara la aplicación de la NIC 38 con la norma nacional, a continuación se muestra como incide esta comparación con el manejo tributario actual.

Gráfico 1.

Tratamiento de activos intangibles Norma Nacional (decreto 2649) vs NIC 38



Fuente: Elaboración propia.

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

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



Este cambio de la norma internacional de contabilidad, en principio no crea una controversia en la aplicación de la normatividad fiscal, porque según lo contenido en el artículo 142 del Estatuto Tributario se señala que

*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 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.....*

*De igual manera, el artículo 143 indica que*

*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....*

.....

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

Estos artículos señalan que se amortizan los activos diferidos que se lleven conforme a la técnica contable, y que los amortice como mínimo a 5 años. En este caso la nueva técnica contable señala que 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 tri-



butaria, 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, esto queda explícito cuando se indica que

*“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: 34)*

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.

### **c. Activos fijo: valorización y manejo de la depreciación**

Hay que retomar el debate entre el costo histórico vs. valor razonable, este último reconocido en la normatividad internacional. Hasta ahora, 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 un poco con la práctica de las normas internacionales de contabilidad.

García (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). A conti-



nuación se muestra una síntesis de dicho ejercicio.

Se posee en el año 1 un activo fijo:

Valor Costo histórico: \$100.000

Vida útil: 5 años

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.

Para reconocer contablemente la revalorización del activo fijo, la NIC 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  $(100.000/5) \times (3 \text{ años}) = \$60.000$

.....

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

### Asiento contable

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

Y se registra la valorización atendiendo a lo dicho por el párrafo 39 de la NIC16, el cual señala que.

*“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”*

Valor en Libros	Valor revalorizado	Valorización
40.000	50.000	10.000

### Asiento contable

Cuenta	Debito	Crédito
Propiedad planta y equipo	10.000	
Superávit <u>revalorizaciones</u>		10.000

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

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





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:

Cuenta	Vlr. Libros	% Valori- zación	Valorización	Vlr. Reva- lorizado
Propiedad planta y equipo	100.000	25%	25.000	125.000
Deprecia- ción acu- mulada	- 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 plan- ta y equipo	25.000	
Depreciación acumulada		15.000
Superávit reva- lorizaciones		10.000

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 Impuestos no entraría reconocer la base ajustada del activo fijo para calcular la depreciación, ya que como lo expresa el artículo 131 ET, la base es el costo histórico:

*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, hoy en día también enfrentan las anteriores situaciones, pero 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, y como la prueba documental es la de mayor importancia para la Administración, los profesionales contables trabajan en su construcción.

Según Martínez (2010), la Contabilidad Mercantil está influenciada en gran parte por las normas tributarias, debido al concepto probatorio que tiene la Contabilidad. Esta percepción tiene sustento en la historia como lo sigue exponiendo



*“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 regulativos en la década de los 70, para la formulación de los principios de contabilidad, se dieron por parte de la Cámara de Comercio de Bogotá y fueron adoptados o armonizados con el Decreto 2649 de 1993 y el Decreto 2650 del mismo año, 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” (Ibid:56)*

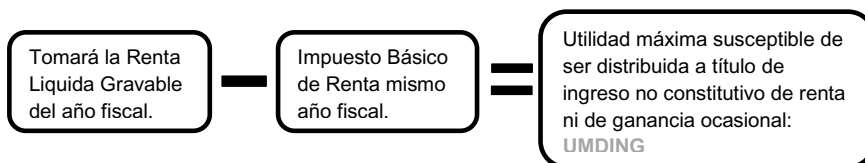
### **iii. El aspecto cuantitativo: la doble tributación en cabeza de los socios**

El aspecto cuantitativo describe el impacto económico que tienen 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.

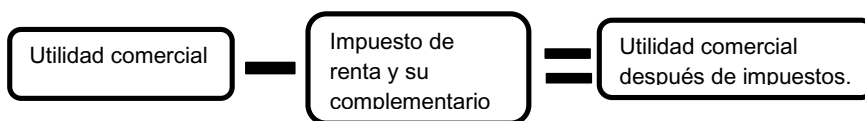
El artículo 49 ET nace con la promulgación del artículo 22 de la Ley 75 de 1986, y consagra el procedimiento que la sociedad debe seguir para determinar las utilidades susceptibles de ser distribuidas a título de ingreso no constitutivo de renta ni de ganancia ocasional.

Gráfico 2.

**Esquema para la determinación de la renta no gravable en cabeza del socio**



Dicho valor en ningún caso podrá exceder:



Fuente: 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 3.**

**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	

Este primer ejemplo muestra el efecto sin aplicar la norma contable del impuesto diferido<sup>6</sup>, 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 4.**

**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

Ahora en el ejemplo 2 se 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 5.**

**Comparación de las utilidades de acuerdo a los métodos de estimación usados**

	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	

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.

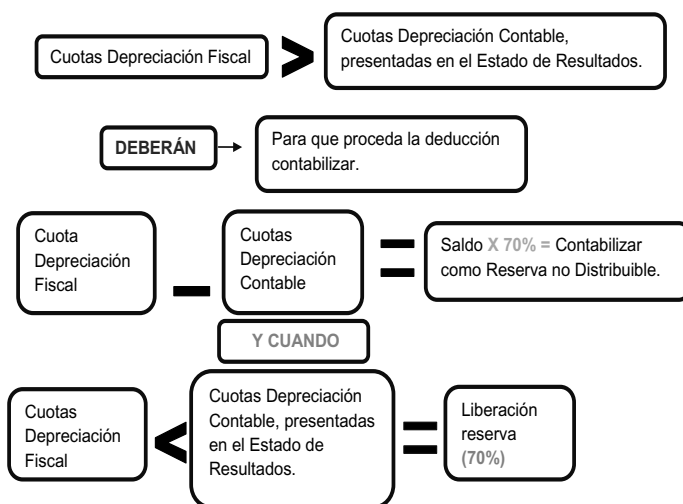
Al comparar el Ejemplo 1 con el Ejemplo 2, observamos como la aplicación contable del impuesto diferido disminuye el impacto de la doble tributación en la utilidad del socio, así pues, en el primer ejemplo, la utilidad distribuida como gravada fue \$30.000 y en el segundo \$20.100, la diferencia es \$9.900 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 la nueva era de la contabilidad conocida como la convergencia a Normas Internacionales de Información Financiera, se busca que esta intromisión desaparezca del ordenamiento fiscal para recuperar la autonomía de lo tributario o por el contrario como lo propone el documento “Elementos estratégicos del impuesto diferido” investi-

gación realizada por la Universidad Autónoma Latinoamericana de Medellín , adicionar un parágrafo al artículo 49 del ET donde aclare que esta utilidad puede distribuirse como ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional.

Continuemos con el efecto del artículo 49 del ET en el artículo 130 del estatuto tributario, igual que la anterior norma proviene de la Ley 75 de 1986 artículo 12, allí se estipula que cuando el contribuyente solicite en su declaración de renta:

Gráfico 3.



Fuente: elaboración propia

Esta situación sucede por ejemplo, cuando fiscalmente se recurre a la aplicación del método de depreciación “Reducción de Saldos” autorizado por artículo 134<sup>8</sup> 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:





**Cuadro 6.**

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

	Año 1		Año2	
	Contable	Fiscal	Contable	Fiscal
Ingresos	\$ 500.000	\$ 500.000	\$ 600.000	\$ 600.000
Gastos/De- ducciones	\$-200.000	\$-200.000	\$-300.000	\$-300.000
Gasto/Deducción Depreciación	\$-100.000	\$-150.000	\$-100.000	\$ -50.000
Utilidad/Renta liquida Gravable	\$ 200.000	\$ 150.000	\$ 200.000	\$ 250.000
Gasto impuesto Corriente	\$ -49.500	\$ -49.500	\$ -82.500	\$ -82.500
Reserva por disposición fiscal	\$ -35.000			
Utilidad Co- mercial/Utilidad ingreso no cons- titutivo de Renta	\$ 115.500	\$100.500	\$117.500	\$ 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

Fuente: elaboración propia

.....

8. 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 7.**

	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	

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%)<sup>9</sup>.

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.

9. 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 distribuable. 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)



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

**Cuadro 8.**  
**Ejemplo 2: Impuesto de renta contable diferente al Impuesto de renta fiscal (Impuesto diferido)**

	Contable	Fiscal	Contable	Fiscal
Ingresos	\$500.000	\$ 500.000	\$ 600.000	\$ 600.000
Gastos/De-ducciones	\$-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 Im-puesto diferido	
Reserva por disposición fiscal	\$ -35.000			
Utilidad Co-mercial/Utilidad ingreso no cons-titutivo 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

\*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 9.**

	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	

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 nuestros 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 veamos porque:

**Cuadro 10**  
**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/De- ducciones	\$ -300.000	\$ -300.000	\$ -450.000	\$ -450.000
Deducción pérdida fiscal	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -60.000
Utilidad/Renta liquida Gravable	\$ 200.000	\$ 200.000	\$ 150.000	\$ 90.000
Gasto impuesto Corriente 33%	\$ -66.000	\$ -66.000	\$ -29.700	\$ -29.700
Utilidad Co- mercial/Utilidad ingreso no cons- titutivo de Renta	\$ 134.000	\$ 134.000	\$ 120.300	\$ 60.300
Utilidad Comercial	\$ 134.000		\$ 120.300	
Utilidad Dis- tribuida como In- greso 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	

**Cuadro 11.**  
**Ejemplo 2: Impuesto de renta contable diferente al Im-**  
**puesto de renta fiscal (Impuesto diferido)**

	Año1		Año2	
	Contable	Fiscal	Contable	Fiscal
Ingresos	\$ 500.000	\$ 500.000	\$ 600.000	\$ 600.000
Gastos/De- ducciones	\$ -300.000	\$ -300.000	\$ -450.000	\$ -450.000
Gasto/Deducción Depreciación	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -60.000
Utilidad/Renta liquida 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 Im- puesto diferido	
Utilidad Co- mercial/Utilidad ingreso no cons- titutivo de Renta	\$ 153.800	\$ 134.000	\$ 100.500	\$ 60.300

**Cuadro 12.**

Utilidad Comercial	\$ 153.800		\$ 100.500	
Utilidad Dis- tribuida como In- greso no gravado		\$ 134.000		\$ 60.300
Utilidad No Gravada	\$ 134.000		\$ 60.300	
Utilidad que pier- de el beneficio de ser distribuida como no gravada	\$ 19.800		\$ 40.200	(19.800+40200) = \$60.000
	\$ 153.800	134.000	\$ 100.500	

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 hacemos 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 nos 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.

#### **iv. 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, porque si la misma normatividad señala según el parágrafo del Art. 3° de la ley 1314 de 2009, “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 (instrumenta-*

*lización del cómo hacer la contabilidad) pero por encima de ellos prevalece la norma tributaria” (78)*

Ahora bien, en palabras de Vázquez (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.

#### **v. 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 expedieran 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 española<sup>10</sup> 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.

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.

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

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.

## **vi. Conclusiones**

Las normas tributarias están al servicio de la contabilidad, porque: somos 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.

## Referencias

### Revistas seriadas y libros

**Corredor, J. (2010).** El impuesto Diferido de Renta. Bogotá: Editores hache.

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

**García, J. (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.

### Páginas y otros sitios web

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

**Martínez, L. (2010)** Conferencia: Contabilidad Tributaria Disponible en: <http://www.actualicese.com/opinion/videoconferencia-contabilidad-tributaria/> Publicada en web 21 de julio de 2010. Consultado el 21 de enero de 2012.

**Mejía, J. (2008).** 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/ Publicada el 22 de septiembre de 2008. Consultado el 20 de febrero de 2012.

**Vásquez, G. (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.

Leyes, normas y otras disposiciones legales

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](http://www.javeriana.edu.co/personales/hbermude/.../CE15894-2009.doc). Consultado el 28 de febrero de 2012.

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

