

ARTÍCULO

CONTABILIDAD TRIBUTARIA, UN SISTEMA DE INFORMACIÓN INDEPENDIENTE

ALBA LIBIA LOAIZA HENAO

PAULA ANDREA MALAVERA PINEDA

FUNDACIÓN UNIVERSITARIA LUIS AMIGÓ

FACULTAD DE CONTADURÍA PÚBLICA

ESPECIALIZACIÓN EN GESTIÓN Y CONTROL TRIBUTARIO

MEDELLÍN

2010

ARTÍCULO

CONTABILIDAD TRIBUTARIA, UN SISTEMA DE INFORMACIÓN INDEPENDIENTE

ALBA LIBIA LOAIZA HENAO

PAULA ANDREA MALAVERA PINEDA

Asesor

HERNAN CARLOS BUSTAMANTE

CONTADOR PÚBLICO

**Trabajo de grado realizado como opción al título de Especialistas en Gestión y
Control Tributario**

FUNDACIÓN UNIVERSITARIA LUIS AMIGÓ

FACULTAD DE CONTADURÍA PÚBLICA

ESPECIALIZACIÓN EN GESTIÓN Y CONTROL TRIBUTARIO

MEDELLÍN

2010

RESUMEN

La contabilidad tributaria debe analizarse como un modelo que separe todo el esquema que reglamenta a la contabilidad general en todas sus manifestaciones, este nuevo enfoque que deriva de las ciencias contables básicas busca primordialmente darle un marco conceptual independiente que le dé una justificación acertada a las conciliaciones que debe realizar el Contador de todos los hechos económicos que realiza la empresa en un período gravable, ya que infortunadamente, los profesionales contables no delimitan en sus contabilizaciones lo que puede llevarse de forma contable de lo que debe llevarse de forma tributaria, lo cual hace que toda la teneduría de libros se aplique con base en las normas tributarias, imposibilitando el análisis financiero general y que impide una acertada toma de decisiones por parte de la administración. La aplicación de la contabilidad tributaria depende fundamentalmente del criterio contable que realice cada profesional para un acertado registro y análisis de la información que se derive.

PALABRAS CLAVES

Causalidad

Gestión fiscal

Hecho generador

Realización

Renta gravable

Tributación

INTRODUCCIÓN

En Colombia, el proceso contable se ve contextualizado en el decreto 2649 de 1993 que conceptualiza todos los parámetros que apoyan el ciclo de contabilidad organizacional; sin embargo, la norma tributaria en muchos apartes establece implícitamente que lo fiscal prevalece sobre lo contable, y ello ha originado que la mayoría de los profesionales de la Contaduría registren y analicen hechos económicos desde el punto de vista tributario con el único fin de realizar declaraciones tributarias en oportuna y debida forma, olvidando las concepciones contables y dejando en un segundo lugar la realización de análisis financiero que informe la capacidad de inversión y financiación externa y sus niveles de liquidez, lo que conlleva a una limitada transmisión de información por parte de la administración, que puede traer consigo una equivocada toma de decisiones; todo ello en perjuicio de la viabilidad económica de la compañía en el mediano plazo. Por esta razón, el Contador debe reconocer diferencias conciliatorias entre lo contable y lo fiscal que le permitan realizar análisis exhaustivos de la información en un período gravable, pero para lograrlo no es suficiente una diferenciación práctica que sitúe cuentas y valores de forma indiscriminada, es necesario una conceptualización teórica que separe las normas básicas y técnicas para la aplicación contable y tributaria como dos sistemas de información autónomos que puedan reflejar datos analíticos para diversos usuarios, que garantice una adecuada toma de decisiones gerenciales.

Como objetivo se plantea realizar un proceso tentativo de homogeneidad de las normas contables frente a las tributarias, discriminando lo referente al marco fiscal como un sistema de información independiente respecto a los hechos económicos financieros de una organización además de efectuar un referente técnico respecto al manejo fiscal de las cuentas contables.

En el artículo se maneja un enfoque deductivo en donde se detallan parámetros generales en el proceso de contabilidad tributaria, necesarios para su aplicación en el proceso contable de las organizaciones, además se especifican lineamientos particulares para la realización de un referente teórico y técnico que sustente su manejo por parte del profesional de la Contaduría Pública.

Este artículo se basa en un estudio exploratorio ya que la finalidad del mismo es el diseño de un marco referencial teórico y técnico de la contabilidad tributaria, con base en la construcción de un marco teórico general que soporte explícitamente el proceso registro de los hechos económicos de las organizaciones.

Este artículo se basa específicamente en un diseño no Experimental, ya que es una investigación sistemática que parte de toda la conceptualización general a nivel contable y tributario, para implementar un tentativo sistema de información particular de contabilidad tributaria de manera independiente y autónoma.

El alcance de la información de este artículo es el levantamiento de la información por medio del marco regulativo existente, analizando los aspectos diferenciales entre el sistema de información contable respecto del tributario. Todo el marco teórico y técnico referenciado es limitado a organizaciones de todas las áreas productivas del sector privado del país.

CONTABILIDAD TRIBUTARIA, UN SISTEMA DE INFORMACIÓN INDEPENDIENTE

La contabilidad como sistema de información provee de herramientas cuantificables para una eficiente gestión administrativa, este sistema a su vez, se subdivide en varios subsistemas que parametrizan el ciclo contable general de las organizaciones, entre estos subsistemas se encuentra la contabilidad tributaria que entrelaza íntegramente la contabilidad para fines financieros de la contabilidad para fines tributarios y que debe diferenciarse plenamente en la búsqueda de mantener una información verídica y oportuna que permita el análisis y la comparabilidad pertinente respecto de la actividad económica de cada negocio.

En la actualidad, los profesionales de la Contaduría aplican en sus empresas contabilidad para fines tributarios, por el solo hecho de evitar posibles sanciones de las autoridades fiscales y ello hace que no se marque una diferencia entre la contabilidad para fines financieros frente a la contabilidad tributaria; con esta situación no se están analizando indicadores financieros que vislumbren a la gerencia las fuentes de inversión y financiación a corto y largo plazo, lo que trae consigo una limitada gestión administrativa, basada en información que puede alejarse de la realidad comercial y contable de la organización; por esta razón se busca realizar una conceptualización que diferencie notoriamente a la contabilidad financiera de la contabilidad tributaria para que el Contador establezca conciliaciones entre ambas, y sus informes se armonicen con las necesidades de los usuarios que requieren la información financiera y fiscal de la entidad.

En Colombia, aunque las normas contables y tributarias son manejadas de forma separada, las empresas prefieren contabilizar algunas codificaciones y registros

con base en normas tributarias, aunque ello implique alejarse de los principios de contabilidad generalmente aceptados, de tal forma que se realizan Estados Financieros para fines fiscales y no para análisis financieros que se adapten a la realidad económica del negocio; es por esto que es tan importante separar toda la conceptualización contable de la tributaria, para que los profesionales de la Contaduría no se alejen del entorno financiero que deben aplicar para la realización de proyecciones y previsiones futuras respecto a la capacidad de inversión, de endeudamiento y de liquidez de la compañía al mismo tiempo puedan predecir impuestos por pagar en periodos siguientes.

El fin primordial de la contabilidad es transmitir como herramienta sistemática, la información financiera legal, tributaria y de gestión del ente económico en un periodo determinado, por ello, los registros contables son básicos para el análisis de los hechos económicos ocurridos para la posterior toma de decisiones por parte de la administración. La contabilidad tributaria responde primordialmente a principios contables como el de asignación que se refiere a que cumpla la relación de casualidad con la actividad productora de renta, además que todas las transacciones realizadas estén en debida forma, sean reales y se asocien a los ingresos de la compañía. Es importante resaltar que se debe diferenciar permanentemente la contabilidad para fines tributarios frente a la contabilidad financiera, con ello se procura una mayor optimización y eficiencia en la toma de decisiones empresariales.

Las cualidades y objetivos de la información contable que subyacen en el decreto 2649 de 1993¹ están definidos para el manejo de la contabilidad en general, pero

¹ Por el cual se fijan los principios y normas contables generalmente aceptados en Colombia

se debe diferenciar que existen unos criterios financieros, comerciales, legales y tributarios; con los cuales se hace importante separar estos objetivos y cualidades en el ámbito contable y en el fiscal, para que se pueda conocer íntegramente las necesidades de información en contabilidad con lo necesario para la realización de declaraciones tributarias y predicciones de tributación en las organizaciones de sectores indiferentes de la economía nacional. La norma contable debe procurar el cumplimiento integral en la norma, pero para lograrlo requiere del manejo de una clara y sana independencia de las cifras reflejadas en los estados financieros y pueda dirigirse con más especificación normativa y aplicativa a los diversos usuarios de la información contable de las empresas; se puede decir que aunque en Colombia se maneja la contabilidad exclusivamente para propósitos tributarios, tampoco se hace claro diferenciar los conceptos contables de los fiscales que son claramente vistos en la normatividad de forma separada.

Por lo anterior, se busca la conceptualización de una notable diferenciación de la contabilidad tributaria frente a la financiera como un sistema de información independiente para la consecución de una eficiente gestión fiscal en las organizaciones nacionales modernas.

La importancia de la contabilidad en la práctica fiscal se remonta en su marco legal desde el artículo 15 de la actual Constitución Nacional² en donde dice que “para efectos tributarios o judiciales y para casos de inspección, vigilancia e intervención del Estado podrá exigirse la presentación de libros de contabilidad y demás documentos privados, en los términos que exija la ley.” Al reglamentar la

² Constitución Política de Colombia de 1991.

actividad mercantil, el decreto 410 de 1971³ que contiene el Código de Comercio vigente, reglamenta en sus artículos 48 a 74 todo lo relacionado con los libros de comercio, especialmente en cuanto a libros y papeles de los comerciantes, correspondencia, asientos y comprobantes de contabilidad, archivo, conservación y eficacia probatoria de tales documentos; en lo concerniente al campo contable, el decreto 2649 de 1993⁴ en los artículos 123 a 135 reglamenta el registro de libros, soportes y comprobantes de contabilidad, forma de llevarlos, conservación y demás aspectos que el decreto 624 de 1989⁵, condensó en los artículos 772 a 776 la práctica fiscal de la contabilidad.

Desde el punto de vista tributario, la reglamentación más importante en materia de soportes contables ha sido relativa a la factura. Si bien contablemente no se han establecido unos requisitos mínimos que deben llevar estos documentos, fiscalmente sí existe una reglamentación clara para que puedan ser aceptados como soporte de costos, deducciones e impuestos descontables.

La base comprensiva de contabilidad es la aplicación de factores diferentes respecto a los que se enmarcan en los principios y objetivos contables para la comunicación de información a usuarios externos; una de esas bases contempla la preparación de las declaraciones tributarias en donde se debe visualizar la conciliación entre las partidas contables y fiscales requeridas para la presentación de la obligación tributaria, en donde el reconocimiento y revelación de los hechos

³ Por el cual se expide el Código de Comercio y se dictan normas de carácter comercial.

⁴ Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección de Impuestos nacionales.

económicos depende notoriamente de la sujeción de su utilidad respecto a lo que enmarca todo la doctrina fiscal. Por ello la utilización de los registros de carácter tributario como base comprensiva de contabilidad requiere el procesamiento de la información y su divulgación en cuentas de orden que visualicen la repercusión de sus datos contables en los impuestos del ejercicio fiscal; todo lo anterior a raíz del proceso de revelación amplia y suficiente que establece que todos los hechos realizados por el ente económico en un período, deben revelarse en su totalidad, asignando diferencias temporales o permanentes en cuentas que permitan la orientación sobre la oportuna contabilización y el estricto cumplimiento de los principios de causación y asociación, vinculados a la realidad del negocio y a su objeto social principal.

En el marco de la ley 1314 de 2009 que pretende la armonización de las normas contables de acuerdo a las normas internacionales de contabilidad, específicamente el artículo 4 establece claramente que deben existir como principios fundamentales la independencia y autonomía en el reconocimiento, registro y revelación de los hechos económicos, con base en las normas tributarias frente a las normas de contabilidad y de información financiera, este lineamiento normativo aclara por primera vez que la imputación de las transacciones en los libros contables debe efectuarse de acuerdo a la contabilidad financiera y la contabilidad tributaria de forma individual, dando un mayor sentido a la profundización conceptual que debe tener presente todo profesional contable en la aplicación contable y fiscal frente a cada contabilización, con base en los principios de contabilidad generalmente aceptados, en cumplimiento de cualidades de oportunidad, utilidad y claridad de la información en todas sus dimensiones.

La elaboración de información contable se ve afectada por la diferencia de objetivos de estas dos áreas; de un lado, la búsqueda de la información financiero–económica para la toma de decisiones y fundamentalmente de inversión, y del otro, la determinación de una base imponible que favorezca los intereses del fisco con el objeto de cumplir sus funciones. Ahora bien, para Zamora Ramírez (2000) “ las diferencias contables y tributarias se originan por razones de: a) técnica fiscal, debido a la excepción en el uso de algunos principios, como el de causación; b) la limitación de criterios contables, en tanto existe imprecisión en algunos criterios, abriendo la posibilidad de originar problemas jurídicos, por interpretación de normas; y c) políticas económicas y fiscales, pues el Estado utiliza las herramientas fiscales para incentivar o intervenir la inversión, el ahorro o el consumo (Pagina 4)”

Para varios profesionales de la Contaduría Pública, al preguntarles sobre la separación del manejo tributario y contable de los hechos económicos estuvieron de acuerdo en que la independencia de la norma deja la puerta visiblemente abierta para que el procesamiento de la información se aborde de la misma forma; para Isaza (2010), “Muchas reglamentaciones vigentes, han buscado la separación de la normatividad contable respecto a la tributaria, pero esto es más que una norma, debe ser una convicción general en el ejercicio de la profesión contable en donde cada profesional en sus empresas debe recomendar un sabio manejo contable y tributario de forma independiente que permita comunicar la situación de la organización de una manera más integral y más acorde con los principios contables y tributarios que discrimina y detalla la norma.” Martelo (2010) opina que, “Actualmente las empresas han preferido manejar los registros contables desde el punto de vista tributario, para evitar conciliaciones de cifras, buscando un equilibrio frente a las declaraciones presentadas a la administración

de impuestos, obteniendo toda la información de acuerdo a lo que reglamentan las autoridades regulativas en materia fiscal, pero olvidan que una cifra contable y una cifra tributaria puede ser manejada de forma diferente y en sí reflejan situaciones diferentes que pueden beneficiar o afectar las utilidades obtenidas o la capacidad de liquidez o de rentabilidad en el mediano plazo; pero lo más sano para la práctica empresarial es la independencia entre el manejo contable y tributario de los hechos económicos ordinarios y extraordinarios en una entidad.” Y Herrera (2010) explica que “La contabilidad desde el punto de vista financiero y fiscal puede manejarse por separado, y la ley 1314 de 2009 así lo dictamina, pero la amplia dificultad es las partidas conciliatorias de una frente la otra, sin embargo, actualmente se establecen fórmulas conciliatorias que permitan que sea más práctico, ágil y sencillo manejar cada sistema de forma autónoma que tenga su propio fundamento y sus propias bases; lo que ha faltado es una independencia total, es decir, de principios, técnicas, objetivos y características que sustenten la teoría de la independencia y que soporten la información manejada tributariamente.”

Al preguntársele a los tres sobre la independencia de ambos sistemas de información todos coinciden que debe hacerse pero se requiere básicamente de toda una plataforma teórica que fundamente este manejo y le otorgue un soporte legal para su ejercicio común.

En la época actual la contabilidad ha cambiado de forma sustancial en su proceso, se ha desarrollado como un sistema de información general del cual se desprenden varios subsistemas como lo es el tributario y que con otros se ha vuelto multidimensional, capaz de comunicar datos que reflejen realidades diversas con base en el sistema general. De ahí, se parte de que existen diferencias notables entre las bases comprensivas financiera y tributaria, que

pueden ser de reconocimiento o valoración, un ejemplo típico es la definición del activo, en donde la regulación financiera establece claramente que se determina en su capacidad de generar ingresos futuros, y desde el punto de vista tributario lo que es fundamental es la propiedad que se tenga sobre un bien ya sea mueble o inmueble o en dinero o en especie, y esta característica en especial que difiere la una de la otra determina efectos diferentes para analizar su base de comprensión considerada.

Hablando en el sentido del reconocimiento, tributariamente existen ingresos, costos y deducciones ficticios, es decir, referente a la realidad económica, al tiempo que elementos de esa realidad económica no conforman la realidad fiscal, en este sentido se puede referir tácitamente en la visualización de que en su totalidad la legislación tributaria se fundamenta en un sistema de caja, elemento central en la realización que constituye un factor preponderante en la formalización de las bases gravables. Todo ingreso, costo o gasto debe cumplir la norma básica de asociación para que esté llevado en debida forma sobre las prácticas fiscales, y en este sentido cabe anotar que la norma otorga una excepción en las organizaciones que manejen contabilidad por el sistema de causación; de todas formas algunos rubros aunque se manejen por el método de causación, se deben atender por lo efectivamente pagado para su validez fiscal como en el caso de los aportes parafiscales.

En otro aspecto en donde se resaltan diferencias es en valor de los recursos, ya que por norma general en el plano fiscal solo se reconoce el valor histórico y reajustes fiscales que dependen de lo que reglamentan las entidades de regulación estatal, en cambio en la contabilidad se pueden reconocer valorizaciones que se determinan de acuerdo con la realidad económica. Una

aplicación conjunta de las dos bases comprensivas de contabilidad, que persiguen objetivos diferentes pero que en su integración deben garantizar procesos equitativos en donde solo se persiga la comunicación real de la situación financiera de la actividad económica de forma integral y así se puedan tomar decisiones correctas.

La legislación tributaria ha sido punto de partida en la gestión administrativa y en las decisiones que deben tomar los administradores de las organizaciones nacionales, en situaciones específicas como las diversas formas asociativas, por la diferenciación en las tasas de impuestos, la estructuración financiera que se ve influenciada por el alto nivel de endeudamiento, ya que en ocasiones, resulta una mejor forma para reducir el nivel de capitalización, así como la utilización de beneficios tributarios al manejo de dividendos y participaciones entre socios.

En toda la conceptualización citada anteriormente, se establecieron los procedimientos para el manejo de la contabilidad en el aspecto fiscal y contable de forma genérica, sin especificar una tácita diferenciación en su marco conceptual, que a continuación se menciona, con base en el decreto 2649 de 1993⁶

⁶ Por el cual se fijan los principios y normas contables generalmente aceptados en Colombia

Acercamiento al concepto de contabilidad tributaria

La Contabilidad Tributaria puede definirse de acuerdo con su propósito general como el sistema de medición registro y comunicación de actuaciones de tipo fiscal relacionados con un ente específico, que permite a sus usuarios juicios informados y decisiones conducentes a la colocación eficiente de los recursos, la planificación de impuestos, la uniformidad en el análisis de la información fiscal y por ende el cumplimiento de los objetivos corporativos.

Su función principal es la obtención y comunicación de los datos de orden fiscal que permitan la eficiente, adecuada y oportuna preparación de las declaraciones tributarias y prever el pago de los impuestos de acuerdo con el principio general del justo tributo.

Objetivos básicos de la contabilidad tributaria

De acuerdo con el artículo 3 del decreto 2649 de 1993⁷ se pueden extraer los siguientes objetivos en el ámbito tributario:

- ♦ Conocer y demostrar los recursos controlados por un ente económico, las obligaciones que tenga de transferir recursos a otros entes, los cambios que hubieron experimentado tales recursos y el resultado obtenido en el periodo.

⁷ Por el cual se fijan los principios y normas contables generalmente aceptados en Colombia

- ♦ Ejercer control sobre las operaciones del ente económico.
- ♦ Fundamentar la determinación de cargas tributarias.

Cualidades de la información tributaria

Según el artículo 4 del decreto 2649 de 1993⁸, se puede definir en materia tributaria para su sano entendimiento y aplicación las siguientes cualidades:

- ♦ **Utilidad:** Cuando la información que deriva de los hechos económicos gravables, es confiable para los usuarios internos y externos de la entidad.
- ♦ **Pertinencia:** Cuando la información posee retroalimentación entre diversos usuarios externos reguladores en el cruce de información tributaria, es predecible y oportuna para la presentación adecuada de declaraciones tributarias.
- ♦ **Confiabilidad:** Cuando la información es neutral y que reviste de objetividad en los datos tributarios que se imputen en cada una de las transacciones, verificable para las autoridades tributarias en cualquier instancia antes de la firmeza de las declaraciones y en la medida de la cual represente fielmente los hechos económicos en un período gravable.

⁸ Por el cual se fijan los principios y normas contables generalmente aceptados en Colombia

Principios que enmarcan la contabilidad tributaria

Como principios elementales de la contabilidad tanto financiera como tributaria está el reconocimiento de los hechos en el periodo al cual pertenecen, de ahí que es tan importante que los soportes contables y fiscales cuenten con el cumplimiento de todos los requerimientos legales y establecidos en la norma tributaria para que sean legalmente reconocidos en los registros de la compañía durante el año fiscal; la valuación depende básicamente de la conservación del patrimonio financiero que son los activos de la entidad y que deben ser registrados por su valor histórico; en la normatividad fiscal se debe tener en cuenta el valor histórico menos las depreciaciones como valores netos que deben reflejarse en las declaraciones tributarias; contablemente se tiene en cuenta el valor de reposición del que depende la gestión administrativa, pero en el ámbito tributario se debe indicar el valor histórico ajustado que apoya la base impositiva de la compañía. Por lo anterior a continuación se describen los siguientes principios.

Unidad de medida

Toda la información para fines tributarios debe reconocerse en una semejante unidad de medida; por regla general la unidad de medida es la moneda funcional y en Colombia la moneda que aplica es el peso colombiano.

Periodo

Toda organización debe preparar de forma periódica la información fiscal necesaria para la elaboración de las declaraciones tributarias, durante su vida

como ente económico. Los cortes respectivos se definen en los calendarios de plazos señalados por la administración tributaria.

Valuación o medición

Todos los actos económicos y los recursos de las organizaciones deben cuantificarse plenamente sobre su valor histórico más las adiciones realizadas durante el periodo gravable.

Esencia sobre forma

Los hechos económicos deben reconocerse y revelarse con base en la realidad económica.

Realización

La información fiscal debe reconocerse con base en la realización de cada hecho económico; se entienden realizados cuando se paguen efectivamente en dineros o en especie o cuando su exigibilidad termine por cualquier otro modo que equivalga legalmente a un pago o ingreso de dinero. En Colombia aplica el sistema de causación en donde se entienden realizadas en el año o periodo en que se causen, aún cuando no se hayan pagado todavía.

Causalidad

Se deben asociar con los ingresos devengados en cada periodo los costos y gastos incurridos para producir tales ingresos; es decir que todos los desembolsos

realizados deben ser propios de la actividad generadora de rentas del contribuyente en el periodo gravable.

Revelación plena

Las organizaciones deben informar todos los hechos económicos realizados durante su periodo fiscal para la oportuna y eficiente preparación de sus declaraciones tributarias.

En el periodo fiscal también aplican cualidades como la continuidad que define la responsabilidad de la compañía para la presentación de declaraciones tributarias, y la valuación como la cuantificación de las bases impositivas de los impuestos por pagar; de todo esto se puede decir que la independencia entre la norma contable y tributaria depende en gran medida del criterio y la aplicación que cada ente económico realice sobre sus registros contables; además como principio asociado al ámbito fiscal está la revelación completa de toda la información que derive de las transacciones y actos económicos que realice cada empresa, para ello se debe tener un concepto muy claro y definido de las peculiaridades de la empresa y de sus políticas fiscales y contables, con ello se puede analizar en qué difieren una de la otra y poder conciliar plenamente los datos que se tienen.

El principio general de la contabilidad tributaria como fuente de información es la realización, el mismo estatuto tributario aclara que una de las condiciones para que un costo o gasto sea deducible es que se haya realizado en el periodo gravable correspondiente; por este motivo se le da prioridad a este principio contable como base para la realización de declaraciones tributarias, de los

objetivos señalados en el texto, en la parte tributaria cabe destacar la verificabilidad y la equidad como principio del justo tributo de acuerdo con la realidad económica del ente económico.

Características de la contabilidad tributaria

- La información tributaria debe elaborarse con fundamento en los soportes contables.
- Debe guardar la debida cronología de los hechos económicos registrados en el periodo gravable.
- Cada documento fiscal debe describirse e indicarse la cuantía de dicha operación.
- Los soportes tributarios deben elaborarse consecuentemente con los hechos económicos realizados.
- Los comprobantes fiscales deben guardar la debida asociación con los asientos en los libros auxiliares y con la descripción cronológica de las operaciones.

Normas técnicas ligadas a la información tributaria

Desde el punto de vista fiscal, una sana independencia en el manejo de los registros contables y del mismo procesamiento de la información se desprende del

siguiente tratamiento sobre las diferentes cuentas de acuerdo con el decreto 2650 de 1993⁹, pero depuradas con base en las disposiciones tributarias:

ACTIVOS

Disponible

Se maneja igual tratamiento que a nivel contable, sin embargo cuando al cierre contable no se hayan realizado conciliaciones bancarias y existan partidas pendientes de registro contable, las cuales se identifican al momento de preparación de la declaración de renta, deben afectar el saldo en banco o cuentas de ahorro y los ingresos o gastos según se trate, para declararlos en la vigencia correspondientes. Pueden existir saldos créditos en la contabilidad que al cierre no quedaron reclasificados al pasivo, éstos deberán reclasificarse como tal para la declaración de renta.

De presentarse estos casos, deben plantearse como ajustes y reclasificaciones contables, los cuales de conformidad con el artículo 106 del decreto 2649 de 1993 afectarán los resultados del período en el que se advirtieron, como ajustes de años anteriores.

Los valores ajustados contablemente a la tasa promedio de los últimos cinco días, serán ajustados fiscalmente a la tasa representativa del mercado para el dólar al 31 de diciembre. Las diferencias en la aplicación de tasas, deben ser eliminadas tanto en el Balance como en el Estado de Resultados para la declaración de renta,

⁹ Por el cual se establece el Plan Único de Cuentas para comerciantes

representando un mayor o menor activo o pasivo en moneda extranjera e ingreso o gasto por diferencia en cambio.

Inversiones

Las inversiones deben declararse observando las reglas generales establecidas por los artículos 271 y 272 del decreto 624 de 1989¹⁰.

En las inversiones de renta fija cuando coticen en bolsa, se declaran por el valor promedio de transacciones en bolsa del último mes del período gravable. En caso de que no coticen en bolsa, el valor patrimonial es el mismo valor en libros que incluye el costo de adquisición; más el descuento causado, más los intereses causados y no cobrados.

En las inversiones de renta variable se declaran por el costo fiscal que constituye el costo de adquisición más los rendimientos causados; para los contribuyentes obligados a utilizar métodos especiales de valoración de acuerdo con las disposiciones de las entidades de control, el valor patrimonial será el que resulte de la aplicación de dicho método.

Deudores

En general las cuentas por cobrar se declaran por el mismo valor en libros; sin embargo se deben tener en cuenta los siguientes aspectos:

¹⁰ Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección de Impuestos nacionales.

- Si en la contabilidad existen partidas con saldo crédito, éstos deben reclasificarse al pasivo fiscal.
- Los saldos débitos que posean las sucursales de sociedades extranjeras para con su casa matriz, constituyen patrimonio propio de la sucursal, es decir, representan una disminución.
- Las cuentas por cobrar a socios o accionistas por préstamos que realicen las sociedades, generan rendimiento presuntivo, el cual se liquidará proporcional a la posesión del préstamo o desembolso.
- Los saldos a favor por impuestos y contribuciones, deben quedar ajustados a los valores reflejados en las declaraciones.
- Las deudas de difícil cobro si se dan las condiciones de fuerza mayor que impidan su recuperación podrían darse de baja contra resultados o la provisión constituida, en esa forma se afecta el valor patrimonial de esas cuentas por cobrar.
- El artículo 270 del decreto 624 de 1989, establece que el valor de los créditos es el nominal, pueden estimarse por un valor inferior cuando el contribuyente demuestre satisfactoriamente la insolvencia del deudor, o que ha sido imposible obtener el pago. Cuando el contribuyente haya solicitado provisión para deudas de dudoso o difícil cobro, se deduce el monto de la provisión.
- Los créditos manifiestamente perdidos o sin valor, pueden descargarse del patrimonio, si se ha hecho la cancelación en libros.
- Para propósitos fiscales, son deducibles de conformidad con el artículo 145 del decreto 624 de 1989, las cantidades razonables que con criterio comercial fije el reglamento como provisión para deudas de dudoso o difícil cobro, siempre que se hayan originado en actividades productoras de renta, correspondan a cartera

vencida y se cumplan los demás requisitos. No se reconoce el carácter de difícil cobro o deudas contraídas entre sí por empresa o personas económicamente vinculadas, o por los socios para con la sociedad o viceversa.

Existen dos clases de provisiones: La individual sobre deudas con más de un año de vencidas, es deducible el 33% por cada año. Y el general sobre los siguientes vencimientos, la provisión deducible es: vencidas entre 91-180 días. 5%, vencidas entre 181-360 días 10% y más de 360 días 15%. Cualquiera de los dos sistemas se puede utilizar pero debe aplicarse uniformemente para toda la cartera, de un año a otro podrá cambiarse el sistema utilizado, haciendo los ajustes correspondientes. Las diferencias entre las provisiones contables y fiscales deben eliminarse fiscalmente, constituyendo un incremento en el valor patrimonial de las cuentas por cobrar y en la determinación de la renta, la diferencia de año de la provisión contable y fiscal es un gasto no deducible.

- Respecto a los castigos de cartera, bien sea que se lleven contablemente contra la cuenta de provisión o directamente al Estado de resultados, son deducibles fiscalmente, para tal efecto se debe elaborar un anexo que detalle la cartera castigada indicando las razones que impiden su recuperación.

Inventarios

Constituyen activos movibles que se enajenan dentro del giro ordinario del negocio del contribuyente e implican ordinariamente existencias al principio y al fin de cada año o período gravable.

Existe una creencia sobre la igualdad de los saldos contables y tributarios de los inventarios, en procesos productivos los sistemas de costos utilizados financieramente bien para ejercer control o medir eficiencias puede presentar

diferencias respecto al costo total en donde prevalece lo que puede entenderse de reconocido fiscalmente.

Una diferencia notable es la disminución del inventario final por faltantes de mercancías de fácil destrucción o pérdida que sean demostrables, en un valor total del 3% del inventario final, que no es procedente realizarlo contablemente pero tiene grandes incidencias en la determinación de la renta líquida de manera fiscal según el artículo 64 del decreto 624 de 1989.

El método que se utilice para la valoración de inventarios, de acuerdo con las normas de contabilidad generalmente aceptadas, deberá aplicarse de manera uniforme, durante todo el año gravable, debiendo reflejarse en cualquier momento del período en la determinación del inventario y costo de ventas. El cambio de método de valoración debe ser aprobado por la administración de impuestos con cuatro meses de anticipación al inicio del período en el cual se proyecta utilizar.

El valor de los inventarios que se determine de acuerdo con los métodos de valuación debe ser el mismo que refleje la contabilidad y autorizado por la administración de impuestos.

Cuando se determine que el método de valuación corresponda a uno que no ha autorizado la administración tributaria, podría desconocerse el costo de ventas representado por la diferencia entre el método inicial y el último sin autorización.

Propiedad, planta y equipo

Constituyen activos fijos, porque no se enajenan dentro del giro ordinario del negocio del contribuyente. Se declaran por el costo fiscal que corresponde al costo histórico menos la depreciación acumulada cuando haya lugar a ello, de conformidad con los artículos 69 y 70 del decreto 624 de 1989.

Los bienes inmuebles pueden declararse por el costo fiscal, de acuerdo con la opción establecida por el artículo 353, por el avalúo catastral. La opción elegida por el contribuyente dependerá de la conveniencia en caso de enajenación para disminuir la utilidad o con el propósito de disminuir la base de renta presuntiva, en el evento de que no se proyecte enajenar los bienes inmuebles, y el contribuyente se encuentre tributando en los niveles de renta presuntiva.

El artículo 128 del decreto 624 de 1989 señala que son deducibles cantidades razonables por la depreciación causada por el desgaste o deterioro normal o por obsolescencia de bienes usados en negocios o actividades productoras de renta, equivalentes a la alícuota o suma necesaria para amortizar el 100% de su costo durante la vida útil de dichos bienes, siempre que éstos hayan prestado servicio en el año o período gravable.

La depreciación se calcula por el sistema de línea recta, por el de reducción de saldos o por otro sistema de reconocido valor técnico autorizado por la administración de impuestos. Por lo anterior, si el contribuyente desea utilizar un sistema de depreciación diferente a los señalados anteriormente, requiere autorización de la administración tributaria con tres meses de antelación al inicio del período en el que vaya a tener aplicación.

Se establece además que aquellos activos cuyo valor de adquisición sea inferior a 20 UVT¹¹ en el mismo año en que se adquieran se pueden depreciar en su totalidad sin consideración de la vida útil.

Cuando la depreciación solicitada fiscalmente exceda de la registrada contablemente, se debe destinar de las utilidades de cada año, una reserva equivalente al 70% de la diferencia entre el valor solicitado fiscalmente y el contabilizado según el artículo 130 de decreto 624 de 1989 Las utilidades que se

¹¹ Unidad de valor Tributario

liberen cuando la depreciación contable sea superior a la depreciación fiscal, se podrán distribuir como ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional.

Las depreciaciones diferidas por no tener efecto fiscal, deben ser eliminadas para determinar el valor patrimonial de los activos fijos; en igual forma el impuesto diferido que se origine sobre esta depreciación.

La mayor diferencia que puede originarse en esta cuenta es por la aplicación de sistemas de depreciación o vidas útiles diferentes para propósitos contables y fiscales.

Intangibles

De acuerdo con el artículo 142 del decreto 624 de 1989, estos son activos amortizables. Su amortización se debe reconocer en un término no inferior a cinco años, salvo que se demuestre que por la naturaleza o duración del negocio, la amortización deba hacerse en un plazo inferior. La amortización se hará por los métodos de línea recta o de reducción de saldos, o mediante otro método de reconocido valor técnico autorizado por la administración de impuestos.

El artículo 279 del decreto 624 de 1989, establece que el valor patrimonial de los intangibles adquiridos a cualquier título, se estima por su costo de adquisición demostrado, menos las amortizaciones concedidas y la solicitada por el año o período gravable.

De acuerdo con lo anterior no se aceptan deducciones por amortización de intangibles estimados, sino producto de adquisiciones demostrables. Por ejemplo, el crédito mercantil formado por el contribuyente producto de una estimación, no será aceptado fiscalmente.

Si las compañías aplican métodos diferentes a la línea recta y reducción de saldos para amortizar estos activos, requiere previa autorización por parte de la administración de impuestos.

Respecto al valor patrimonial de los derechos fiduciarios, de conformidad con el artículo 271 del decreto 624 de 1989, deben ser declarados de acuerdo con la participación en el patrimonio líquido del fideicomiso al final del ejercicio o en la fecha de la declaración. Los bienes para los beneficiarios conservarán la condición de movilizados o inmovilizados, monetarios o no monetarios que tengan en el patrimonio autónomo. Para este propósito, los fiduciarios deberán expedir un certificado indicando los derechos, los rendimientos acumulados hasta el 31 de diciembre del respectivo ejercicio, aunque no hayan sido liquidados en forma definitiva y los rendimientos del último ejercicio gravable.

Diferidos

El artículo 142 de decreto 624 de 1989 señala que son inversiones amortizables, las que de acuerdo con la técnica contable deben registrarse como activos, para su amortización en más de un año o período gravable o tratarse como diferidos.

De lo anterior, se concluye que el criterio contable para el registro de estos activos tiene pleno efecto fiscal, por lo que en principio no existiría diferencia entre el valor contable y fiscal de estos activos. Sin embargo debe observarse para la aceptación de estos activos los requisitos señalados para las deducciones.

El impuesto diferido por cobrar debe eliminarse para propósitos de determinar el patrimonio bruto, en consideración a que su reconocimiento surge de la aplicación de la norma contable; adicionalmente no se deben incluir activos reconocidos con base en expectativas.

El artículo 143 del decreto 624 de 1989 establece que estas inversiones pueden amortizarse en un término no inferior a cinco años, salvo que se demuestre por la naturaleza o duración del negocio, la amortización deba hacerse en un plazo inferior.

Aplican los mismos sistemas establecidos para propósitos contables y opcionalmente para recursos naturales no renovables establece la posibilidad de hacer la amortización por el método de línea recta.

Otros activos

Se declaran por el mismo valor en libros, cuando existan provisiones sobre estos activos, éstas no deben tenerse en cuenta para determinar el valor patrimonial.

Valorizaciones

Las valorizaciones registradas de acuerdo con las normas contables, no deben tenerse en cuenta, excepto las provenientes de inversiones de renta variable, si éstas provienen de la aplicación de métodos de valoración, las cuales harían parte del valor patrimonial de estos activos; en igual forma las valorizaciones de los semovientes como resultado del valor que determine el Ministerio de Agricultura, el cual hace parte del valor patrimonial de estos activos.

PASIVOS

Los pasivos que sean aceptados fiscalmente, deben cumplir los siguientes requisitos, señalados por los artículos 283, 631 y 771-2 del decreto 624 de 1989, los cuales son los siguientes:

- Conservar los documentos correspondientes a la cancelación de la deuda.
- Estar respaldados por documentos idóneos y con el lleno de las formalidades exigidas para la contabilidad. En transacciones con terceros que constituyan costo o deducción, deben estar soportados por factura o documentos equivalentes de acuerdo a las disposiciones fiscales.
- Suministrar la información tributaria de los acreedores cuando la administración de impuestos así lo solicite.

Por lo anterior, los pasivos estimados que se constituyan contablemente para cubrir contingencias u obligaciones futuras en las que no se pueda establecer el valor real ni identificar los acreedores por no estar debidamente soportados, no deberán tenerse en cuenta para determinar los pasivos fiscales.

Las normas fiscales establecen una excepción en relación con el pasivo actuarial para el pago futuro de pensiones de jubilación, el cual para efectos de la deducción se limita por año al 4% del cálculo actuarial, el pasivo registrado contablemente al estar debidamente soportado y eventualmente las compañías trasladar este pasivo a un fondo de pensiones, el pasivo contabilizado sería aceptado fiscalmente.

Para el caso de las prestaciones legales y extralegales, debe existir una consolidación por cada empleado que muestre el pasivo correspondiente. Con el

propósito de establecer los pasivos reales, es conveniente realizar una prueba de pagos posteriores en los primeros meses del año siguiente, respecto a los registrados al 31 de diciembre del año en que se está declarando. Como por ejemplo: los pagos de impuestos y retenciones del último periodo declarado del año, los cuales se pagan en enero o febrero del año siguiente, aportes parafiscales de diciembre pagado en el mes de enero.

Para identificar pasivos estimados que en algunos casos no se encuentran registrados en la cuenta de pasivos estimados, se podría hacer a través de un informe que liste los acreedores por Nit y tercero al 31 de diciembre identificarlos.

El impuesto diferido por pagar que se reconoce sobre las diferencias temporales que implican el pago de un menor impuesto de renta en el año siguiente, por tratarse de una posible obligación futura, no debe incluirse en la determinación de los pasivos fiscales.

El artículo 287 del decreto 624 de 1989, establece que las deudas que por cualquier concepto tengan las agencias, sucursales, filiales o compañías que funcionen en el país, para con sus casas matrices extranjeras o agencias, sucursales o filiales de las mismas con domicilio en el exterior, se consideran para efectos tributarios como patrimonio propio, de las agencias, sucursales, filiales o compañías con negocios en Colombia.

Constituyen pasivo para todos los efectos los saldos pendientes de pago al final del respectivo ejercicio que dan lugar a costos o deducciones por intereses y demás costos financieros, incluida la diferencia en cambio de conformidad con el artículo 124-1 del decreto 624 de 1989.

PATRIMONIO

La profundidad de las diferencias contables respecto a las tributarias se puede establecer de la siguiente forma:

- Diferencias constituidas por valorizaciones, reajustes fiscales o avalúo catastral en exceso de costo contable ajustado, cuando para efectos fiscales los bienes se declaren por alguno de los anteriores procedimientos, originando un mayor valor sobre el costo histórico registrado contablemente, determinando un mayor valor del patrimonio fiscal.
- Se pueden originar diferencias en los resultados de ejercicios anteriores, que se originan por el traslado de la diferencia de la renta líquida y la utilidad contable tanto del período actual como de períodos anteriores. Estas diferencias pueden atribuirse a la aplicación de gastos contables no reconocidos fiscalmente o en ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional que son tenidos en cuenta a nivel fiscal, o por el manejo de rentas exentas.

INGRESOS

Las partidas diferenciales se pueden originar en las siguientes situaciones:

- En ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional que son valores excluidos de la conformación de la base gravable del impuesto sobre la renta y sus complementarios y por tanto forman parte del proceso de depuración de los ingresos gravados, se disminuyen del ingreso total en esa perspectiva. Su efecto sobre la determinación de las utilidades contables es neutro, solo afecta

la base gravable, y por tanto sus diferencias deben quedar registradas en cuentas de orden.

- Las diferencias por ingresos teóricos se refiere a ciertas ficciones tributarias que determinan la existencia fiscal de ingresos no originados en la realidad económica, pero que constituyen base gravable. Estos que no están incluidos en la información financiera se deben incluir en la determinación de la renta gravable, en concordancia con la normativa tributaria, toda vez que cumplen los presupuestos de hecho y de derecho generadores de la carga sustancial. Estos valores de ingresos no tienen reconocimiento contable debido al no cumplimiento del principio de realización. Estos se resumen en rendimientos presuntivos por préstamos de la sociedad a sus socios o accionistas, la renuncia a gastos por auto liquidación de impuestos para acogerse al beneficio de auditoría, el exceso entre el valor escriturado cuando difiera notoriamente del valor comercial del bien o cuando el valor escriturado sea inferior al costo, al avalúo catastral.
- La diferencia por comparación patrimonial es un ingreso tributario presuntivo que parte del concepto según el cual el patrimonio solo puede crecer por valorizaciones nominales, capitalizaciones o por generación de ingresos. Cuando no se justifiquen las diferencias del patrimonio de un período y el anterior se presume que el incremento no justificado es un ingreso y dicho incremento no genera un efecto contable.
- La diferencia por rentas líquidas especiales que debe entenderse el ingreso tributario que no admite ser afectado con costos ni deducciones y que en esa perspectiva se gravan en su totalidad como la recuperación de deducciones por la venta de activos fijos, la recuperación de deducciones por depreciaciones y por pérdidas compensadas.

- La diferencia por rentas exentas que corresponden a ingresos tributarios con beneficios especiales que se constituyen a tarifa cero. El concepto es meramente fiscal y de acuerdo con ello debe depurarse de los ingresos financieros reconocidos en el proceso contable.
- Las diferencias que se originan en el proceso de determinación de la renta líquida bajo el método de la ganancia ocasional son ingresos que no forman parte de la depuración de la renta líquida o depuración ordinaria en razón al tipo de ingreso y a la forma de realizarse el mismo, que se establece en casos extraordinarios, no obstante, es parte de la utilidad contable pero no indica con ello que sea parte de la renta líquida ordinaria.

GASTOS

Contablemente un gasto representa salidas de recursos para el mejoramiento de la actividad económica de la empresa, en el ámbito fiscal estos gastos cuentan con el nombre de deducciones que constituyen desembolsos para procurar la generación de renta. Las diferencias entre lo contable y lo tributario se especifican básicamente en el no cumplimiento de las condiciones para que se pueda considerar como factor preponderante para la reducción de la renta líquida ya sea por la no causalidad, proporcionalidad y necesidad o por contar con limitaciones expresas para su reconocimiento. Que se originan en gastos no deducibles o gastos con tratamiento tributario especial. Entre estos gastos no deducibles fiscalmente se pueden encontrar:

- Los pagos por concepto de gastos pagados en el exterior cuando supera el 15% de la renta líquida o cuando no se cuente con la consignación de la respectiva retención en la fuente.
- El faltante o la pérdida de existencias cuando se determina por el sistema de inventarios periódico o permanente que supere el 3% del inventario final.
- Los gastos que se realicen a personas ubicadas en paraísos fiscales y que no se les haya practicado retención en la fuente.
- Las donaciones que se hagan sin el cumplimiento de las condiciones legales para aceptarse como deducción o que supere el 30% de la renta líquida antes de descontar la donación, o cuando hayan pérdidas fiscales en donde no se pueda determinar la base para su liquidación.
- Las provisiones para cuentas por cobrar, cuando excedan los límites fiscales.
- Los gastos amortizables en exceso del límite fiscal.
- Los gastos de períodos anteriores.
- Los pagos por concepto de multas y sanciones de carácter administrativo, disciplinario, civil penal o policivo, inclusive los intereses de mora impuestos por las autoridades judiciales.
- La provisión para devoluciones y descuentos condicionados en ventas.
- Los gastos que excedan del 50% de los ingresos de profesionales independientes que no facturen todos los ingresos o no les retengan.
- Los costos y gastos que excedan el 50% de los ingresos en los efectivamente incurridos, si no se llevan libros de contabilidad.
- Las retenciones asumidas en renta, IVA u otro.

- Los valores por concepto de IVA no cobrado en gastos
- El IVA no descontado oportunamente en las declaraciones.
- Los gastos personales en negocios individuales.
- La depreciación de activos fijos menores cuando fiscalmente se deprecia el 100% y contablemente según su vida útil o cuando no se constituye la reserva sobre la utilidad del 70% del exceso de la depreciación contable frente a la fiscal.
- La provisión para el impuesto al patrimonio, cuando no se lleve a la cuenta de revalorización del patrimonio.
- Los impuestos causados y no pagados, en los casos de Predial, Industria y comercio, avisos y tableros; de igual forma tiene la totalidad de impuestos pagados o causados de vehículos, timbres, registro y anotación llevados al gasto.
- La provisión para baja del valor de mercado de las inversiones, de propiedad planta y equipo y derechos fiduciarios como lo establece la normatividad contable.
- Los pagos o abonos en cuenta efectuados a vinculados económicos no contribuyentes, contribuyentes del régimen especial o exento, cuando no se puedan demostrar que efectivamente se prestaron los servicios.
- Los salarios respecto de los cuales no se efectuaron los aportes obligatorios al sistema de seguridad social.
- Los gastos respaldados en facturas de venta o documento equivalente que no cumplan los requisitos formales de la facturación.

- Los pagos gravados con IVA, efectuados a personas naturales cuando no se obtenga el RUT en donde respalde que pertenece al régimen simplificado o cuando los mismos superen el tope para pertenecer al mismo.
- Los pagos o abonos en cuenta por concepto de gastos de publicidad, promoción y propaganda de productos importados que excedan del 15% de la venta de los respectivos productos.
- La totalidad del costo de servicios vendidos a corporaciones, asociaciones y fundaciones sin ánimo de lucro, en las cuales participen en la dirección personas con algún parentesco dentro del segundo grado de consanguinidad segundo de afinidad o único civil.
- Los pagos o abonos en cuenta por publicidad que supere el 20% de las ventas proyectadas de productos importados legalmente.
- El valor de los intereses pagados a personas o entidades que no estén vigiladas por la superintendencia financiera y que supere la tasa de usura certificada por la misma.
- La donación de acciones, aportes, títulos valores, derechos o acreencias poseídos en entidades o sociedades.
- El 75% del gravamen a los movimientos financieros.
- El valor de la inversión directa en mejoramiento del medio ambiente cuando supere el 20% de la renta líquida antes de restar el valor de la inversión por parte de personas jurídicas contribuyentes.
- La inversión realizada para reforestación que exceda del 10% de la renta líquida antes de restar el valor de la inversión.

- Inversiones en investigaciones científicas o tecnológicas que superan el 20% de la renta líquida antes de restar el valor de la inversión.
- Un porcentaje mayor del 115% del valor de las inversiones efectuadas en empresas localizadas en el área del Río Páez.

Existen varias deducciones tomadas fiscalmente pero contablemente se toman como inversiones generales o compra de activos fijos, éstas son:

- Inversión en proyectos calificados como de carácter científico o tecnológico o de innovación tecnológica a entidades educativas adscritas al Colciencias en un porcentaje correspondiente al 125% del total de la inversión.
- El 30% del valor de la inversión en activos fijos reales productivos adquiridos, aún bajo la modalidad de Leasing financiero.

Otros conceptos tomados como deducciones pero que no son tenidas en cuenta en el aspecto contable, sino expresamente en el tributario son:

- El exceso de la renta presuntiva sobre renta líquida real ajustada fiscalmente, podrá restarse de las rentas líquidas ordinarias.
- La compensación de pérdidas fiscales acumuladas al 31 de diciembre de 2006 que se reajustes fiscalmente en el mismo porcentaje de aumento de la UVT que no supere el 25% de la renta líquida.
- La sociedad absorbente en un proceso de fusión puede compensar las pérdidas fiscales reajustadas fiscalmente con las rentas líquidas ordinarias que obtenga en períodos gravables siguientes. Las sociedades resultantes en un proceso de escisión, puede hacerlo sobre las pérdidas fiscales de la sociedad escindida con el límite que no supere el porcentaje de participación en el patrimonio de las sociedades resultantes en el patrimonio de la sociedad que se escindió.

- Las pérdidas fiscales derivadas en ingresos no constitutivos de renta o ganancia ocasional y en costos y deducciones que no tengan relación de causalidad con la producción de renta gravable que no pueden ser compensadas con las rentas líquidas del contribuyente, salvo en el caso de la deducción por inversión en activos fijos.
- Deducción de 25% del valor fiscal donado a la Corporación Gustavo Matamoros y a las fundaciones y organizaciones dedicadas a la defensa y protección de los derechos humanos, acceso a la justicia.
- Los aportes por cesantías realizados a partícipes independientes hasta el monto de 2.500 UVT.
- Pensiones de jubilación efectivamente pagadas.

COSTOS

En aspectos contables y financieros este grupo representa los desembolsos directos e indirectos que se requieren para la adquisición de productos o prestación de servicios vendidos, de acuerdo con la actividad económica de la organización. Existen algunos costos no imputables por ventas o prestación de servicios que no pueden descontarse en la depuración de la renta líquida ordinaria. Entre ellos están:

- Pensiones de jubilación que exceden el límite fiscal.
- La depreciación registrada contablemente en exceso del límite fiscal.
- El impuesto predial causado y no pagado.

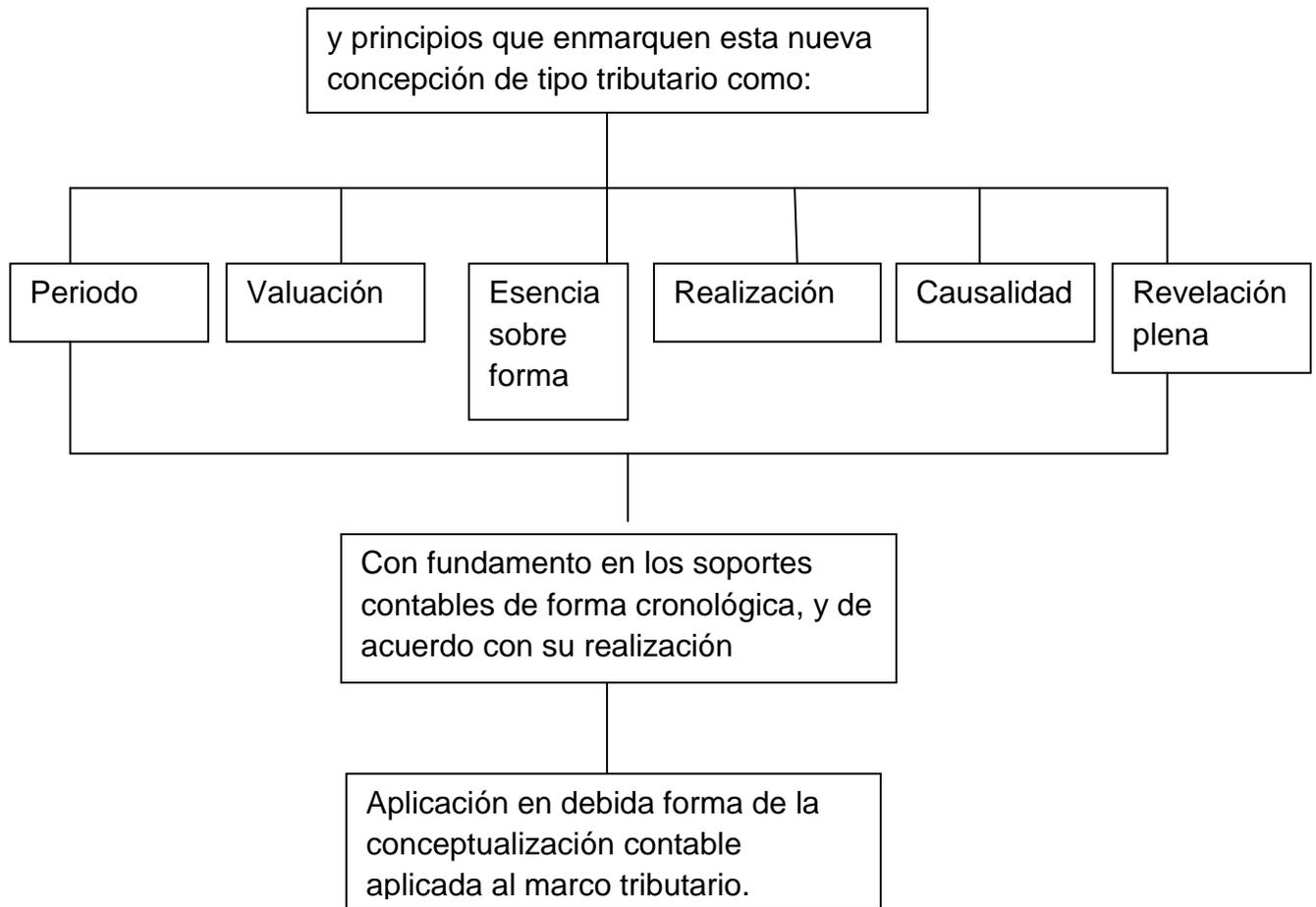
- Los pagos a vinculados económicos no contribuyentes.
- Los gastos financieros en exceso de la tasa de usura permitida por la Superintendencia Financiera.
- La disminución de inventarios superior al 3% de las unidades pérdidas.
- El IVA en compras, asumido o no descontado oportunamente, o sobre el que no se tenga derecho a impuesto descontable.
- Las compras a proveedores ficticios o insolventes.
- Los salarios sobre los cuales no se les haya pagado los aportes obligatorios al sistema de seguridad social.
- El valor de los bienes importados sin el pago de los tributos aduaneros.
- Los costos soportados de forma equivocada en facturas de venta o documento equivalente que no cumpla con los requisitos esenciales para la facturación.
- Los salarios destinados a remunerar de alguna forma al trabajador y que no hayan formado parte de la base gravable en la retención en la fuente por ingresos laborales.

El paso final de todo este proceso constituye la autonomía en la presentación de estados financieros de propósito general y especial contablemente y de declaraciones tributarias e informes fiscales que vislumbre un panorama que integre la realidad económica de una organización en su totalidad, para que el proceso contable cuente con mayores argumentos en el cumplimiento de los principios contables establecidos en el decreto 2649 de 1993 y comunicando una información que integre todas las fuentes de análisis financiero y fiscal que permita conocer con certeza fuentes de liquidez, de inversión y de crédito necesarias para el desarrollo del objeto social de la organización.

CONCLUSIONES

Es claro comprender dentro del modelo de contabilidad tributaria que lo que se persigue es la adaptación de los lineamientos generales de la misma, de acuerdo con el ordenamiento contable y tributario existente, en donde se debe manifestar la claridad que se debe tener al diferenciar todos los desembolsos realizados por un ente económico con el fin de obtener ingresos futuros (llamados costos) y de aquellos que se requieren para ejecutar actividades administrativas de la empresa pero que no se recuperan (gastos), para así definir con claridad la diferencia con los costos y deducciones generales a nivel tributario que deben tener características similares, pero con la particularidad que deben cumplir el principio de realización dentro del periodo fiscal correspondiente. En el artículo se ha realizado un tentativo proceso en donde se pueda homogenizar las normas contables y las tributarias, de acuerdo a la conceptualización actual de las normas básicas contables establecidas en el decreto 2649 de 1993 y la naturaleza de los registros contables que se reglamentan en el decreto 2650 de 1993, aclarando que todo profesional Contable debe independizar la forma del registro en el plano contable y en el plano tributario para la justificación clara de la procedencia de las cifras que se relacionan en las declaraciones tributarias frente a las que se sitúan en la contabilidad; este artículo tuvo dos apartes, el primero pretendió darle una conceptualización teórica a la contabilidad tributaria como un sistema de información independiente al contable, separando su concepto, función, objetivos, cualidades y características específicamente en el aspecto tributario; el segundo es un tentativo manual técnico que clarifique la diferenciación contable y fiscal de los elementos de los estados financieros (activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos, costos), que evidencie el procedimiento de registro de los hechos económicos en un período gravable.





BIBLIOGRAFÍA

Zamora, Carlos. Principios contables y su perspectiva fiscal. 2 nd. ed. Bogotá D.C. Ecoe Editores. 2000. 110 p.

Uribe, Hugo L. Introducción a la teoría general de la contabilidad financiera. 2 nd. Ed. Medellín. Fondo Editorial Universidad Eafit. 187 p.

Decreto 2649 de 1993. Diario oficial 41. Por medio del cual se fijan los principios y normas contables generalmente aceptadas en Colombia. Bogotá D.C. 29 de diciembre de 1993.

Decreto 410 de 1971. Diario oficial 33.339. Por el cual se expide el Código de Comercio. Bogotá D.C. 16 de junio de 1971.

Decreto 624 de 1989. Diario oficial 38756. Por medio del cual se expide el Estatuto Tributario. Bogotá D.C. 30 de marzo de 1989.

Ley 1314 de 2009. Diario oficial 47.409. Por el cual se regulan los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de las informaciones aceptadas en Colombia. Bogotá D.C. 13 de julio de 2009.