

Segunda edición

Contabilidad tributaria

Carlos Mario Vargas Restrepo



ECOE
EDICIONES



Contenido

Prólogo a la primera edición.....	XV
Prólogo a la segunda edición	XIX
Introducción	XXI
1. Fundamentos teóricos y legales de la contabilidad tributaria	1
1.1 Contextualización	1
1.2 Concepto de contabilidad tributaria.....	6
1.3 Sobre el marco conceptual de la contabilidad tributaria.....	10
1.4 Evolución de la regulación contable en Colombia.....	16
1.5 La relación entre contabilidad y fiscalidad	25
1.6 Aspectos característicos de las tradiciones contables latina y anglosajona. Su influencia en la relación contabilidad-tributación.....	36
1.7 Sistemas contables-fiscales integrados y desconectados	43
Síntesis del capítulo	48
2. Tratamiento contable y fiscal de algunos hechos económicos particulares	51
2.1 Enajenación de inmuebles	51
2.2 Contratos de <i>leasing</i> o de arrendamiento financiero.....	53
2.2.1 Marco normativo y doctrinario.....	53
2.2.2 Marco teórico	53
2.2.3 Modalidades o sistemas de los contratos de <i>leasing</i>	55
2.2.4 Contratos de <i>lease back</i> o retroarriendo.....	63
2.2.5 Aspectos complementarios – cálculo del canon de arrendamiento.....	63
2.2.6 Ejercicio de Aplicación <i>Leasing</i> Operativo.....	64
2.2.7 Ejercicio de Aplicación <i>Leasing</i> Financiero	64
2.2.8 Ejercicio de Aplicación <i>Lease back</i>	67
Síntesis del capítulo	70

3. Cálculo y contabilización de utilidades gravadas y no gravadas	71
3.1 Marco normativo.....	71
3.2 Contextualización	72
3.3 Dividendos y participaciones no gravados con el impuesto sobre la renta	73
3.4 Procedimiento para el cálculo de las utilidades gravadas y no gravadas.....	76
3.5 Ejercicios de aplicación	80
Síntesis del capítulo	88
 4. Conciliaciones contables – fiscales.....	89
4.1 Marco normativo y doctrinario.....	89
4.2 Fundamentos de las conciliaciones contables-fiscales	90
4.3 Conciliación entre la utilidad contable y la renta fiscal	95
4.3.1 Diferencias en ingresos.....	95
4.3.2 Diferencias en costos	98
4.3.3 Diferencias en gastos.....	98
4.3.4 Diferencias generadas por compensaciones	103
4.4 Conciliación entre el patrimonio contable y fiscal	105
4.6 Conciliación entre la corrección monetaria contable y la fiscal	120
4.7 Conciliación Vinculante.....	121
Síntesis del capítulo	123
 5. Impuesto a las ganancias (corriente y diferido)	127
5.1 Marco normativo y doctrinario.....	127
5.2 Fundamentos del impuesto diferido.....	128
5.2.1 Impuesto a las ganancias	131
5.2.2 Diferencias permanentes o definitivas.....	132
5.2.3 Diferencias temporarias	135
5.2.4 Activos y pasivos por impuesto diferido	138
5.2.5 Contabilización de las diferencias temporarias y permanentes y reconocimiento del impuesto diferido.....	139
5.3 El modelo de la revaluación de activos y el impuesto diferido	141
5.3 Métodos para el cálculo del impuesto diferido	142
5.3.1 Método del diferido	142
5.3.2 El método del pasivo.....	144

5.5 Modelo para el cálculo del gasto por impuesto de renta cuando existe impuesto diferido.....	148
5.6 Ejercicios de aplicación	150
5.6.1 Ejercicio método del diferido	155
5.6.2 Ejercicios método del pasivo.....	158
5.7 Efecto del reconocimiento del impuesto diferido sobre los dividendos	173
5.8 Otras consideraciones en el tratamiento contable del impuesto de renta	176
5.8.1 Provisión para impuesto de renta	177
5.8.2 Contabilización del pasivo real por impuesto de renta	179
Síntesis del capítulo	182
 6. Contabilización de los impuestos indirectos	 185
6.1 Introducción	185
6.2 Fundamentos del IVA	186
6.3 Impuestos descontables.....	190
6.4 Contabilización del IVA	192
6.4.1 Impuestos generados	192
6.4.2 Impuestos descontables	194
6.5 Saldos a favor de IVA.....	201
6.6 Estructura del plan de cuentas para efectos de la contabilización del IVA.....	202
6.7 Impuesto Nacional al Consumo (INC)	204
Síntesis del capítulo	204
 7. Contabilización de otros impuestos.....	 207
7.1 Introducción	207
7.2 Impuesto al patrimonio.....	207
7.2.1 Fundamentos legales.....	207
7.2.2 Contabilización del impuesto al patrimonio o impuesto a la riqueza	210
7.3 Impuesto de Industria y Comercio (ICA) y su complementario de avisos y tableros	213
7.3.1 Fundamentos legales del Impuesto de Industria y Comercio	213
7.3.2 Fundamentos legales del impuesto de avisos y tableros.....	215

7.3.3 Contabilización del Impuesto de Industria y Comercio y su complementario de avisos y tableros.....	215
7.4 Contabilización de otros impuestos.....	217
7.5 Retenciones en la fuente.....	218
Síntesis del capítulo	220
8. Cuentas de orden fiscales: una alternativa para el sistema de registro de las diferencias entre las bases contables y fiscales	221
8.1 Marco normativo y doctrinario.....	221
8.2 Introducción	222
8.3 Cuentas de orden fiscales	226
8.3.1 Criterios para el registro de las diferencias en cuentas de orden fiscales	230
8.3.2 Ejercicios de Aplicación.....	232
8.3.3 Plan de cuentas fiscal	236
8.3.4 Vigencia de los registros en las cuentas de orden fiscales como sistema de registro obligatorio de las diferencias entre las bases contables y fiscales	239
Síntesis del capítulo	240
Apéndice: Ejercicio práctico de impuesto sobre la renta	241
Abreviaturas utilizadas en este libro	267
Referencias	269



Al final del libro está ubicado el código para que pueda acceder al **Sistema de Información en Línea – SIL**, donde encontrará 8 carpetas con decretos, leyes, oficios, circulares y sentencias los cuales sirven de complemento a la lectura del libro.

Figuras

Figura 1.	Subsistemas contables	2
Figura 2.	La contabilidad financiera como fundamento de la contabilidad tributaria.....	8
Figura 3.	Intersección de las regulaciones contables y fiscales.....	9
Figura 4.	Evolución de la Regulación Contable en Colombia.....	17
Figura 5.	Evolución de la normatividad fiscal con efectos contables en Colombia hasta 1986.....	18 18
Figura 6.	Influencia de la fiscalidad en la práctica contable	21
Figura 7.	Grupos conformados para la aplicación de los nuevos marcos regulatorios en Colombia y estándares aplicables	24
Figura 8.	Grupos para aplicación de los nuevos marcos regulatorios en Colombia	24
Figura 9.	Cronograma de aplicación de los nuevos marcos regulatorios contables.....	25
Figura 10.	Modelo de independencia y autonomía de las bases contables y fiscales	41
Figura 11.	Modelo de independencia y autonomía de las bases contables y fiscales	44
Figura 12.	Accounting systems to satisfy tax and financial reporting needs. Sistema Desconectado – Enfoque Anglosajón-	44
Figura 13.	Sistema integrado de contabilidad para la presentación de Estados Financieros y de Declaraciones Tributarias.....	47
Figura 14.	Clasificación de los arrendamientos.....	54
Figura 15.	Clasificación de las utilidades comerciales recibidas por una sociedad.....	73
Figura 16.	Procedimiento para el cálculo de las utilidades no gravadas hasta el año gravable 2012	78
Figura 17.	Procedimiento para el cálculo de las utilidades no gravadas a partir del año gravable 2013	79
Figura 18.	Tipos de conciliaciones contables-fiscales.....	90
Figura 19.	Requisitos generales para la procedencia fiscal de los costos y deducciones.	99
Figura 20.	Conciliación vinculante	122
Figura 21.	Tipos de diferencias entre las bases contables y las fiscales.....	128
Figura 22.	Clasificación de las diferencias entre la utilidad contable y la renta fiscal	139
Figura 23.	Reconocimiento de impuestos diferidos bajo el método del diferido.....	143

Figura 24. Reconocimiento de impuestos diferidos bajo el método del pasivo.....	144
Figura 25. Determinación del valor patrimonial de los activos	145
Figura 26. Procedimiento para reconocer el impuesto diferido.....	147
Figura 27. Origen del impuesto diferido en el método pasivo	148
Figura 28. Estructura y evolución del impuesto a las ventas	187
Figura 29. Clasificación de los bienes y servicios frente al IVA.....	188
Figura 30. Opciones para la causación del impuesto al patrimonio según la Ley 1370 de 2009	210
Figura 31. Opciones para la causación del impuesto al patrimonio según la Ley 1739 de 2014	212
Figura 32. Clasificación de las cuentas de orden.....	223
Figura 33. Clasificación de las cuentas de orden fiscales.....	230

Tablas

Tabla 1.	Propuesta del marco conceptual de la contabilidad tributaria	12
Tabla 2.	Conceptos contables incorporados al contexto colombiano por normas fiscales	18
Tabla 3.	Normas contables con efectos fiscales.....	28
Tabla 4.	Normas fiscales con efectos contables.....	31
Tabla 5.	Modelos de vinculación entre la contabilidad y la fiscalidad.....	35
Tabla 6.	Características esenciales de las tradiciones latina y anglosajona	36
Tabla 7.	Planes de cuenta según entidad emisora o reguladora	39
Tabla 8.	Modelo del estado de resultados contable (o Estado de pérdidas y ganancias)	93
Tabla 9.	Depuración ordinaria de la renta para efectos fiscales (Art. 26 E.T.).....	93
Tabla 10.	Diferencias entre los costos y las deducciones (gastos)	94
Tabla 11.	Conciliación entre la utilidad contable y la renta fiscal	105
Tabla 12.	Definición de activo y pasivo en la regulación contable y fiscal..	106
Tabla 13.	Base contable y valor patrimonial de los bienes que conforman el patrimonio de un contribuyente.....	107
Tabla 14.	Estructura del patrimonio contable de una persona jurídica	117
Tabla 15.	Consideraciones para el cálculo del patrimonio fiscal.....	118
Tabla 16.	Conciliación entre el patrimonio contable y el patrimonio fiscal	119
Tabla 17.	Conciliación entre los ingresos de la declaración de renta y los de la declaración de industria y comercio –ICA-	123
Tabla 18.	Principales diferencias entre las partidas contables y fiscales.....	124
Tabla 19.	Ejemplos de partidas consideradas diferencias permanentes.....	133
Tabla 20.	Principales diferencias entre los bienes o servicios excluidos y los bienes o servicios exentos	189
Tabla 22.	Registros en cuentas de orden fiscales -diferencias en cuentas de resultados-	231
Tabla 23.	Registros en cuentas de orden fiscales-diferencias en cuentas de balance-.....	232
Tabla 24.	Propuesta estructura de cuentas de orden fiscales	237

Prólogo a la primera edición



El distinguido profesional de la contaduría, doctor Carlos Mario Vargas Restrepo, me ha conferido el honor de elaborar el prólogo de su obra, producto de sus estudios e investigaciones sobre la ciencia contable y su íntima relación con la normatividad fiscal.

Si bien es cierto que lo tributario y lo contable tienen cada uno su propia órbita normativa independiente la una de la otra, sí tienen una íntima relación conceptual, por lo cual se ha generado el concepto de origen doctrinario de una contabilidad tributaria, mediante la cual los tratadistas se ocupan de una armonización en el análisis y alcances prácticos de las disposiciones contenidas en el Estatuto Tributario con la normatividad contable.

Así como existen normas de contabilidad comercial con efectos en la contabilidad fiscal, existen, igualmente, normas de contabilidad fiscal con efectos en la contabilidad comercial.

En algunas normas fiscales con incidencia en la contabilidad financiera, el autor manifiesta que son muchas las normas que se profieren desde el ámbito fiscal pero que tiene incidencia sobre la contabilidad.

Para el efecto, el Congreso de la República expidió la Ley 1314 de julio 13 de 2009, que en su artículo 4º hace claridad sobre la independencia y autonomía de las normas tributarias frente a las de contabilidad y de información financiera.

Al consultar el *FLASH* 320 de junio 18 de 2009, documento elaborado por el doctor J. Orlando Corredor Alejo, donde también se hace un análisis muy riguroso de varios puntos adicionales a los analizados por el autor del presente libro, se

concluye que “(...) será necesario emprender una reforma tributaria que además de hacer efectiva la separación de lo contable y lo tributario permita un efectivo desarrollo de las nuevas normas contables del país y, sobretodo, imprima seguridad jurídica a los asuntos tributarios”.

En cuanto al tratamiento especial en materia contable y fiscal que hace relación a la enajenación de inmuebles, ventas a plazos y contratos de *leasing* o de arrendamiento financiero, en esta obra se logra hacer un análisis claro y entendible para el lector, señalando para ello comentarios y conclusiones de utilidad práctica.

El desarrollo temático de este libro continúa con el tratamiento contable y fiscal de las utilidades gravadas y no gravadas y señala, en especial, el efecto impositivo cuando se distribuyen utilidades a los socios o accionistas que son objeto de gravamen.

El capítulo cuarto, donde se hace la conciliación de la renta y del patrimonio fiscal con las cifras contables, tiene por objeto determinar las diferencias que se presentan en la aplicación de las normas que las rigen porque los ingresos excluidos o exentos, costos, gastos, pérdidas y pasivos no deducibles y valores patrimoniales son conceptos jurídicos de orden tributario, no contable.

El impuesto diferido de renta, ampliamente tratado en el capítulo quinto, nace cuando los ingresos y gastos registrados contablemente en un período, pero que fiscalmente son aplicables en un lapso diferente, pueden provocar el pago de un impuesto de renta distinto en el año corriente; aunque siempre se generará la expectativa de que estos tributos se revertirán o recuperarán en un futuro.

Asimismo, muy importantes resultan las consideraciones que hace el autor respecto a la contabilización del impuesto de renta, cuyos valores se determinan al final de cada período gravable para efecto de la correspondiente declaración de renta

En materia del impuesto sobre las ventas, conocido también como el IVA, el doctor Vargas Restrepo ha considerado conveniente presentar su contabilización con ejercicios prácticos que son muy útiles para las personas que manejan los aspectos contables y fiscales. Tampoco deja a un lado la contabilización de otros impuestos como el de Industria y Comercio y sus complementarios de avisos y tableros, y el impuesto al patrimonio, entre otros.

Finalmente, al culminar la exposición teórica y práctica, el capítulo ocho se destina al estudio de las cuentas de orden fiscales, para cuyo desarrollo, el autor se ocupa del análisis y aplicación de los artículos 34 y 121 del Decreto 2649 de 1993, haciendo énfasis en todo lo relacionado con la revelación de las cuentas de orden.

Termina la obra con un ilustrativo apéndice, de alcance eminentemente práctico, en el cual desarrolla una guía que denomina “Ejercicio práctico de impuesto sobre la renta”, en la que integra las diferentes cuentas del balance general, el estado de resultados y los documentos de soporte con sus respectivas conciliaciones de renta y patrimonio contable-fiscal, a fin de brindar a los obligados una eficaz orientación para el cabal cumplimiento de la obligación tributaria y para garantizar su adecuado proceso, y evitar así que se presenten errores que podrían acarrear drásticas sanciones pecuniarias.

Al final de cada capítulo, el autor condensa en una terminología contable clara y precisa, para una mejor comprensión del tema, los principales puntos sobre los cuales ha versado la exposición temática y su implicación en las normas fiscales.

Todo lo anterior ha sido posible gracias al esfuerzo investigativo del colega y amigo doctor Carlos Mario Vargas, por cuyas calidades profesionales, personales y éticas podemos garantizar un éxito a través de este libro, que sin duda alguna servirá de guía para una mayor comprensión de los complejos temas que desarrolla en toda la extensión de esta obra.

Este libro resulta ser un valioso aporte que enriquece la bibliografía de los temas contables y tributarios que tienden a orientar tanto al alumnado de las respectivas facultades como al personal docente y a los profesionales en general, constituyendo una importante obra de consulta.

RODRIGO MONSALVE TEJADA

Medellín, octubre de 2010

Prólogo a la segunda edición



Colombia, al igual que otros países latinoamericanos, se han caracterizado por desarrollar modelos y sistemas contables de carácter local, situación muy propia de la tradición latina sustentada en el *Roman Law* dentro de la cual cabe resaltar la notoria incidencia de la regulación fiscal sobre la conformación de las normas y prácticas contables. Así, muchos conceptos y aspectos propios de la contabilidad se introdujeron previamente por disposiciones tributarias lo cual influenciaba la relación entre la contabilidad y la fiscalidad.

La evolución de la regulación contable permitió el fortalecimiento conceptual de aspectos regulados en sus orígenes por las normas fiscales y producto del desarrollo de los mercados financieros y de capitales, se fue potenciando el paradigma de la utilidad de la información según el cual dicha información tiene las cualidades de utilidad y relevancia en tanto facilite u optimice los procesos de toma de decisiones por parte de los agentes de dichos mercados, al punto que se ha llegado a reducir la contabilidad en los últimos años a la preparación de reportes exclusivamente financieros a partir de regulación emanada de tales mercados y a considerarla como un instrumento al servicio de la eficiencia de éstos.

Esta situación modifica de alguna manera la relación entre contabilidad y tributación puesto que con los propósitos expuestos se hace necesario eliminar cualquier sesgo o distorsión que los criterios fiscales puedan causar sobre la representación contable de la realidad. En tal sentido, se ordena la independencia y autonomía de las normas contables y fiscales, lo cual se valora porque evita distorsiones en la información financiera y no afecta los propósitos de la política fiscal.

Desde esta perspectiva, se consolida el concepto doctrinario de contabilidad tributaria, el cual supone la existencia de diferencias entre las bases contables y las bases fiscales que no obstante tienen o deberían tener una relación, en la medida en que las normas tributarias permiten cuantificar las cargas impositivas y las normas de contabilidad prescriben los tratamientos para el reconcomiendo y presentación de las mismas dentro de los estados financieros.

La contabilidad tributaria permite armonizar los aspectos conceptuales y los alcances prácticos de la regulación contable y fiscal. El propósito fundamental de esta obra es presentar dichos aspectos y alcances, y para el efecto se exponen los fundamentos teóricos y legales del subsistema de contabilidad tributaria. Adicionalmente se exponen elementos teóricos y prácticos de los contratos de *leasing*; del cálculo y contabilización de las utilidades gravadas y no gravadas; del tiramiento contable-fiscal de los impuestos sobre la renta (corriente y diferido), IVA e impuesto nacional al consumo, industria y comercio y avisos y tableros, entre otros; la propuesta de aprovechar los desarrollos locales en materia de cuentas de orden para estructurar el sistema de registro de las diferencias entre las bases contables y las fiscales; y un apéndice con un ejercicio práctico que integra los principales planteamientos de cada uno de los temas anteriores.

Así, se espera que la obra se constituya en aporte para académicos, investigadores, estudiantes, profesionales y demás lectores interesados en los temas contable y fiscal, quienes pueden encontrarla útil para los procesos de enseñanza-aprendizaje y para atender los fenómenos contables y tributarios en los diferentes entornos empresariales.

El autor
Rionegro (Antioquia), enero de 2017

Introducción



La evolución de la contabilidad, tanto en lo disciplinar o teórico como en la regulación y en las prácticas contables, han permitido potenciar el estatus de la misma como disciplina social con importantes potencialidades para intervenir y representar múltiples realidades de acuerdo con los requerimientos de información de diferentes usuarios. En esta obra se hace énfasis en la relación entre la contabilidad y la tributación, considerando al Estado como uno de los principales usuarios de la información financiera, la cual utiliza no sólo para los procesos de recaudación de impuestos sino también para las actividades de fiscalización y control a las actividades de los particulares, confección de estadísticas nacionales, entre otros. En tal sentido, se pretende abordar el subsistema de contabilidad tributaria que permite la relación entre lo contable y lo fiscal.

Ahora bien, debe tenerse en cuenta que el proceso de transición hacia estándares internacionales de información financiera consolida la independencia y autonomía de las normas contables y fiscales, fenómeno propio del enfoque anglosajón del cual devienen dichos estándares, lo cual supone la generación de mayores diferencias entre las cifras contenidas en los estados financieros y las incluidas en los denuncios rentísticos. En tal sentido, se hace necesario configurar un sistema que permita la convivencia e interacción de lo contable con lo tributario, asegurando que se logre, por un lado, la adecuada representación de los hechos económicos conforme a las normas de contabilidad y, por el otro, la correcta determinación de bases impositivas de acuerdo con las reglas fiscales.

Así, la contabilidad tributaria se constituye en un subsistema contable sustentado sobre una base comprensiva diferente de los principios y normas de contabilidad, orientada a cuantificar y determinar, conforme a las normas fiscales, las

obligaciones tributarias con las que debe cumplir un contribuyente determinado. Asimismo, permite efectuar una adecuada medición, reconocimiento y presentación contable de los impuestos, asegurando que se refleje en la contabilidad el impacto de los mismos sobre los resultados y sobre la situación financiera de una organización. Desde estas perspectivas, la contabilidad tributaria permite armonizar las bases contables con las fiscales.

De acuerdo con lo anterior, el presente texto presenta los principales aspectos teóricos y prácticos de la contabilidad tributaria con el propósito de ayudar a la comprensión y adecuada aplicación de la regulación contable y fiscal, con el objeto de garantizar la independencia de las bases determinadas para efectos contables y para efectos fiscales, y con ello, no crear distorsiones en la información financiera ni afectar los propósitos de la política fiscal.

En tal sentido, la obra expone los principales fundamentos teóricos y legales de la contabilidad tributaria y describe de manera teórico-práctica el tratamiento de los contratos de *leasing*; el cálculo y contabilización de las utilidades gravadas y no gravadas; las conciliaciones contables-fiscales; el impuesto corriente y diferido de renta; la contabilización de otros impuestos y las cuentas de orden fiscales como mecanismo de registro de las diferencias entre las bases contables y las fiscales.

Teniendo en cuenta la dinámica y evolución de la regulación contable y fiscal en el ordenamiento colombiano, el libro incorpora los últimos desarrollos en este campo, tales como la consideración y aplicación de los estándares internacionales de información financiera, y las últimas modificaciones introducidas en el ámbito tributario. De manera específica, se resalta el contenido sobre el tratamiento contable y fiscal del impuesto de renta (corriente y diferido) a partir de las prescripciones contenidas en la NIC 12 y sección 29 de las NIIF para pymes, el cual adquiere mayor relevancia con la entrada en vigencia de tales estándares.

Es importante tener presente que la vigencia de esta obra no es perenne porque el ordenamiento jurídico colombiano es cambiante, especialmente en lo relacionado con el derecho tributario. Igualmente, la regulación contable emitida por el *International Accounting Standards Board* y adoptada en el país después la expedición de la Ley 1314 de 2009, es dinámica y se actualiza frecuentemente de acuerdo con los procesos establecidos por dicho comité. No obstante, se trata de un libro que aporta los conceptos y elementos fundamentales imbricados en la esfera de lo contable y de lo fiscal, permitiendo su armonización y adecuada relación, y asegurando el cumplimiento de lo dispuesto en cada una de las regulaciones contable y tributaria.

El texto está estructurado en ocho capítulos en los que se exponen de manera teórico-práctica los principales elementos de la contabilidad tributaria. En el primer capítulo, se hace la contextualización de esta materia y se exponen los fun-

damentos teóricos, doctrinarios y legales de la misma. En el segundo, aparece el tratamiento contable y fiscal que debe darse a algunos hechos económicos específicos, tales como la enajenación de inmuebles y los contratos de arrendamiento financiero (*leasing*). En la edición anterior, aparecía dentro del segundo capítulo el tratamiento de los contratos de ventas a plazos, el cual se eliminó para esta edición considerando su desaparición por medio de la Ley 1819 de 2016.

El capítulo tres contiene los aspectos contables y fiscales que se deben tener en cuenta al momento de calcular y contabilizar las utilidades gravadas y no gravadas en un periodo. El cuarto capítulo plantea el tema de las conciliaciones contables-fiscales y hace énfasis en las diferencias entre la utilidad contable y la renta fiscal, y entre el patrimonio contable y el fiscal. También incluye el concepto de conciliación vinculante para integrar los diferentes reportes de información tributaria.

Como continuación de lo anterior, en el capítulo quinto se incluyen las consideraciones necesarias para la adecuada contabilización y revelación del impuesto de renta, corriente y diferido, teniendo en cuenta el efecto de las diferencias temporarias sobre los resultados y sobre la situación financiera de una organización.

En los capítulos seis y siete se presentan los principales aspectos normativos y prácticos establecidos para tratar el Impuesto al Valor Agregado (IVA) y otros tributos, respectivamente. El capítulo ocho se refiere a las cuentas de orden fiscales, las cuales se proponen como una alternativa para estructurar el sistema de registro obligatorio de las diferencias entre las cifras contables y fiscales, opción dispuesta en el Decreto 2548 de 2014, reglamentario de las leyes 1314 de 2009 y 1607 de 2012.

Finalmente, se incluye un apéndice donde se desarrolla un ejercicio práctico del impuesto sobre la renta y se aplican de manera integrada todos los elementos analizados a lo largo del libro.

Así, se espera que el texto se constituya en un importante material de referencia y consulta para estudiantes de pregrado y posgrado, académicos, investigadores, profesionales y demás lectores interesados en los temas contable y fiscal a quienes les pueda ser útil en el desarrollo de sus respectivas actividades.

Capítulo 1



Fundamentos teóricos y legales de la contabilidad tributaria

“La independencia de las dos bases comprensivas [contable y fiscal] se hace indispensable de manera real para no afectar o entorpecer la política fiscal ni distorsionar la información financiera”.

(Franco y Martínez, 2011, p. 7).

1.1 Contextualización

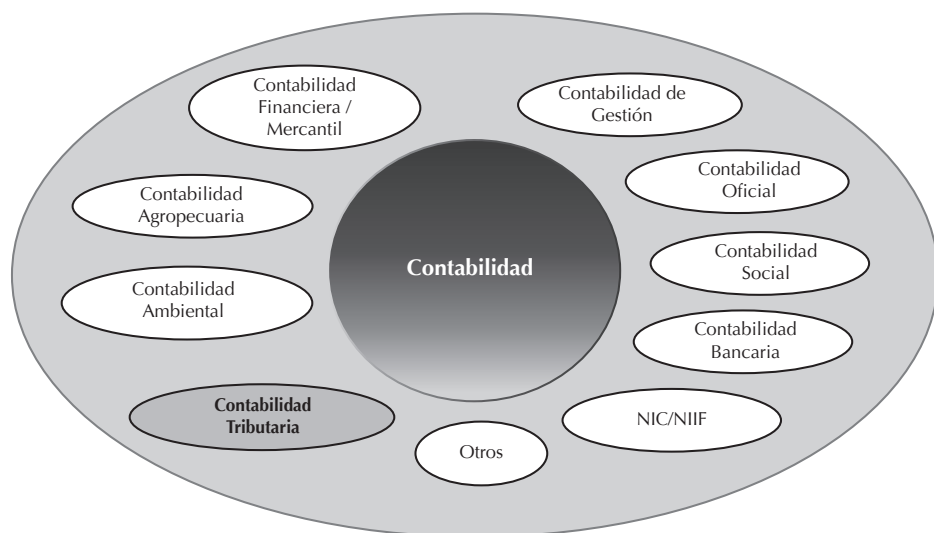
La contabilidad se concibe como una disciplina social con la potencialidad de satisfacer requerimientos de información de múltiples usuarios: la gerencia, los empleados, la sociedad, los inversionistas y grupos de interés, los proveedores, los clientes, el Estado, entre otros. Cada grupo de usuarios requiere información diferente para sus propósitos particulares, dentro de los cuales se pueden señalar: evaluar la gestión empresarial y sus impactos sobre el entorno; tomar decisiones de inversión, apalancamiento, distribución de dividendos, etc.; formulación de las políticas de crédito; entre otras.

De manera específica, el Estado requiere información contable y financiera de las empresas para cumplir con sus cometidos de vigilancia y control a la actividad empresarial, confección de estadísticas nacionales, adelantar procesos de recaudo y fiscalización tributaria, entre otros. De esta manera, el Estado a través

de la Administración Tributaria, se constituye en uno de los principales usuarios de la información generada por la contabilidad.

Ahora bien, los requerimientos de información de cada tipo de usuario han ido configurando la aparición de diferentes subsistemas (ver figura 1) que permiten que la contabilidad intervenga y solucione los desafíos y las problemáticas propias de las dinámicas empresariales, sociales, ambientales, fiscales, etc. En tal sentido, puede darse cuenta de los subsistemas de la contabilidad agropecuaria, contabilidad social, contabilidad ambiental, contabilidad de gestión, contabilidad oficial, contabilidad minera, contabilidad bancaria, contabilidad tributaria, entre otros.

Figura 1. Subsistemas contables



Fuente: El autor (2015)

Lo enunciado anteriormente permite señalar que la contabilidad es una sola y los diferentes subsistemas contables existentes deben considerarse integrados a ésta. En tal sentido, conviene precisar que la contabilidad:

como cuerpo de conocimientos, es una ciencia empírica, de naturaleza económica, cuyo objeto es la descripción y predicción, cualitativa y cuantitativa, del estado y evolución económica de una entidad específica, realizada a través de métodos propios de captación, medida, valoración, representación e interpretación, con el fin de poder comunicar a sus usuarios información económica y social, objetiva, relevante y válida para la toma de decisiones” (Túa, 1995, p. 183).

Lo anterior constituye una de las principales razones de ser de la contabilidad: suministrar información útil, confiable y veraz, para apoyar el proceso de toma de decisiones en las organizaciones. Por otra parte, esto se enmarca de manera cierta dentro del paradigma contable de la utilidad de la información que supone que la información financiera es útil en tanto contribuya a optimizar y hacer eficiente dicho proceso.

No obstante, debe comprenderse que la toma de decisiones no debe restringirse únicamente a los agentes de los mercados financieros y de capitales (inversionistas, prestamistas y proveedores de capital) sino que debería ampliarse a los demás usuarios de la información financiera señalados anteriormente.

Ahora bien, para poder materializar el objetivo descriptivo y predictivo de la contabilidad resulta imperante la necesidad de que la información financiera reúna las cualidades anotadas por Túa en la definición de contabilidad citada anteriormente, y las cuales también se señalan en la regulación contable. En efecto, el artículo 4° del Decreto 2649 de 1993 señala que:

para poder satisfacer adecuadamente sus objetivos, la información contable debe ser comprensible y útil. En ciertos casos se requiere, además, que la información sea comparable. La información es comprensible cuando es clara y fácil de entender. La información es útil cuando es pertinente y confiable. La información es pertinente cuando posee valor de realimentación, valor de predicción y es oportuna. La información es confiable cuando es neutral, verificable y en la medida en la cual represente fielmente los hechos económicos. La información es comparable cuando ha sido preparada sobre bases uniformes.

Por su parte, el Marco Conceptual emitido por el International Accounting Standards Board -IASB- en 2010 contempla las características cualitativas de la información financiera clasificándolas en características fundamentales y de mejora. De esta manera, señala el Marco Conceptual en mención que “si la información financiera ha de ser útil, debe ser relevante y representar fielmente lo que pretende representar. La utilidad de la información financiera se mejora si es comparable, verificable, oportuna y comprensible” (p. A34).

Cabe advertir que el Marco Conceptual del IASB tiene una orientación marcada hacia los usuarios de la información financiera que considera como privilegiados de la misma a: “inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales para tomar decisiones sobre el suministro de recursos a la entidad” (p. A27).

En tal sentido se considera conveniente no reducir la contabilidad a la sola representación contable de la realidad conforme con lo prescrito en la regulación contable y de ahí que resulte relevante considerar, como ya quedó indicado, que los

diferentes subsistemas contables se deben fortalecer para atender las necesidades o requerimientos de los diferentes usuarios. Así, el sistema contable debe lograr la elaboración tanto de los estados financieros de propósito general como los estados o reportes de propósito especial dentro de los cuales se incluyen los estados de costo, los informes sobre recursos ambientales o sobre los hechos sociales, los reportes presupuestales, las declaraciones y demás reportes tributarios, entre otros.

Dada la orientación de esta obra, el énfasis estará puesto en la contabilidad tributaria el cual constituye un subsistema de la contabilidad con unos principios y metodología propia que hacen posible la convivencia del mundo de lo contable con el mundo de lo fiscal, permitiendo que se logre por un lado la adecuada revelación contable de los hechos económicos y por el otro la correcta determinación de las bases gravables y el cumplimiento de las obligaciones y deberes formales tributarios.

Desde esta perspectiva, puede señalarse que las bases comprensivas de la contabilidad constituyen los criterios fundamentales para la preparación de los estados financieros. Dichas bases comprensivas pueden estar sustentadas en los principios y normas de contabilidad generalmente aceptados, en cuyo caso se preparan estados financieros de propósito general; o en bases comprensivas distintas de los principios y normas de contabilidad generalmente aceptados, en cuyo caso se obtienen estados financieros de propósito especial.

En este sentido, el artículo 24 del Decreto 2649 de 1993 define los estados financieros de propósito especial como:

aquellos que se preparan para satisfacer necesidades específicas de ciertos usuarios de la información contable. Se caracterizan por tener una circulación o uso limitado y por suministrar un mayor detalle de algunas partidas u operaciones.

Entre otros, son estados financieros de propósito especial el balance inicial, los estados financieros de períodos intermedios, los estados de costos, el estado de inventario, los estados financieros extraordinarios, los estados de liquidación, los estados financieros que se presentan a las autoridades con sujeción a las reglas de clasificación y con el detalle determinado por estas y los estados financieros preparados sobre una base comprensiva de contabilidad distinta de los principios de contabilidad generalmente aceptados.” (el subrayado es propio)”

Por otra parte, el artículo 31 de la misma disposición amplía el concepto sobre los estados financieros de propósito especial al señalar que:

con sujeción a las normas legales, para satisfacer necesidades específicas de ciertos usuarios, las autoridades pueden ordenar o los particulares pueden

convenir, para su uso exclusivo, la elaboración y presentación de estados financieros preparados sobre una base comprensiva de contabilidad distinta de los principios de contabilidad generalmente aceptados.

Son ejemplos de otras bases comprensivas de contabilidad las utilizadas para preparar declaraciones tributarias, la contabilidad sobre la base de efectivo recibido y desembolsado y, en ciertos casos, las bases utilizadas para cumplir requerimientos o requisitos de información contable formulados por las autoridades que ejercen inspección, vigilancia o control.

La preparación de estos estados no libera al ente de emitir estados financieros de propósito general” (los subrayados son propios).

De otro lado, al analizar las prescripciones contenidas en el Marco Conceptual emitido por el IASB en 2010, puede ratificarse el hecho de que el grupo privilegiado de usuarios de la información financiera son los agentes de los mercados financieros y de capitales y de ahí que no se considere de manera tácita a otro grupo de usuarios, entre ellos el Estado. De facto, el Marco Conceptual en mención refiriéndose a los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes señala que son ellos “los principales usuarios a quienes se dirigen los informes financieros con propósito general” (p. A28) y posteriormente plantea que “otras partes, tales como reguladores y público distinto de los inversores, prestamistas y otros acreedores, pueden encontrar también útiles los informes financieros con propósito general. Sin embargo, esos informes no están principalmente dirigidos a estos otros grupos” (p. A28).

Ahora bien, dentro de las pocas aproximaciones que hace el Marco Conceptual a la preparación de reportes para otro tipo de usuarios diferentes de los inversores, prestamistas y acreedores, se puede contar la establecida en el párrafo OB8 en la que se señala que “centrarse en las necesidades de información común no impide que la entidad que informa incluya información adicional que sea más útil a un subconjunto particular de usuarios principales” (p. A28).

No obstante los planteamientos consagrados en la regulación contable emitida por el IASB, debe tenerse en cuenta que “el objetivo de la extracción de rentas perseguido por la fiscalidad permanece en el tiempo” (Sierra, 2008, p. 121) dada la necesidad de recursos del Estado para cubrir el gasto público, cumplir con sus cometidos constitucionales y legales, y atender las necesidades básicas de la población. De acuerdo con esto e independientemente de la regulación contable, el propósito fiscalista y recaudatorio de la Hacienda Pública deberá conservarse en el tiempo, máxime en los modelos de Estado Social de Derecho en los que los tributos constituyen la principal fuente de financiación del gasto público.

Precisamente son estos argumentos los que permiten sustentar la existencia del subsistema de contabilidad tributaria, permitiendo la convivencia de la contabili-

dad y la fiscalidad, y asegurando que se cumplan los objetivos y funciones en cada una de ellas. De ahí que Franco y Martínez (2011) refieran sobre la “existencia de dos bases comprensivas de contabilidad, es decir dos regulaciones con objetivos diversos y la necesidad de realizar procesos y construir informes diferentes sobre un único sistema contable” (p. 4).

1.2 Concepto de contabilidad tributaria

De acuerdo con lo señalado en el aparte anterior, la contabilidad tributaria no es ajena o independiente a la contabilidad, sino que debe concebirse como un subsistema integrado a ésta. Por otra parte, cabe señalar que no existe una definición de contabilidad tributaria dispuesta en alguna disposición normativa sino que más bien las definiciones existentes alrededor de la misma han emergido como un concepto doctrinal, ello es, han sido formuladas por los autores que han trabajado al tema.

Desde esta perspectiva, dentro de las principales definiciones que se tienen de la contabilidad tributaria se encuentra la de Monsalve (2005) quien la considera un “sistema de información que comprende las normas, reglas y procedimientos que deben aplicarse en la planeación, preparación y presentación de la información requerida por las autoridades tributarias” (p. 124).

Por su parte, Corredor (1996) la define como un subsistema contable:

entendido como una base comprensiva de contabilidad distinta de los P.C.G.A., orientada a cuantificar las cargas tributarias de los contribuyentes y a determinar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los sujetos. El sistema de contabilidad tributaria comprende el conjunto de reglas que sirven para elaborar las declaraciones tributarias y para cuantificar los diferentes impuestos” (p. 4).

Cabría agregar a las definiciones anteriores que dicho subsistema suministra las bases para registrar en debida forma en la contabilidad financiera el impacto de los impuestos sobre los resultados y sobre la situación financiera de una organización empresarial. De ahí que la contabilidad tributaria constituye un subsistema de la contabilidad orientado a i) cuantificar, con base en normas fiscales, las cargas tributarias de los diferentes sujetos; ii) asegurar el debido cumplimiento de los deberes y obligaciones formales tributarios; y iii) suministrar las bases para el registro adecuado y con plena observancia de las disposiciones contables y fiscales de dichas cargas tributarias a favor del Estado.

Así, el registro contable de los diferentes impuestos, tanto en lo que tiene que ver con la imputación al respectivo gasto y afectación del estado de resultados, como

en el reconocimiento de los pasivos correspondientes, se debe efectuar dentro de la contabilidad financiera con observancia, en términos generales, de los principios y normas que aplican para la misma.

Ahora bien, debe quedar lo suficientemente claro que el subsistema de contabilidad tributaria se funda mayormente sobre una base comprensiva diferente de los principios y normas contables pues considera en sus propósitos los criterios de medición, reconocimiento y presentación señalados en la regulación fiscal.

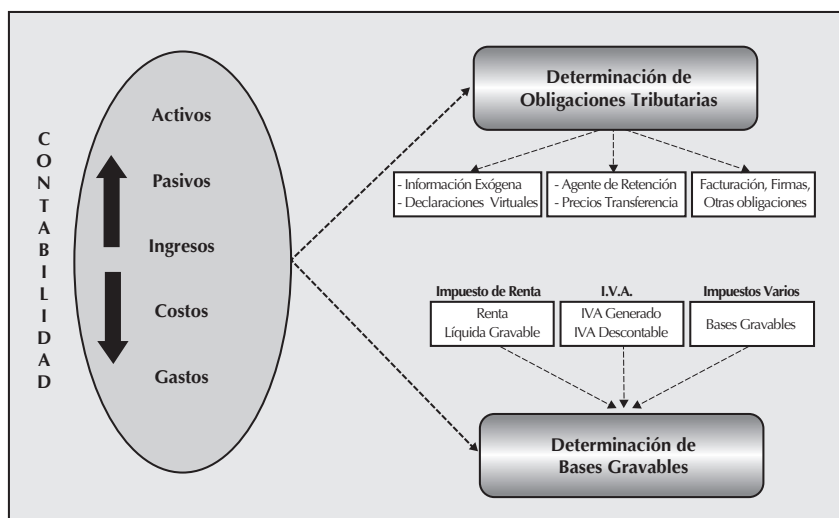
Desde esta perspectiva, la contabilidad tributaria tiene una incidencia importante sobre la vida jurídica y económica de las organizaciones en tanto supone la cuantificación y reconocimiento de los tributos y la preparación de los reportes requeridos por la administración tributaria (ejemplo información exógena). Así, la contabilidad tributaria conlleva a depurar las cifras contenidas en los estados financieros, ajustarlas de acuerdo con las normas fiscales y armonizar las bases contables y fiscales, es decir, explicar el origen, concepto y monto de las diferencias entre ambas bases.

Ahora bien, considerando estos planteamientos, pueden concebirse tres supuestos alrededor del concepto de contabilidad tributaria. En el primero, se tiene la contabilidad al servicio de la determinación de impuestos, lo cual es propio de la tradición latina de la contabilidad a la cual se hará referencia posteriormente. Este primer supuesto ha estado expreso en la regulación contable local (numeral 7° del artículo 3° del Decreto 2649 de 1993) que contempla como uno de los objetivos de la información contable “fundamentar la determinación de cargas tributarias”. Puede observarse como en esta disposición se sustenta en parte el valor probatorio de la contabilidad los cuales sirven de medio de prueba en los procesos de recaudación y fiscalización de los tributos. Por ello en esta tradición la contabilidad suministra las bases para la determinación de las cargas impositivas.

En tal sentido y como se indicó en las líneas precedentes, los procesos de depuración de las cifras fiscales han partido de las cifras contenidas en los estados financieros a las cuales se les efectúan los ajustes que correspondan de acuerdo con la técnica fiscal para llegar a las cifras a incluir en los denuncios rentísticos y otros reportes tributarios.

De acuerdo con este primer supuesto, la contabilidad tributaria existe y subsiste por la contabilidad financiera de la empresa, de la cual obtiene la información necesaria para determinar las diferentes obligaciones fiscales (Ejemplo: información exógena, presentación virtual de declaraciones, firma de las declaraciones tributarias por parte de contador público o revisor fiscal, etc.) y para determinar y cuantificar las bases gravables de los diferentes impuestos de los que es sujeto pasivo el contribuyente (ver figura 2).

Figura 2. La contabilidad financiera como fundamento de la contabilidad tributaria



Fuente: Cesar Augusto Rúa González

Posteriormente se hace necesario analizar si este supuesto continuará teniendo vigencia con la aplicación de los estándares internacionales de información financiera puesto que dentro del objetivo básico de la información financiera preparada bajo dichos estándares no se incluye la preparación de reportes tributarios. Por otra parte, los criterios de medición y reconocimiento previstos por los estándares están más basados en pronósticos y ello los aleja de los criterios fiscales que deben estar sustentados en hechos para asegurar el valor probatorio de los libros de contabilidad.

El segundo supuesto consiste en efectuar los registros contables de acuerdo con las disposiciones fiscales lo cual también es característico de la tradición latina. En efecto, en dicha tradición es recurrente la influencia de la regulación fiscal tanto en la elaboración de las normas contables como en las prácticas contables.

Producto de ello, los sistemas de información se adecuaban o se estructuraban para satisfacer los requerimientos de información de la Administración Tributaria y con ello se creaban distorsiones en el proceso de representación contable de la realidad que de acuerdo con los principios contables debía corresponder a la esencia o naturaleza de los hechos y no únicamente a su forma legal. Así, la depreciación de los activos se efectuaba considerando como vida útil la fijada para propósitos fiscales, se utilizaba como método de provisión de cartera uno de los dos métodos señalados en la regulación fiscal, los hechos económicos se reconocían de acuerdo con el criterio de realización señalado fiscalmente, etc.

Contabilidad tributaria

La transición a las NIIF está llevando a las empresas a considerar de manera autónoma las normas contables y fiscales. En este sentido es necesario configurar un sistema bajo un mismo techo para representar al tiempo los hechos económicos y las bases impositivas.

Este texto presenta los principales aspectos teóricos y prácticos de la contabilidad tributaria: describe el tratamiento de los contratos de *leasing*; el cálculo y contabilización de las utilidades gravadas y no gravadas; las conciliaciones contables-fiscales; el impuesto corriente y diferido de renta; y las cuentas de orden fiscales como mecanismo de registro de las diferencias entre las bases contables y las fiscales. Esta nueva edición incorpora la más reciente legislación contable en Colombia sobre la aplicación de las NIIF y las últimas decisiones en materia tributaria.

Es un texto de referencia para estudiantes de Contaduría Pública, diplomados y posgrados en temas tributarios, y profesionales interesados en aprender a conciliar lo tributario y lo contable en los estados financieros.

Colección: Ciencias empresariales

Área: Contabilidad y finanzas

ECCOE
EDICIONES

www.eccoeediciones.com

Incluye

- ▶ Tratamiento contable y fiscal del impuesto de renta según las NIC y NIIF para pymes.
- ▶ Tratamiento contable y fiscal de los contratos de leasing de acuerdo con los estándares internacionales de información financiera y con las normas tributarias.
- ▶ Conciliación de las bases contables y fiscales a partir de los nuevos marcos regulatorios.
- ▶ Actualización del tratamiento contable y fiscal de los impuestos indirectos y otros tributos.

Carlos Mario Vargas Restrepo.

Contador Público de la Universidad Católica de Oriente (Rionegro, Antioquia), Especialista en Gestión Tributaria de la Universidad de Antioquia, Magister en Gestión de Organizaciones de la Université du Québec à Chicoutimi (Canadá) y Universidad EAN, y Doctor en Ciencias Contables de la Universidad de los Andes (Venezuela). Conferencista y asesor en temas contables y tributarios. Fue Decano (E) de la Facultad de Ciencias Económicas y Administrativas en la Universidad Católica de Oriente, donde actualmente es docente e investigador en impuestos, contabilidad y finanzas. Coautor de Orientaciones Contables para la aplicación de NIIF en instituciones eclesiales (2014).

ISBN 978-958-771-450-0



9 789587 714500

e-ISBN 978-958-771-451-7