

CONT-ARTE....

Grupo asesor:

María Consuelo Ocampo Z.

Nelson Adarve R.

Claudia María Escobar A.

María Luisa Jaramillo Z.

Eliana Echeverry A.

Melisa Mendoza M.

“Cuando el poder del amor sobrepase el amor al poder, el mundo conocerá la paz”

Jimi Hendrix

El imperio de las cuentas de orden

Por: Javier E. García Restrepo

Documento 3

Hasta ahora en el primer documento se reconoció el necesario registro de las diferencias entre las bases contables y fiscales. En el segundo documento se desarrolló el concepto de las cuentas de orden en general, y a renglón seguido se aborda el tema de las cuentas de orden fiscal.

3.1 La cuenta de orden fiscal

El punto interesante en cuentas de orden en la perspectiva de controlar las diferencias entre las bases contables y tributarias, siempre han sido las

cuentas de orden fiscal, y así lo ha hecho saber desde siempre la norma contable nacional en el Art. 44 del Decreto 2649 de 1993:

*“Las cuentas de orden fiscales **deben reflejar las diferencias** de valor existentes entre las cifras incluidas en el balance y en el estado de resultados, y las utilizadas para la elaboración de las declaraciones tributarias, en forma tal que unas y otras puedan conciliarse.”* (Resaltado nuestro)

Lo curioso ahora es que lo serán también en cuanto a las diferencias de las bases fiscales con relación a la norma internacional contable, precisando que las bases fiscales, en lo contable, se remitirán a las normas nacionales. Entonces no tanto lo curioso si no lo paradójico de semejante situación.

Volviendo al Art. 44 anterior, se puede observar que allí se invoca las diferencias entre las bases contables y las declaraciones tributarias. No hace distinción de declaración tributaria alguna, es decir, se estará obligado a generar las cuentas de orden fiscal para las diferencias que susciten entre las bases contables y cada una de las declaraciones tributarias, a saber: Declaración de renta, de CREE, IVA, Impuesto a la riqueza, declaración de activos en el exterior, de retención en la fuente, de importaciones y exportaciones, de industria y comercio, para mencionar las más conocidas.

Lo real es que siempre se ha trabajado en las diferencias con respecto a la declaración de renta, o al menos así era antes de la Ley 1607 de 2012. Ahora con la aparición del Impuesto de Renta para Equidad-CREE, es importante tener en cuenta este nuevo escenario de diferencias entre las bases contables y fiscales, y distinguir los registros de las diferencias en cada caso.

Las diferencias deben conciliarse y registrarse		
D. 2649/93	Cifras Cuentas de orden	Declaración renta
Balance	Partidas conciliatorias	Balance
-	-	-
-	-	-
-	-	-

Cuentas resultado	Partidas conciliatorias	Cuentas resultado
-	-	-
-	-	-
-	-	-
-Cuentas de orden		
-		
-		
-		

El cuadro anterior lo que muestra es lo que se hacía, y aún se hace: Una conciliación entre el patrimonio contable y fiscal y otra con relación al Estado de Resultados, es decir, entre la utilidad contable y la renta líquida. Las partidas conciliatorias son los valores que se utilizarán en los registros de la cuenta de orden fiscal.

Después de la mencionada Ley 1607 de 2012, se ha dividido impuesto de renta, y en consecuencia se presenta una declaración de renta y complementarios y otra de impuesto de renta para la equidad CREE.

En este orden de ideas se ha de pensar que con relación al impuesto de renta habrá que tener en cuenta las dos declaraciones: Renta y CREE, teniendo presente que son dos declaraciones con dos Estados de Resultados diferentes, pero que sólo en el impuesto de renta y complementarios se presenta el patrimonio fiscal.

3.2 La conciliación entre la utilidad contable y la renta líquida

La ilustración del cuadro siguiente muestra la conciliación entre la utilidad contable y la renta líquida, tanto en el impuesto de renta y complementarios como en el CREE. Se asigna además el código que le correspondería en la cuenta de orden fiscal sólo a nivel de grupo (82 y 92), falta elaborar un plan de cuentas que asigne la cuenta y la subcuenta, porque la dinámica correspondiente establecidas en el decreto 2650 de 1993 no se le asignó ningún código.

La asignación del código correspondiente a la cuenta y a la subcuenta es necesaria para distinguir, en este caso, la cuenta de orden que le corresponde a uno y otro impuesto (Renta y CREE), y más adelante a las diferencias que se desprenden de comparar el patrimonio contable y el patrimonio fiscal.

Conciliación entre la utilidad y la renta líquida					
N°	Cuentas		Renta	CREE*	Código
1	+	Utilidad contable	150'000	150'000	
2	-	I.N.C.R.N.G.O**	4'000	4'000	92xxxx
3	+	Interés presuntivo	5'000	0	92xxxx
4	-	Donaciones	15'000	0	82xxxx
5	+	Gastos no deducibles	20'000	20'000	82xxxx
6	=	Renta líquida	156'000	166'000	
* En la sobretasa del CREE los primeros 800 millones tiene tarifa cero					
** Ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional					

Asignado el código se procede a hacer los registros contables con sus correspondientes contra-partidas (Cuentas de orden por contra), de la siguiente manera:

3.2.1 Registros de las diferencias en el impuesto de renta

Cuando se procede a hacer el registro contable en cuentas de orden hay que tener presente que la base, en este caso, es la conciliación entre la utilidad contable y la renta líquida, tanto en el impuesto de renta como en el CREE, y que ese registro es parte de la revelación, por lo tanto debe explicarse de manera suscita su razón de ser. Esa explicación debe tener la claridad suficiente para entenderse como parte de la revelación, y dar

cabal cumplimiento a las exigencias que en esta materia establece la norma nacional, y con mayor énfasis, la norma internacional.

1. Registro cuentas de orden fiscal				
Conciliación utilidad-renta líquida: Impuesto de renta				
Nº	Cód.	Cuentas	Db	Cr
1	95xxx	C.O fiscal/Por contra	4'000	
	92xxxx	C.O Fiscal/I.N.C.R.N.G.O		4'000
2	95xxxx	C.O fiscal/ Por contra	5'000	
	92xxxx	C.O Fiscal/ Interés presuntivo		5'000
3	82xxxx	C.O fiscal/Gastos donaciones	15'000	
	85xxxx	C.O Fiscal/Por contra		15'000
4	82xxxx	C.O fiscal/Gastos no deducibles	20'000	
	85xxxx	C.O Fiscal/Por contra		20'000
<i>R/ Para registrar la diferencia entre la utilidad contable y la renta líquida.....</i>				

3.2.2 Registro de las diferencias en el CREE

Una vez registrado los asientos derivados de las partidas conciliatorias del impuesto de renta, se procede a hacerlos en el CREE teniendo presente que hay diferencias conciliatorias y por lo tanto no son iguales. En esta oportunidad en el impuesto de renta son cuatro registros y en el CREE son dos, como se puede apreciar en los registros siguientes:

2. Registro cuentas de orden fiscal				
Conciliación utilidad-renta líquida: CREE				
Nº	Cód.	Cuentas	Db	Cr
1	95xxxx	C.O fiscal/Por contra	4'000	
	92xxxx	C.O Fiscal/I.N.C.R.N.G.O		4'000
2	82xxxx	C.O fiscal/Gastos no deducibles	20'000	
	85xxxx	C.O Fiscal/Por contra		20'000
<i>R/ Para registrar la diferencia entre la utilidad contable y la renta líquida.....</i>				

Entonces queda claro que, en este caso, y en la mayoría, las partidas conciliatorias difieren del impuesto de renta al CREE y por lo tanto las bases gravable también difieren. Esto hay que tenerlo en cuenta, y sobre todo tener presente que son dos declaraciones tributarias con tarifas diferentes.

Además, en este ejercicio las dos partidas conciliatorias del CREE se repiten en el impuesto de renta, pero los registros hay que hacerlos porque a cada declaración le corresponde una conciliación.

3.3 Conciliación entre el patrimonio contable y fiscal

Como se había advertido la declaración de renta y complementarios contiene Estado de Resultados fiscal y Patrimonio Fiscal, en tanto que la declaración del CREE sólo incluye Estado de Resultados. Por eso la conciliación entre el patrimonio contable y el patrimonio fiscal se hace sólo respecto al impuesto de renta.

Conciliación patrimonio contable y fiscal				
Nº		Cuentas	Renta	Cód.
1	+	Patrimonio contable	104'800	
2	+	Reajustes fiscales	3'400	82xxxx

3	+	Provisiones no fiscales	2'800	92xxxx
4	-	Impuesto diferido débito	3'100	82xxxx
5	-	Valorizaciones de activos	7'400	82xxxx
6	=	Patrimonio líquido fiscal	100'500	

3.3.1 Registro de las diferencias en el patrimonio

Al hacer los registros por las diferencias entre el patrimonio contable y el patrimonio fiscal, también ha de tenerse en cuenta que son basados en la conciliación, y que deben explicarse de manera breve pero concreta, puesto que hacen parte de la revelación

1. Registro cuentas de orden fiscal				
Conciliación: Patrimonio contable y fiscal				
Nº	Cód.	Cuentas	Db	Cr
1	82xxxx	C.O fiscal/Reajustes fiscales	3'400	
	85xxxx	C.O Fiscal/Por contra		3'400
2	95xxxx	C.O fiscal/ Por contra	2'800	
	92xxxx	C.O Fiscal/ Provisiones no fiscales		2'800
3	82xxxx	C.O fiscal/Impuesto diferido debito	3'100	
	85xxxx	C.O Fiscal/Por contra		3'100
4	82xxxx	C.O fiscal/Valorización de activos	7'400	
	85xxxx	C.O Fiscal/Por contra		7'400
R/ Para registrar la diferencia entre patrimonio contable y el fiscal.....				

Si algo se puede concluir de este proceso, es que, por lo menos para las PYMES, y se diría para la mayoría de ellas, es más rápido, y menos engorroso acudir a las cuentas de orden fiscal para hacer los registros por las diferencias entre las bases gravables y las bases fiscales.

Y este proceso se repite durante los cuatro años siguientes para las diferencias entre la contabilidad basada en el Decreto 2649 de 1993 y las bases gravables, por su exigencia misma, y para las diferencias entre la contabilidad basada en las NIIF y las bases gravables en razón al DR. 2548 de 2014 que su vez dio vida al Concepto de la DIAN 16442 de 2015.

Ahora, el acudir a los registros obligatorios y al libro fiscal son otras opciones que no podrán ser descartadas de plano, pero que necesitan mayor explicación y análisis por parte de los órgano reguladores.

En la próxima entrega se abordará un tema diferente, de corte puramente tributario: La nuda propiedad y el usufructo. Fraternal saludo

“CONT-ARTE” te hará nuevas entregas en la página www.lineacontable.com

Bienvenidas y bienvenidos.

Medellín, Noviembre 25 de 2015

“Prohibido reproducir total o parcialmente el contenido de este documento para fines comerciales. Si su deseo es reproducirla con otros fines, debe citar la fuente”