

Jaramillo, F., Carvalho, J. y Gaviria L.M. (1991). Influencia fiscal sobre la contabilidad en Colombia. Contaduría Universidad de Antioquia, 17-18, 155-198.

Influencia fiscal sobre la contabilidad en Colombia

*Fernando Jaramillo B.**

*Javier Castaño G.***

*Luz Marina Gaviria C.***

** Economista y Contador público Universidad de Antioquia*

*** Economista Universidad de Antioquia y actualmente estudiante de Contaduría en la misma Universidad.*

RESUMEN

La teoría contable ha recibido la influencia de múltiples disciplinas en su proceso de formación. En el contexto del derecho, la legislación tributaria originó importantes cambios a partir de 1918, cuando se expiden las primeras disposiciones que afectan la función contable en Colombia.

El presente trabajo pretende examinar los aspectos más significativos de las normas fiscales, que han orientado la teoría y la práctica contable, expedidas entre 1918 y 1989.

INTRODUCCION

Un estudio sobre la influencia de la legislación fiscal en la contabilidad colombiana insinúa la presencia del Estado como organismo regulador de las normas contables, proceso que se inicia con el surgimiento de ciertas instituciones con el objeto de recopilar información, para luego agregar como objetivo el control sobre ciertos procedimientos de contabilidad y, finalmente, convertirse en organismos controladores de tarifas que utilizan los datos de la contabilidad como mecanismo de control.

Tratándose de un país como el nuestro, donde la ley escrita se convierte en fuente primordial y decisiva del ordenamiento de la comunidad, las normas fiscales juegan un papel significativo. Aquí, adquieren vigencia los comentarios del profesor Eldon Hendriksen cuando dice: "Pocas dudas quedan de que el objetivo principal de la contabilidad para muchas empresas pequeñas es la preparación de la declaración de impuestos sobre la renta (utilidades)... Pocas dudas quedan, pues, de que los reglamentos del impuesto sobre la renta han tenido influencia en la promulgación de procedimientos generales de contabilidad."¹

Esta es una realidad constante en Colombia, que si bien en la economía de los Estados Unidos se remonta a los comienzos del presente siglo, aquí tal proceso aún se está dando, sobre todo en pequeñas y medianas empresas.

La influencia del manejo fiscal proveniente de norteamérica es clara; en ese país se inicia a comienzos del siglo, con la Ley de Contribuciones Indirectas de 1909, la cual incluyó un impuesto sobre la renta neta, después de restar un valor razonable por depreciación; esta situación subsistió en la Ley de Renta Pública de 1913. Luego, en el año de 1918, surge la primera ley que reconoce los procedimientos de contabilidad en la determinación de la unidad fiscal. En Colombia, este hecho sólo se presenta en forma clara hacia 1960 con la Ley 81 en la cual se sientan bases concretas sobre la orientación que se le debía dar a la contabilidad para satisfacer las requisiciones tributarias. Sin embargo, las normas fiscales en los inicios de este siglo están bastante afectadas por el surgimiento del Income tax, proveniente de Inglaterra, que luego hizo su paso por los Estados Unidos de Norteamérica.

La historia de la contabilidad en Colombia ha venido desarrollándose de manera irregular a medida que las condiciones económicas lo han ido imponiendo. No quiere decir ello que se esté hablando de la cuestión económica

1 HENDRIKSEN, Eldon. Teoría de la contabilidad. México: UTHEA, 1981. p. 50

como fuente exclusiva de la contabilidad, pero hay que reconocer su papel dinamizador; en la medida en que el comercio fue adquiriendo complejidad y señalando condiciones diferentes a la misma producción, la contabilidad también fue cambiando, en un esfuerzo por dar cumplimiento a su objetivo, deliberado o no, de dar cuenta sobre las operaciones a través de diversos informes. Se podría decir hasta aquí que la economía se convierte en una fuente "natural" de la contabilidad, pero si se mira más de cerca este asunto, se puede constatar que en Colombia esta disciplina ha estado supeditada a la normatividad, especialmente a la legislación mercantil. Desde las Ordenanzas de Bilbao, pasando por los Códigos de Comercio de 1853 y 1887, acercándonos a la evolución que ha tenido en el presente siglo, especialmente con las normas establecidas en el decreto 2521 de 1950, por el cual se reglamenta el capítulo 2, del título 7, del libro segundo del Código de Comercio de 1887, la ley 58 de 1931 y el artículo 4 de la ley 66 de 1947, hasta llegar al Decreto 2160 de 1986, se puede ver como la contabilidad en el país está sujeta a lo que permita o no la norma y la institucionalidad a través de "lo escrito", y avalado por el gobierno, es lo único permisible en el desarrollo de la práctica contable. Cuál es el proceso y cuáles los intereses que intervienen en la preparación, discusión, elaboración y puesta en vigencia de las normas, son las preguntas que deben seguirse planteando en las investigaciones que, enhorabuena, se han ido convirtiendo en creciente interés, que no puede decaer, por parte de miembros del sector académico de la contaduría.

La legislación fiscal es un fenómeno que no escapa a la situación planteada; se convierte en una fuente importante de la contabilidad y, a la vez, sirve de pauta válida para el ejercicio de ella; su validez radica en su origen normativo.

El presente trabajo pretende justamente examinar los aspectos más significativos que le han dado una orientación a la práctica contable en Colombia. La metodología que hemos desarrollado consistió en tomar las normas fiscales más significativas del presente siglo, y hacer un análisis sobre los principios o normas básicas y normas técnicas que se puedan identificar en cada una de ellas, adicionando, simultáneamente, los comentarios sobre las mismas. Para ello hemos dividido el trabajo en los siguientes apartes:

Realizamos un análisis de los períodos 1900-1930, 1930-1960 y 1960-1988. Finalmente, analizamos el impacto e influencia de la Ley 75 de 1986 y los Decretos 2670, 2686, 2687 de 1988 y 3019 de 1989.

La selección de los períodos se fundamentó en la evaluación de las reformas que tuvieran un impacto significativo sobre la teoría contable. De ahí entonces, que no existe una relación muy clara en la separación de los períodos. No obstante, se obtuvieron algunas conclusiones que queremos dejar como aporte al objetivo aquí propuesto.

1. INICIOS DE LA TRIBUTACION (1900-1930)

Podemos afirmar que la teoría contable en cierta medida es un elemento del sistema económico, el cual a su vez condiciona la legislación tributaria. Entonces, para evaluar la influencia de la tributación sobre la contabilidad, necesitamos analizar las características de la Economía en este período.

El Profesor José Escorcía Gámez en su obra "Historia Socioeconómica de Colombia", describe el inicio del presente siglo de la siguiente manera: El país recibe el Siglo XX en medio de una guerra y ella, de muchas maneras, iría a pesar sobre el desenvolvimiento económico de los años siguientes.² Pero lo característico de la Economía de este período es el indicativo de un proceso de surgimiento de la industria liviana en Colombia, hecho que obedece a una serie de causas externas e internas. La crisis del capitalismo de los años 30 fue externa, pero si en el país no hubieren existido ciertas condiciones ya dadas, la coyuntura externa no hubiera bastado para que se produjera el fenómeno. Entre las condiciones internas podemos mencionar acumulación de capital a través del comercio del oro, del tabaco y sobre todo del café, y el afianzamiento de una burguesía nacional. Además, la política proteccionista había renacido sobre todo a partir del gobierno de Reyes, y los incipientes ensayos de industria que se estaban dando, alentados parcialmente por la coyuntura favorable para nuestra economía, relativa a la Primera Guerra Mundial.

Con respecto al café, ya a comienzos del siglo representaba casi el 40% del total de las exportaciones, y hacia 1920, casi el 70%, índices del papel tan preponderante que ha jugado el grano en nuestra economía.

Con la política proteccionista que aumentaba los derechos de importación, que creaba menos gravámenes, que subsidiaba las empresas y garantizaba la rentabilidad de las inversiones asegurando una subvención al capital invertido, se logró que desde 1900 a 1916 las fábricas en el país se incrementaran de la siguiente manera:

Como puede notarse, el avance es mucho más notorio hacia 1927. Sin embargo, es necesario anotar que el desarrollo manufacturero está concentrado en unos pocos productos de fácil elaboración y consumo inmediato.³

2 ESCORCIA GAMEZ, José. Historia Socioeconómica de Colombia IV. Medellín: Universidad de Antioquia, 1989. p. 11

3 ESCORCIA GAMEZ, José. op. cit. p. 16/17.

Departamento o Ciudad	Número de Fábricas		
	1900	1916	1927
Bogotá	12	13	200
Antioquia	10	25	117
Boyacá	1	-	-
Valle	1	-	97
Bolívar	1	8	-
Atlántico	-	10	91
Tolima	-	-	36
Manizales	-	-	26
Pereira	-	-	13

Nota: - Sin información.

El gobierno ve la necesidad de intervenir con más ahínco en la economía y establece mecanismos que le permitan controlar el sistema financiero colombiano; es así como la Ley 60 de 1922, otorga facultades al gobierno para establecer un convenio con la Misión Kemmerer, lo cual originó una serie de disposiciones entre las que destacamos:

1. Ley 25 del 11 de Julio de 1923: Orgánica del Banco de la República.
2. Ley 34 del 18 de Julio de 1923: Sobre formación y fuerza restrictiva del Presupuesto Nacional.
3. Ley 36 de Julio de 1923: Sobre organización de la contabilidad nacional y creación del Departamento de contraloría.
4. Ley 45 del 19 de Julio de 1923: Sobre establecimientos Bancarios⁴.

Este aspecto tiene su significado porque un sistema financiero bien estructurado permitiría una consolidación de las empresas colombianas. El historiador Alvaro Tirado Mejía, dice: "El desarrollo de las sociedades corre parejo con el avance del capitalismo. Sólo la unión de capitales por este medio hace posible concentrar las sumas suficientes para el funcionamiento de la

4 TIRADO MEJIA, Alvaro. Introducción a la Historia Económica de Colombia. Bogotá: Universidad Nacional, 1971, p. 237.

industria. Además, por medio de las sociedades, pequeños capitales entran en el proceso de inversión industrial y de paso aumentan el poder de los grandes capitalistas que manejan no ya su propio dinero sino el de un número ingente de pequeños accionistas. Por esta razón no fue difícil que se generalizaran rápidamente las sociedades comerciales y en especial las sociedades anónimas, que como ya se dijo, a través de la concentración de capitales facilitan el establecimiento y desarrollo de la industria"⁵.

Paralelo a lo anterior, una característica particular del período descrito es el impacto favorable de la primera guerra mundial para el desarrollo industrial, aunque de una manera un poco insignificante. No obstante, se logra un mayor avance cuando ocurre la crisis económica de los años 30.

Un elemento importante del entorno económico es la tributación, aspecto que no hemos analizado. El Gobierno vislumbra en este período la necesidad de establecer la reglamentación de la tributación para aplicarla a las personas naturales y jurídicas. Los impuestos se van creando según las necesidades del momento, sin un análisis técnico de su incidencia. En ocasiones se crean para imputarlos a una determinada actividad estatal, y algunas veces se nombran funcionarios especiales con el objeto de la tasación y cobro de determinados impuestos, tales como la avería, la media anata, la alcabala, el quinto real, el impuesto de la armada de Barlovento, la sisa, los volimentos, etc.

La economista Constanza Toro B. en un estudio acerca de las Finanzas Públicas en Colombia durante el Siglo XIX manifiesta: "La propuesta de impuesto sobre la renta de Esteban Jaramillo se convirtió en Ley 56 de 1918 con estructura celular que gravaba en forma diferente las rentas según se originaran en el capital exclusivamente, en el capital y la industria, o en la industria y el trabajo con tarifas moderadas del 1% al 3% y amplias exenciones; no radicó en la envergadura inicial del tributo sino en el haber roto las barreras que se oponían a su utilización y en el carácter práctico y elemental, por lo tanto realizable, de tal innovación que sigue siendo el principal ingreso tributario de la Nación y por ende del Estado".⁶

Sólo a partir de 1918 se define con mayor claridad y criterio, la aplicación de normas tributarias a los ingresos de las personas naturales y jurídicas. Esto

5 TIRADO MEJIA, Alvaro, *op. cit.* p. 241.

6 TORO B., Constanza. Apuntes sobre las Finanzas Públicas en Colombia durante el Siglo XIX. En: *Revista Contaduría*, Universidad de Antioquia, No. 11, Sept. 1987, p. 59.

es indicativo del mismo grado de desarrollo económico de Colombia para éste período, de acuerdo al análisis realizado en las páginas anteriores.

Siendo la contabilidad un elemento tan impactante en la vida de las empresas y a su vez tan marcada la influencia de la legislación tributaria sobre la teoría contable, requerimos de una identificación detallada acerca de dicho efecto. Precisamente, con la Ley 56 de 1918, se inicia la incidencia de la legislación tributaria sobre la teoría contable. Ello se manifiesta en su contenido.

Según el artículo 1o. no se diferencia entre rentas, es decir el concepto global de renta cubre a las personas naturales y a las personas jurídicas. El artículo 2o. distingue la renta que se aplica a las diversas personas bajo las siguientes modalidades: 1) Renta que provenga únicamente del capital. 2) Renta que provenga del capital combinado con la industria del hombre. 3) Renta proveniente de la industria y del trabajo.

Con respecto a la renta de capital hace referencia a las sociedades, considerando que las utilidades generadas por la empresa constituyen renta. Es decir, para fines impositivos el patrimonio de la sociedad no se afecta. En conclusión, el capital se constituye por el aporte de los accionistas al fondo común, y su renta se mide por las utilidades generadas por el capital.

La renta líquida gravable se determina como la diferencia entre todos los ingresos percibidos en un período, y los egresos (costo y/c gastos) incurridos para la obtención de dichos ingresos.

El período fiscal en la Ley 56 de 1918 empieza el primero de enero y termina el treinta y uno de diciembre.

De lo anterior podemos deducir en primer lugar que las sociedades ven la necesidad de clasificar los estados financieros, de tal manera que aparezca bien definido el capital, equivalente hoy al patrimonio, y que las variaciones presentadas en él, distintas a la emisión de las acciones, pagarán impuesto de renta sobre el capital.

En segundo lugar, debe existir una concordancia entre los ingresos del negocio, y los egresos del mismo, o sea una adecuada asociación de ingresos y gastos. Finalmente, se distinguen dos conceptos básicos interesantes: por un lado el del período fiscal que incidirá sobre el período contable, y por el otro la norma de entidad, al distinguir que una cosa es el aporte de los asociados y otra el patrimonio de la sociedad; o sea la diferenciación sociedad-dueño; aspectos que ya habían sido considerados en el Código de Comercio entonces vigente. Estos hechos irán marcando la pauta de cómo las personas naturales y jurídicas, llevarán la contabilidad con fines básicamente fiscales.

Aunque en el siglo XIX muchas empresas llevaban su contabilidad para fines exclusivos de la sociedad y de sus asociados, el Profesor John Cardona, en su artículo "La profesión contable en Antioquia 1.850-1900", indica como en ese período ya las empresas utilizaban el inspector como antecesor del revisor fiscal al manifestar: "En los Estatutos del Banco de Antioquia, fundado en 1872, encontramos el Inspector a quien en principio le corresponde hacer un examen escrupuloso de los Balances semestrales, comparándolos con los libros, comprobantes y documentos respectivos. El informe que estimare conveniente se publicaba junto con el Balance. Además, cada mes debía revisar las cuentas, libros y balances, verificando la existencia de efecto y caudales"⁷. Como notamos entonces, ya la contabilidad era manejada con fines privados en ese período.

Aún así, antes de que apareciera la citada Ley, en los Estados Unidos de Norteamérica surgió la Ley de Impuestos de 1913 que disponía también el cálculo de la utilidad neta imponible sobre la base de los ingresos y desembolsos de efectivo.

La Ley de 1916, siendo un poco más depurada, al permitir que las declaraciones pudieran hacerse de acuerdo con la base sobre la que la sociedad llevaba sus libros si tal método reflejaba claramente la utilidad, muestra una influencia sobre la Ley 56 de 1918, no obstante que la nuestra afectaba básicamente las utilidades.

En noviembre 12 de 1927 aparece la Ley 64, en la cual se especifica más claramente el concepto de renta. En el artículo 1o. se dice: "Renta líquida es la renta bruta del contribuyente menos las deducciones concedidas en esta Ley. La renta bruta comprende ganancias, beneficios y rentas provenientes de salarios, jornales o compensaciones por servicios personales de cualquier clase y en cualquier forma que se pague...".

Determina además la ley, deducciones de todo tipo de expensas necesarias para obtener ingresos: salarios, intereses, arrendamiento, impuestos municipales y departamentales, pérdidas sufridas durante el año gravable y no compensadas por seguros, pérdidas sufridas durante el año gravable y no relacionadas con el comercio, los negocios y que provengan de incendios, tempestades, naufragios u otros casos fortuitos, o de robo y que no se compensen por seguro o de otra manera.

7 CARDONA A., John. La profesión Contable en Antioquia 1850-1900. En: Revista Contaduría, Universidad de Antioquia, No. 12, 1988, p. 33.

Otro hecho interesante es que ya en esta ley se permite la deducción para la determinación de la renta líquida gravable de "las deudas sin valor o reserva para deudas malas", las cuales deben ser justificadas ante la Junta Municipal del Impuesto. Finalmente se van diferenciando las sociedades, pues para efectos de impuestos se mencionan "la compañía anónima o en comandita" ya sea nacional o extranjera.

De esta ley podemos extraer nuevos elementos que afectan la teoría contable del momento: La preparación más depurada del estado de resultados para la determinación de la renta, introducción de la provisión para las cuentas por cobrar de dudoso recaudo y la identificación de las sociedades anónimas y en comandita.

Como conclusión, en este período empieza a denotarse una influencia de la legislación tributaria sobre la teoría contable. Influencia que no es preponderante pero que constituye la base para las depuraciones posteriores, sobre todo a partir de 1960, como veremos más adelante.

2. UNA INFLUENCIA IMPORTANTE DE LA TRIBUTACION SOBRE LA CONTABILIDAD (1930-1960)

De la misma manera como analizamos el período anterior, vamos a describir un marco, aunque muy general, del ambiente económico de este período. Para ello partimos de la caracterización que hace José Escorcía Gámez: "En el orden económico, la modernización capitalista se ha orientado en estas grandes direcciones: la articulación de una estructura industrial productora de bienes intermedios y de capital e introductora a través de las corporaciones transnacionales de sofisticadas técnicas originadas en el aparato productivo de la metrópoli y sin relación alguna con el desarrollo de la investigación científica y tecnológica; la de la transformación cualitativa de la estructura importadora, con el objeto de responder a las exigencias de la industria manufacturera, introduciendo para ella, desde la metrópoli bienes de capital, semimanufacturas, patentes y marcas; la de intensificación y diversificación de la economía exportadora tanto en función de las exigencias del esquema de división internacional del trabajo que en el país está inserto, como en respuesta a las demandas financieras del modelo de industrialización y crecimiento económico; la de expansión y reorganización de la agricultura, mejorando -dentro de los singulares patrones la racionalidad del capitalismo dependiente- la distribución global de los recursos físicos y los niveles de productividad en las áreas más directamente relacionadas con las demandas del mercado externo o interno; la de ampliación y diversificación del aparato financiero, con el objeto de estabilizar un mercado interno de capitales articulados a las necesidades del nuevo aparato industrial y al sistema de relaciones en el mercado financiero de la metrópoli; y la de asignar a la industria de construcción el más alto rango como economía generadora de

empleo, no sólo por su asociación con el fenómeno de la explosión urbana sino por la necesidad de dar alguna respuesta a la intensa demanda de vivienda en las ciudades y de canalizar el desbordado proceso de sobrevaluación de la tierra".⁸

La articulación y desarrollo de la industria se logró como determinante básico debido a la crisis de 1930. De la misma manera que la Primera Guerra Mundial, la gran depresión obró como coyuntura para la implantación de una base industrial en Colombia. La crisis lo hizo en un sentido especial, porque permitió al equipo ya montado trabajar a plena capacidad, en un mercado libre de manufacturas extranjeras en razón a la dificultad para adquirir divisas.

La Segunda Guerra Mundial también tuvo su impacto, debido a los inconvenientes para el flujo del comercio exterior, puesto que los capitalistas nacionales acumularon una fuerte cantidad de divisas, que más tarde se utilizaron para la inversión en la industria de 1945.

Esto permitió que en la década del 50 la industria colombiana superara la etapa exclusiva de bienes de consumo para entrar en la política de sustitución de importaciones. No obstante las modificaciones presentadas, la industria seguiría careciendo de un significativo grado de diversificación.

Dado ese grado de industrialización, era necesario un Estado más decididamente inclinado por el desarrollo, por el fortalecimiento de los renglones productivos, y por la búsqueda de eficiencia en la utilización de los recursos. Básicamente, a partir de 1930, el sector gubernamental aumenta su importancia dentro de la economía. La magnitud del gasto público y la influencia económica derivada de operaciones fiscales, han conducido a que el manejo presupuestal del gobierno se convierta en un importante instrumento de regulación económica.

Ese fue el papel de la Reforma Tributaria de 1935; el establecimiento del tipo de cambio a partir de 1938. Además, salvo el café, el sector agropecuario se caracterizó por un relativo estancamiento entre 1930 y 1950. Finalmente, el gobierno creó una serie de instituciones financieras para consolidar el proceso, tales como el Banco Popular, el Banco Central Hipotecario, el Instituto de Crédito Territorial, etc., y permitió la creación de Corporaciones Financieras cuyo objetivo básico se planteaba bajo el punto de vista de movilizar recursos financieros en el largo plazo. Este pequeño cuadro entonces, nos muestra la necesidad del gobierno de diseñar una mejor estructura fiscal.

8 ESCORCIA GAMEZ, José. op. cit. p. 323

- Es así como la Ley 81 de 1931, dispuso el gravamen de las rentas de sociedades de personas en cabeza de sus socios, y de las sociedades anónimas y en comandita nacionales o extranjeras en cabeza de la sociedad; además introdujo la deducción por depreciación. Aspecto que contemplaba ya a partir de 1909 la Ley de Impuestos sobre mercancías de comercio interior de los Estados Unidos. La renta líquida está definida en los mismos términos que en las leyes que la precedieron.

Se hace más evidente el concepto de entidad, al establecer un impuesto sobre toda compañía anónima o en comandita, nacional o extranjera, que sería tasado, exigido, recaudado y pagado anualmente sobre la renta líquida. Aquí también se hace manifiesto el período fiscal y su posible influencia en la determinación del período contable. Dice el artículo 4o.: "El impuesto será cobrado a las sociedades anónimas o en comandita, y las sumas que éstas paguen o hayan de pagar a sus accionistas o socios en razón de las utilidades de las mismas, no se incluirán en el cómputo de las rentas gravables de éstos".

Según el artículo 5o. no se grava con el impuesto, a las sociedades colectivas; pero los socios de éstas están obligados a pagar el impuesto sobre la participación en la renta líquida de la sociedad por el año gravable. Existe en estos dos artículos una diferencia tajante entre la sociedad y sus socios o accionistas, y la manifestación del período gravable de un año.

Entre las deducciones que se le pueden hacer a la renta bruta para computar la renta líquida, tenemos:

1. Igual que en la ley 64 de 1927, se pueden deducir las deudas que manifiestamente no tengan valor y que se hayan cargado durante el año gravable, o a juicio del Director General de Rentas, una cantidad razonable como reserva para deudas de dudoso o difícil recaudo, y cuando se hayan cerciorado de que una deuda es cobrable sólo en parte, el Director General de Rentas puede permitir que se descuente por la parte no gravable. Se acepta bajo el punto de vista de la teoría contable la norma de la razonabilidad.

2. Como hecho novedoso se introduce una razonable deducción por depreciación causada por desgaste o rotura de la propiedad mueble o inmueble usada en el comercio en consideración, siempre que los ingresos producidos por dicha propiedad se incluyan en la renta bruta objeto de gravamen.

3. En el caso de minas, pozos de petróleo y de gas, de otros depósitos naturales y de bosques, se reconoce una deducción razonable por depreciación de mejoras, de acuerdo con las condiciones peculiares de cada caso.

Estas deducciones establecen una asociación entre ingresos y gastos. Debe resaltarse que para que éstas sean efectivas se deben llevar los libros de comercio en la forma y con los requisitos exigidos por la ley.

Por otra parte, la reforma tributaria puesta en vigencia en 1935, logró consolidar el presupuesto público a partir de la tributación en las actividades internas, desplazando la importancia que en él tenían tanto el sector externo (rentas de aduanas) como la actividad comercial.

Con la Ley 75 de 1935 se crea el impuesto de exceso de utilidades y el impuesto sobre patrimonio, con el argumento de que las rentas de capital debían tributar más que las de trabajo; que era "más difícil esconder los activos que los ingresos".

Las deducciones para la determinación de la renta líquida son fundamentalmente las mismas que venían desde el año 1931, con la salvedad de que las depreciaciones por agotamiento de las propiedades inmuebles usada en el comercio o negocio no son deducibles.

En esta Ley debe resaltarse el establecimiento de un impuesto adicional al de la renta, sobre el exceso de utilidades líquidas obtenidas en cada año gravable por las personas naturales o jurídicas gravadas con impuesto sobre la renta en Colombia; hay excepciones para el cobro de impuesto sobre el exceso de utilidades, por ejemplo, para los capitales que no excedan de \$ 25.000,00. El impuesto sobre la renta y el adicional sobre utilidades, se considera como un todo indivisible.

Se entiende que hay exceso de utilidades cuando éstas sobrepasen la tasa del 12% anual, con relación al patrimonio en 31 de diciembre del año anterior. El contribuyente, en su declaración anual de renta, deberá manifestar ineludiblemente el patrimonio que poseía el 31 de diciembre del año anterior.

Finalmente con respecto al patrimonio, se establece también en esta Ley un impuesto anual complementario y accesorio al impuesto sobre la renta; se grava el patrimonio poseído en el país en diciembre 31 del año anterior, para aquellas entidades sujetas al impuesto de renta.

Para los efectos de la ley, se denomina patrimonio, el conjunto de derechos apreciables en dinero que tiene una persona, deducido el monto de su deuda. Se aplica como norma la unidad de medida, que es el dinero.

Para que las deudas que gravan el patrimonio sean deducibles, se requiere que el contribuyente presente, junto con su declaración, una relación que contenga el nombre, la dirección del acreedor y que tales deudas estén "cargadas" en los libros de contabilidad, y dichos libros inscritos en la cámara de comercio.

En el año de 1944 se expide la Ley 35, la cual señala a los contribuyentes (debido a las grandes importaciones que hacían las compañías extranjeras) las partes que conforman el costo, éstas no podrían ser más que el cómputo

del precio en el extranjero más los gastos (sic) "estrictamente necesarios hasta la llegada de la mercancía a su poder..." (art. 27) se puede ver aquí con claridad el principio de la valuación al costo.

En el artículo 30 se establecen criterios para tratar contablemente el good-will o crédito mercantil, delegándole toda la responsabilidad de su tasación a la Jefatura de Impuestos, transitoriamente, mientras el gobierno determina los puntos sobre los cuales debería versar el informe de un perito que se encargaría de ello. Surge la preocupación por el establecimiento del valor de los activos en sus diversas formas de adquisición.

Finalmente, en este período aparecen en 1953 los decretos 2317, 2615 y 3063, que marcan una influencia significativa sobre la teoría contable.

El decreto 2317, en su artículo 7 estipula en forma clara en qué momento se entienden causados los dividendos o las participaciones provenientes de sociedades de personas. En el caso del dividendo la afectación se hará cuando este se decreta, y en el de las participaciones en el año en que la sociedad obtiene sus utilidades. Con estas medidas se ve cómo surge la implementación de normas encaminadas a dejar sentadas las condiciones en que opera la contabilidad por el sistema de causación. Así mismo, se reafirma la utilización de un período contable al establecer el año como la duración de un ejercicio, comprendido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre.

El Decreto 2615 modifica el 2317 sólo en lo referente a las tasas de impuesto que se aplicarían sobre diversas categorías de contribuyentes, modificando la de las sociedades de personas. De otro lado, insiste reiteradamente en la manera como se contabilizarían y se denunciarían ante el fisco las rentas provenientes de las sociedades.

Por último, en el Decreto 3063 se establece un nuevo término -en período de tiempo- para la causación de las utilidades de las sociedades, estipulando que también se asimilará a este sistema cuando al accionista o socio de la sociedad se le abonen en su cuenta las respectivas cuotas a distribuir de aquellas utilidades.

3. AJUSTES DEL MODELO DE SUSTITUCION DE IMPORTACIONES HACIA LA REPRODUCCION AMPLIADA DEL CAPITAL PRODUCTIVO (1960-1974)

Los últimos años de la década del cincuenta correspondieron a la época en la cual se acomoda definitivamente la economía al modelo de sustitución de importaciones, de acuerdo con los lineamientos establecidos en el concierto internacional, donde las economías dependientes pasarían a importar bienes de capital. Se requería que este nuevo funcionamiento económico estuviera rodcado de las condiciones internas propicias para garantizar el oportuno

funcionamiento del modelo establecido. En este proceso jugó un papel fundamental el Estado que, con sus políticas proteccionistas dirigidas hacia el impulso del sector industrial, atrajo las importaciones de bienes de capital que permitieran un desarrollo de la producción tal, que los precios a los cuales se vendan las mercancías fueran realmente competitivos frente a los que se importaban. Logrados éstos resultados, se fueron generando unos excedentes cada vez mayores permitiendo una acumulación de capital que requería de mantener un nivel de divisas para lograr una reproducción ampliada del capital productivo. Ya entrados los años de la década de los sesenta, se presenta un nuevo problema en el comercio exterior, al disminuirse considerablemente las exportaciones de café, que en una economía monoexportadora especialmente acentuada en aquella época, debilitaba los volúmenes de divisas necesarios para lograr el desarrollo del capital productivo; correspondía al Estado darle solución a esta dificultad y ella fue la de motivar la entrada de capitales extranjeros tanto a nivel de los créditos externos oficiales y privados, como la instalación de nuevas industrias con capitales internacionales. Es así como al examinar las normas fiscales de ese período, especialmente las emanadas de la Ley 81 de 1960 y los Decretos y Leyes que se desprendieron a partir de las condiciones creadas allí, se observa una intención dirigida hacia el beneficio de los gravámenes de las empresas extranjeras tanto a nivel de la renta como de patrimonio.

Aparte de las políticas de motivación de las inversiones y créditos internacionales, el Estado asumió un papel de fomentador de las exportaciones de mercancías diferentes al café, proceso que es reconocido como de diversificación, para permitir mantener un volumen de divisas menos sometido a los vaivenes del comercio internacional del grano. Las leyes fiscales cumplen allí su papel y se entra a mantener con gravámenes mínimos el sector agrícola de donde provienen los productos que se exportan. Pero el Estado requiere de recursos directos y hacia allí se orientarán las intenciones en la legislación fiscal: se trata entonces de centrar la atención sobre determinados renglones de la economía hacia los cuales se orientarán los impuestos. Con el desarrollo del sector industrial se encuentra que se gravarán los ingresos de las empresas que para efectos de la teoría contable serían los entes contables. Ya no son tan importantes los impuestos generados por la renta de los individuos como las de trabajo, sino que se gravarán los ingresos provenientes de las actividades empresariales que, en general, correspondían a inversiones de personas jurídicas. Pero independientemente de la persona, se centraba la legislación tributaria en la manera como habrían de presentar y manejar las diversas transacciones a que han dado lugar el ejercicio de la actividad empresarial con miras a la obtención de una renta gravable. Se establecen entonces una serie de normas que influyen decisivamente sobre la contabilidad en cuanto allí se incluyen principios importantes que se convierten en pautas claras de la práctica de la contabilidad en Colombia. Estas condiciones

vienen desde la Ley 81 de 1960 y se ven alimentadas por un proceso de adecuación en las normas que se imponen durante la década del sesenta y a principio de la del setenta.

Es en esta ley donde, de manera más amplia, se puede identificar la influencia de las normas fiscales sobre la teoría contable. Se establecen conceptos claros y precisos acerca de determinados asuntos, en particular en lo referente al tratamiento de ciertas partidas por el sistema de causación.

Los artículos 24 y 25, se refieren a la realización del ingreso, definiendo que ello sucede cuando éste se recibe efectivamente en dinero o en especie apreciable en dinero, en forma que equivalga realmente a su pago. Adicionalmente, se establece que "los contribuyentes que lleven libros de contabilidad debidamente registrados, a base de ingresos y egresos causados, deberán denunciar los ingresos causados jurídicamente en el año, aun cuando no los hubiere recibido todavía, salvo lo que establezcan los reglamentos para las ventas a plazos". Como puede verse, se define la realización del ingreso tal como se entiende en un sistema de contabilidad de causación.

Amplía además el concepto de la realización del ingreso cuando se dice que se "considera realizado un ingreso cuando el derecho se extingue por cualquier otro modo legal distinto al pago, como en el caso de compensaciones o confusiones". Es claro cómo las normas apuntan hacia la implementación de la causación como criterio más válido para el manejo de la contabilidad, aunque en el año sesenta que aquí nos ocupa, sólo se trataba de dejar a discreción del comerciante la base que considerara necesaria.

En cuanto a los ingresos recibidos por anticipado, dice en el inciso segundo del artículo 24, que "sólo se gravarán en el período gravable en que se causen".

Respecto de los contribuyentes que inicien la contabilidad o que cambien la base de su sistema contable, se aplicarán, según lo contemplan los numerales 1 y 2 del parágrafo segundo del artículo 31 del decreto reglamentario:

1. Cuando el contribuyente inicia su contabilidad a base de ingresos y egresos causados, o haya llevado libros a base de caja y cambie tal sistema por la base de causación, se entiende que realiza renta cuando se causen a su favor ingresos con posterioridad a la apertura de los libros o del cambio de sistema y cuando reciba efectivamente ingresos causados con anterioridad a dicha apertura o cambio. Las rentas ya causadas deberán tratarlas como ingresos diferidos.

2. Cuando se cambie de causación a caja, "... Se entenderá que realiza renta cuando recibe efectivamente, con exclusión de los ingresos correspondientes a rentas brutas ya causadas y declaradas como tales en los años

anteriores". Se entiende en lo anterior la pauta clara de manejo de los ingresos correspondiendo ello a normas contables que conciernen a la causación.

3.1. COSTOS

La Ley 81 de 1960 hace también una clara alusión al tratamiento de los costos, advirtiendo que se regirán por las prescripciones dictadas por el Gobierno Nacional en el decreto reglamentario, que contendrá "normas que garanticen una efectiva recuperación o amortización de las inversiones y gastos imputables a los costos". Determina además, que para los contribuyentes que lleven libros de contabilidad, debidamente registrados, "...lo harán de acuerdo con prácticas contables de reconocido valor técnico".

En los artículos 32 a 43 del decreto reglamentario, están indicadas las pautas para la operatividad en el manejo de los costos de los contribuyentes que se dediquen a la "extracción, transformación y explotación de materias primas, productos o frutos naturales, o a cualquier negocio, comercio o industria que en razón de su naturaleza implique normalmente la existencia de mercancías al principio y al fin de cada año,...".

Con antelación a la descripción de los mecanismos que regirán los sistemas para establecer el costo de lo vendido, se hace una explicación previa sobre la manera como se valuarán los inventarios, y lo que éstos constituirán de acuerdo a las mercancías que se manejan dentro de la empresa.

En primer lugar, se distingue entre activos movibles y activos inmovilizados. Los activos movibles están constituidos por todas aquellas mercancías que se venden, permutan, aportan o enajenan a cualquier título, normalmente dentro del giro ordinario del negocio; en sentido inverso, por exclusión, se definen los activos inmovilizados.

En el artículo 34 se presenta una pormenorizada discriminación de lo que conforma el valor del inventario para cada uno de los tipos de mercancías que tiene una empresa: mercancía y papeles de crédito adquiridos para la venta, productos de industrias extractivas, artículos producidos o manufacturados, frutos o productos agrícolas, bienes inmuebles.

Se ocupa también la norma de especificar la manera como se establecerá el costo de lo vendido durante el ejercicio:

Juego de inventarios: Se encuentra mediante la asociación entre el inventario inicial, el final y las compras. Advierte eso sí, que se deben excluir las mercancías en tránsito y las mercancías recibidas en consignación.

Cuando se determine el costo de lo vendido por el sistema de juegos de inventarios, no serán deducibles de la renta "los faltantes de mercancías ni,

en general, las pérdidas causadas por destrucción, rotura, inutilización, sustracción o apropiación indebida por tercero".

Inventario permanente: El costo de lo vendido se determina descargando cada una de las mercancías en razón de su venta.

Se determina el procedimiento que se implementará cuando se presente diferencia entre las existencias de las tarjetas y las físicas. Se llevarán los rubros correspondientes al giro ordinario del negocio, mientras que la diferencia debida a desaparición de las mercancías como destrucción, rotura, inutilidad, sustracción o apropiación indebida por un tercero, se llevarán a cuentas de resultado distintas al costo de venta.

Como un elemento presente dentro de todas estas consideraciones acerca de la determinación del costo de lo vendido y de la valuación de los inventarios, está el que la norma expresamente advierte que se puede acudir a otro sistema, previa consulta y "autorización por la División de Impuestos Nacionales".

Vale la pena detenerse un poco en este asunto. Se ve aquí con claridad como la norma rebasa la mera intención de la contabilidad a través de sus determinaciones, hasta imponer sanciones taxativas a quienes no procedieren de tal manera. Cabe la pregunta: ¿se maneja la contabilidad de cierta manera porque se considera "sano" un procedimiento tendiente a dar cabida al logro de los objetivos de ella, o porque existe una coacción que incluso llega a castigar?. Así las cosas, ¿cuáles serían entonces los objetivos de la contabilidad?

Es importante anotar, cómo se insinúa ya con cierta clauda una perspectiva de las orientaciones de las normas fiscales, abandonando su función reguladora y recaudadora de los impuestos, destinados a la reversión del Estado sobre la sociedad, para pasar a encaminarse hacia una política antisvasora, como adelantándonos un poco y saliéndonos del orden, ha sido su orientación contemporánea.

Siguiendo con la ley 81 de 1960 en lo atinente a la determinación de los costos, dedica atención especial al costo de lo vendido en el sistema de Caja, al costo de los ganados vendidos y a los costos en las ventas a plazos.

3.2. DEDUCCIONES

Se tienen en cuenta las pérdidas sufridas por "destrucción, incendio, naufragio, rotura,... apropiación indebida de un tercero, siempre que no haya sido compensada por seguros o de otra manera...". Advierte la norma que en el evento de que la renta obtenida durante el ejercicio no sea suficiente para aplicar tal deducción, se diferirá durante los cinco años fiscales siguientes y

que en el caso de liquidación se hará completamente en el año de la liquidación. Aparecería con ello el concepto de una "pérdida por diferir", acorde con el principio de la empresa en marcha.

Se deducen las deudas que se consideren manifiestamente perdidas o sin valor, siempre y cuando se lleven libros por sistema de causación y el contribuyente demuestre la realidad de la deuda que se ha originado en operaciones productoras de renta gravable, es decir, que se pruebe que la cuenta por cobrar existe y es válida.

En el numeral 5 de las deducciones dice: "A juicio y con la autorización previa de las oficinas liquidadoras, revisable por la Dirección de Impuestos Nacionales, una cantidad razonable fijada con criterio comercial, como respaldo de deudas de dudoso o difícil recaudo que se hayan originado en las operaciones productoras de renta gravable, siempre que la mencionada reserva esté contabilizada en los libros del contribuyente". En el decreto reglamentario, se establece que los contribuyentes que utilicen este procedimiento deberán llevar la contabilidad por el sistema de causación y cumplir unos requisitos formales atinentes a la existencia y validez de la deuda. Finalmente señala: que "fíjase como cuota razonable, hasta un 33% anual del valor nominal de cada una de las deudas". Llama la atención en este aparte, la advertencia de que se debe registrar en libros, como si se tratara de algún beneficio netamente fiscal que no afectará los resultados operacionales de la entidad; así las cosas pensamos que tal comentario sobraría en la norma. Con ello se estaría confirmando la hipótesis de que las normas fiscales han "guiado" los procedimientos en la teoría contable; como si las normas de contabilidad se tuviesen que implementar a través de la ley, utilizando la coacción sancionatoria a los contribuyentes, pasando por alto circunstancias que redundarían en un mejor tratamiento de la contabilidad misma. Aparte de la deducción por deudas de difícil cobro, se reconoce una de carácter general que, simultáneamente, genera la "reserva general de cartera", para la cual también se establecen una serie de requisitos formales como en casos anteriores. Para efectos de la determinación de la cuantía "la reserva se formará con cargo a pérdidas y ganancias y deberá ajustarse al límite del 10% del monto en la cartera en cada año, abonado a pérdidas y ganancias el exceso, con cargo a la reserva." De nuevo aparece la dificultad con el tratamiento que se le asigna a la partida, hablando de que se hará con cargo a pérdidas y ganancias, asunto éste que contribuye a lo manifestado en el párrafo anterior. Hay, sin embargo, un deficiente uso del término reserva, debiéndose utilizar el concepto de provisión.

Otra deducción que considera la ley 81 de 1960 es la "depreciación causada por el desgaste o deterioro normal de los bienes usados en negocios o actividades productoras de renta gravable hasta completar el 90% de su costo,... El 10% restante, que es el valor de salvamento, también podrá

amortizarse cuando se demuestre suficientemente la inexistencia de dicho valor... El desuso, la inadaptación o inutilización completa del bien depreciable... deberá tratarse como pérdida en el mismo período, por el saldo del costo no amortizado por depreciación... Mientras la División de Impuestos Nacionales elabora, con la aprobación del Gobierno Nacional, tablas especiales de depreciación para Colombia, se considerará como vida útil probable de los bienes depreciables, hasta veinte (20) años para la propiedad inmueble, diez (10) años para la propiedad mueble y cinco (5) años para los aviones y vehículos automotores en general". Si se considera que las anteriores cantidades de vida útil no son pertinentes, se autoriza al contribuyente para que se use una vida útil probable que exceda los límites señalados, con base en conceptos o tablas de depreciación de reconocido valor técnico". Se determina, a la vez, que la depreciación no es aplicable a los bienes muebles, ni a terrenos cuyo desgaste por explotación se compensa, en caso de que exista, por medio de otras deducciones o costo de producción. " El costo de la propiedad depreciable está constituido por el precio neto de adquisición más las adiciones y gastos directos necesarios para ponerla en condiciones de prestar un servicio normal".

De las anotaciones anteriores en torno a la depreciación, surgen algunos comentarios. En primer lugar, resalta el hecho de que se considere la depreciación producida por hechos "anormales" en el desgaste del activo, como una pérdida, a diferencia del tratamiento que se le da en la parte de deducciones, lo que crea una confusión o, por lo menos, la necesidad de precisar esta ambivalencia. En la parte final, donde se define el costo de un activo depreciable, parece como si no se tuviese en cuenta el efecto de la depreciación, a no ser que la expresión: "precio neto de adquisición" equivalga al saldo del costo histórico de adquisición menos la depreciación acumulada, lo que conocemos corrientemente como valor en libros.

Otra deducción que se considera en la ley 81 de 1960 es la amortización de inversiones ordinarias y necesarias para los fines del negocio. Por otro lado, los gastos pagados por anticipado sólo se deducen en el período en que se causen.

Una última deducción importante para el objeto de este trabajo es el agotamiento que se reconoce "exclusivamente cuando se trate de la explotación actual de minas, pozos de gas distintos de los derivados de la industria del petróleo, depósitos naturales o bosques maderables,...", se dan todas las normas generales a las que se deberán ceñir los contribuyentes que estén vinculados a este tipo de actividades.

3.3. RENTA ESPECIAL: RECUPERACION DE "RESERVAS"

La norma se dedica en extenso a enumerar y definir los rubros que se consideran como renta bruta para el contribuyente, interesando para nuestro

propósito la parte referente al tratamiento de las "reservas" tal como aquí se aplica ese concepto. Una partida que se considera renta bruta es la constituida por "las reservas de producción y recuperación de activos que se hayan aceptado como exentas del impuesto de renta y que se distribuyan a los socios a título de utilidades sin capitalizarlas"; ello regirá tanto para la sociedad como para los socios. Constituyen rentas también los ingresos o aprovechamientos que provengan de recuperaciones y/o devoluciones y/o rebajas por conceptos de "reservas" para deudas de difícil cobro, generales de cartera; de deudas declaradas sin valor, la deducción por depreciación o inversiones a las cuales se les hubiese reconocido deducción por amortización.

3.4. GOOD - WILL

"Los derechos constitutivos de bienes intangibles o good-will, adquiridos a cualquier título, se estimarán, a juicio de la División de Impuestos Nacionales, por su precio de adquisición, o por el que se fije mediante los procedimientos ordinarios de avalúo en cuanto fueren aplicables". Para la formación del avalúo de éstos cuando su precio se va a estimar por primera vez se tendrán en cuenta varios aspectos: Un análisis de sus posibles valores durante los últimos cinco años, la desagregación de los activos directamente vinculados al negocio, una tasa de interés normal del 12% y una tasa de capitalización no inferior al 20% para el cálculo de la persistencia de las superutilidades (sic) y, "Para la fijación de los bienes intangibles o good-will en cifras aritméticas se aplicarán, por lo menos, tres fórmulas de reconocido valor técnico"; posteriormente, fija el límite del 50% del patrimonio líquido fiscal como máximo posible del avalúo en cuestión. De lo anterior surge una inquietud; es la División de Impuestos Nacionales la entidad encargada de determinar este valor pero, ¿de dónde surgen los métodos de reconocido valor técnico que sirven de fuente?, ¿quiénes le darán su validez?. Finalmente, resalta de nuevo la tasación expresa de límites dentro de los cuales debe moverse el valor de determinado bien, indicándole su máximo.

4. INFLACION, DEFICIT FISCAL Y REFORMAS TRIBUTARIAS (1974-1988)

Como hemos podido apreciar, la política fiscal y sus reformas tributarias son de manejo macroeconómico, como producto de situaciones económicas tanto a nivel nacional como internacional, instrumento que permite de una manera u otra manejar situaciones irregulares o buscar ciertos objetivos económicos.

Las primeras reformas originadas en nuestro país son un producto de lo que se estaba dando a nivel económico como ya lo hemos explicado en la primera parte del presente estudio. En el comienzo de una economía capitalista, la conformación de las primeras empresas tanto en calidad como en

cantidad, va configurando la necesidad de introducir elementos teóricos que van a enriquecer tanto los aspectos tributarios como los contables; este enriquecimiento se da tanto a nivel macro como microeconómico. Se distinguen estas primeras reformas tributarias por ser muy fructíferas en cuanto a sus aspectos teóricos (se configuraba en el país la estructura tributaria y contable).

Pero a pesar de sus aportes positivos, éstas se han caracterizado en su mayoría por ser en lo fundamental recaudadoras de tributos (reformas de 1930, 1935, 1942, 1953, 1957, 1974, 1983), y en este afán, se perdieron en muchos de los casos los marcos teóricos tributarios y contables.

Pero ocupándonos en forma más particular del período 1974-1988, podemos concluir que estas reformas no son la excepción a las reformas pasadas, son recaudadoras de tributos y producto de la situación económica reinante.

A grandes rasgos, y como dicen Guillermo Perry y Mauricio Cárdenas S. en su libro "Diez Años de Reformas Tributarias en Colombia", p. 61 y 62, el país venía de un cierto crecimiento (1970-1974) en 6.1% en el PIB y 9% en la industria.

"La Balanza de Pagos se fortaleció considerablemente entre 1971 y 1973. El Balance Comercial fue positivo en 1972 y 1973... Así el gobierno pudo incrementar las reservas internacionales brutas hasta 524 millones de dólares, equivalente a 3.8 meses de importaciones de bienes y servicios, con influjo neto de capitales moderado que permitió reducir los indicadores macroeconómicos de endeudamiento externo".

"En 1974, sin embargo, reapareció el Déficit Comercial en virtud de un aumento cuantioso en el valor de las importaciones".⁹

Se caracterizó este subperíodo por una tasa de inflación acelerada, que se había mantenido alrededor del 7% entre 1966-1970 y cerca del 8% en un promedio histórico, se elevó continuamente hasta llegar cerca a un 25.5% en 1974 (y a un equivalente anual del 30% a mediados del año).

Esta inflación, es uno de los criterios para ejecutar una reforma tributaria en donde los recursos tributarios se aumentan considerablemente (paradógi-

9 PERRY, Guillermo y CARDENAS, Mauncio. "Diez Años de Reformas Tributarias en Colombia", p. 67.

camente siendo ésta una época de grandes recursos), como mecanismo para frenar la inflación.

Retomando un poco, en la década del '60 se dio un fuerte ritmo de inversión y cambio tecnológico dentro del marco del modelo de sustitución de importaciones. Este ritmo de inversión se sostuvo gracias al aporte de la inversión extranjera que en 1974 representaba cerca del 70% de la inversión total en la industria y participaba en cerca del 45% del valor agregado de las exportaciones manufactureras.

A partir de 1968 el ritmo de inversión disminuye, y esto no se refleja inmediatamente en el proceso de industrialización como tal, porque se hace un uso intensivo de la capacidad instalada.

Esta situación, aunada al cambio de filosofía del gobierno de López Michelsen, en donde se replantea la intervención del Estado en la economía, pone en entredicho la capacidad de éste como agente generador de ahorro y de inversión, e inaugura el período de desmonte explícito de la acumulación cepalina, en donde, la necesidad de que la industria nacional sea competitiva a nivel internacional, se pone de manifiesto. Aunque la capacidad instalada había servido hasta ese momento, este nuevo enfoque pone en evidencia el atraso tecnológico del país, que la ANDI calculaba en \$ 17.000 millones, a precios de 1970.

Se inicia un proceso de apertura consistente básicamente en rebajas arancelarias de libre importación. En 1971 el 4% de las posiciones arancelarias eran de libre importación. En 1975 el 44% y en 1980 el 70% eran de libre importación. Lo anterior, reducción de las tarifas arancelarias, la liberación de las importaciones y la revaluación del peso acabaron con la protección efectiva que poseía la industria hasta entonces, que unido al lento ritmo de inversión y al atraso tecnológico la dejaron postrada frente a las importaciones legales y al contrabando de manufacturas. Es esta situación la que abre las puertas para la crisis de la década de los '80.

"El año de 1981 marca un quiebre en las tendencias de crecimiento del país para inaugurar un largo período de estancamiento y deterioro cambiario. El viraje está asociado con la caída en el precio internacional del café a partir de ese año. Los términos de intercambio cayeron severamente en 1981 y no se recuperaron durante este período.

El valor de las exportaciones de café se redujo tanto por la baja en el precio como por la limitación cuantitativa de las cuotas del pacto internacional del café y el país tuvo que incurrir en elevados costos para mantener inventarios crecientes del grano. Las exportaciones menores se redujeron, tanto en cantidad como en su valor real en dólares, al sumarse el impacto de la nueva

recesión internacional, al progresivo atraso cambiario. Si bien desde 1980 se buscó mantener la paridad real del peso frente al dólar, la revaluación de esta moneda en los mercados internacionales arrastró consigo a la del peso".¹⁰

Como podemos ver, la situación económica de la década de los 80, no es la mejor, trajo consigo también la deuda externa, negociaciones con el FMI; de allí que la reducción del déficit fiscal y del gasto público fuera tarea prioritaria.

Ya para el año 1984 la tasa de inflación vuelve a ser del orden del 25%, después de haber tenido ciertas rebajas en años anteriores.

Vuelven entonces, a ser la inflación (y la necesidad de reducirla) y el déficit fiscal (y la necesidad o imposición de reducirlo), los mismos factores que juegan un papel fundamental en las reformas tributarias de esta década. Es la inflación, y su persistencia, un hecho generador de una nueva concepción dentro de la teoría contable (adaptar los hechos económicos contables a los tiempos de la inflación).

Esta tarea la han contemplado tímidamente las reformas tributarias de 1974 y 1983, pero no han sido suficientes para que tanto el aspecto contable como el tributario sean reales y estén adaptados a la época.

Centrándonos en forma más particular en las contribuciones que estas últimas décadas de reformas tributarias han aportado a la teoría contable podemos en primer lugar, estudiar la reforma de 1974.

4.1. MODERNIZACION DE LA ESTRUCTURA TRIBUTARIA

El Decreto 2053 de 1974 ha tenido un impacto significativo en la modernización de la administración tributaria, y de hecho ha generado efectos directos o indirectos bastante importantes para la teoría contable.

Como se indica en los artículos 4o., 5o. y 6o., y tomando expresamente el artículo 4o.: "las sociedades anónimas y asimiladas están sometidas al impuesto sobre la renta, sin perjuicio de que los respectivos accionistas, socios o suscriptores, paguen el impuesto que les corresponda sobre sus acciones y dividendos o certificados de inversión y utilidades". Se identifica claramente la aplicación de la norma básica de la entidad al separar la relación sociedad-propietario; como indicativo de que una cosa es el impuesto sobre la renta que paguen las sociedades y otra el impuesto de los accionistas que les correspon-

10 PERRY, Guillermo y CARDENAS, Mauricio. "Diez Años de Reformas Tributarias en Colombia". p. 67.

da por sus acciones y dividendos o participación en rendimientos sobre utilidades.

Se identifican las sociedades que se asimilan a las sociedades anónimas y a las de responsabilidad limitada; es así como se consideran asimiladas a sociedades anónimas, las sociedades en comandita por acciones; las sociedades irregulares o de hecho de características similares a las comanditas o anónimas, las sociedades de economía mixta del orden nacional y las empresas comerciales e industriales del Estado.

Se asimilan a sociedades de responsabilidad limitada, las sociedades colectivas, las en comandita simple, las sociedades ordinarias de minas, las sociedades irregulares o de hecho de características similares a las anteriores, las comunidades organizadas, las corporaciones y asociaciones con fines de lucro y las fundaciones de interés privado.

Aún más, en el artículo 42 para efectos tributarios la proporción de la renta atribuible al respectivo socio, comunero o asociados sólo podrá ser directamente proporcional a la que corresponda a los aportes de capital, salvo si existieren aportes de industria.

Con respecto a la norma de asociación de ingresos y gastos tenemos las siguientes anotaciones. En el artículo 15 se especifica lo que constituye la renta líquida gravable, bajo la consideración de que son los ingresos susceptibles de producir un incremento neto del patrimonio en el momento de la recepción. Pero a esos ingresos se le restan, cuando sea el caso, los costos realizados imputables a tales ingresos, con lo cual se obtiene la renta bruta. De la renta bruta se restan las deducciones realizadas, con lo cual se obtiene la renta líquida, salvo excepciones legales, la renta líquida es renta gravable y a ella se aplican las tarifas señaladas.

El costo de los bienes inmuebles que forman parte de las existencias, está constituido por el precio de adquisición, por las mejoras, y por las contribuciones a valorización. En el caso de bienes muebles estará constituido por el precio de adquisición más el costo de las adiciones y mejoras.

Con respecto a los llamados bienes incorpóreos, mejor conocidos como intangibles, concernientes a la propiedad industrial, la literaria, artística y científica, tales como patentes de invención, marcas, good-will, derechos de autor u otros intangibles, se presume "constituido por el sesenta por ciento del valor de la enajenación". Algo llamativo, pues valdría la pena evaluar cuál es el criterio para considerar el valor total (Ley 81 de 1960).

En el caso de las cesantías se reconocen como costos las que dentro del año o período gravable se hayan causado y reconocido irrevocablemente en

favor de los trabajadores y tendrán validez en el caso de llevar libros de contabilidad; lo mismo ocurre con las pensiones de jubilación.

Es de anotar que algunos de los pagos de los trabajadores son coactivos, es decir, que para reconocerse por parte de la Administración de Impuestos Nacionales se requieren los respectivos paz y salvos de los aportes patronales realizados por el contribuyente (en general, todo comerciante) a las entidades que así lo exigen.

Son amortizables los activos diferidos, como gastos preliminares de instalación u organización y desarrollo, los costos de adquisición o explotación de yacimientos petrolíferos o de gas u otros productos naturales y el costo de los intangibles susceptibles de demérito. Con una aclaración: la amortización de intangibles se hace en un término determinado, salvo que se demuestre que, por la naturaleza o duración del negocio, la amortización debe hacerse en un plazo inferior.

Finalmente, son deducibles cantidades razonables por depreciación causada por desgaste o deterioro normal, o por obsolescencia de bienes usados en negocios o actividades productoras de renta, equivalente a la alícuota o suma necesaria para amortizar el ciento por ciento de su costo durante la vida útil de dichos bienes, siempre que éstos hayan prestado servicio en el año o período gravable de que se trate.

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 el Director General de Impuestos Nacionales. Pero no se habla sobre la vida útil de los distintos activos. Además, se ofrecen algunas opciones acerca de si se presentan mayores gastos que implique un mayor valor de la depreciación, la posibilidad de considerar un activo obsoleto y el caso de poder aumentar la depreciación por turnos adicionales.

En todos los aspectos enunciados en los párrafos anteriores mediante la relación ingresos-costos se deduce también en lo escrito, la aplicación de la norma básica del costo histórico como se refleja en el valor de los distintos activos.

En cuanto a la norma de la unidad monetaria se hace referencia en el artículo 28 al indicar que: "las rentas percibidas en divisas extranjeras se estiman en pesos colombianos por el valor de dichas divisas en la fecha del pago liquidadas al tipo oficial de cambio"; lo mismo ocurre en el artículo 30 al indicar que los costos incurridos en divisas extranjeras se estiman por su precio de adquisición en moneda colombiana. Y directamente relacionado con el punto anterior, aparece el costo adicional por diferencia en cambio que es

reconocido ya sea para efectos del costo o para el valor del activo, involucrando así un mayor valor.

En los artículos 60, 61 y 62 se aplica la norma básica de la prudencia al permitir a los contribuyentes que llevan libros de contabilidad por causación, deducir las cantidades razonables que con criterio comercial fije el reglamento como provisión para deudas de dudoso o difícil cobro, siempre que tales deudas se hayan originado en operaciones productivas de renta, correspondan a cartera vencida y cumplan los demás requisitos legales. Además son deducibles las pérdidas sufridas durante el año o período gravable concernientes a los bienes usados en el negocio o actividad productora de renta y ocurridos por fuerza mayor.

Nótese que únicamente se pueden calcular provisiones sobre operaciones productivas de renta (cuentas de clientes) dejando por fuera otros conceptos que pueden convertirse en deudas de dudoso o difícil cobro.

Es de anotar que se distingue entre entidades económicamente vinculadas, al no permitir que se deduzcan las cuentas de dudoso recaudo entre ellas.

La norma básica de la realización se expone al considerar como renta líquida¹. La recuperación de las cantidades concedidas en uno o varios años o períodos gravables como deducción de la renta bruta, por depreciación, pérdida de activos fijos, amortización de inversiones, deudas de dudoso o difícil cobro, deudas perdidas o sin valor, pensiones de jubilación o invalidez, o cualquier otro concepto hasta concurrencia del monto de la recuperación. La distribución de las cantidades concedidas en años anteriores por concepto de reservas para protección o recuperación de activos, fomento económico y capitalización económica o la destinación de tales reservas a finalidades diferentes".

Finalmente en los artículos 112 al 115 inclusive, se determina bajo el punto de vista fiscal el valor patrimonial de ciertos activos de la empresa; la no coincidencia entre el valor contable y el valor fiscal afecta la aplicación de normas básicas de la teoría contable.

En conclusión, hemos identificado cómo, a través del articulado del Decreto 2053 de 1974, hay una serie de normas que afectan los conceptos básicos de contabilidad, entre ellas, la asociación de ingresos y egresos, el costo histórico, la prudencia, la realización y la unidad monetaria.

Como dijimos anteriormente el Decreto 2053 de 1974 ha tenido un impacto significativo y es, el hecho de haberse convertido en la columna vertebral de la tributación moderna, y por lo tanto, el significado y la influencia en la contabilidad tendrá grandes repercusiones hacia el futuro.

4.2. REAJUSTE DE LOS ACTIVOS FIJOS Y BIENES DEPRECIABLES

El Decreto Legislativo 2247 de 1974, trae el efecto del reajuste de activos fijos y el reajuste de los bienes depreciables, e indica que los ajustes patrimoniales sólo se harán cuando produzcan efectos para la determinación de:

1. La renta o ganancia ocasional obtenida en la enajenación de activos que hubieran hecho parte del activo fijo del contribuyente por el término de dos años o más.

2. La renta presuntiva sobre patrimonio.

3. El patrimonio gravable.

4. El avalúo de los bienes relictos.

Este artículo en consecuencia no producirá efectos para la determinación de las amortizaciones, depreciaciones, pérdidas en los bienes y pérdidas en la enajenación de activos, los cuales seguirán computándose de conformidad con su costo histórico.

4.3. DEDUCCION ANUAL POR AGOTAMIENTO

El Decreto Leg. 2310 de 1974, en su art. 8o., considera la deducción anual por agotamiento normal a base de porcentaje fijo, que será igual al 10% del valor bruto del producto natural extraído del depósito o depósitos que estén en explotación y que se hayan vendido o destinado a la exportación, o vendido para ser refinado y procesado dentro del país; también introduce una deducción por agotamiento de minas, etc. y dice: "Cuando se trate de explotación de minas, gases distintos de los hidrocarburos, y depósitos naturales, se considera una deducción normal por agotamiento o amortización del costo del depósito natural cuya explotación se trate, habida cuenta de las consideraciones peculiares de cada caso y teniendo en cuenta las siguientes normas generales:

- a) El costo estará constituido por las siguientes partidas.

1. Los gastos capitalizados hechos en la adquisición de la respectiva concesión, aporte, permiso o adjudicación, o el precio neto de adquisición de la propiedad según el caso.

2. Los costos preliminares de explotación, instalación, legales y, en general todos aquellos que contablemente deban ser capitalizados a excepción de las inversiones hechas en propiedades para las cuales se solicitan deducciones por depreciación.

3. El saldo de los gastos capitalizados y no amortizados que se haya efectuado en áreas improductivas."

Como se puede apreciar, el concepto de costo no se ha modificado y sigue en los mismos términos del Decreto 2053 del 74.

El Decreto Leg. 2348 de 1974, modifica la protección para inventarios del Decreto 2053 en su artículo 21, cuando se trate de mercancías de fácil destrucción o pérdidas, y dice que las unidades de inventario final pueden disminuirse hasta en un 5% de la suma del inventario inicial más las compras. Y en caso de hechos de fuerza mayor y pérdidas mayores si se demostrare su ocurrencia la ley da pie para aceptar disminuciones mayores.

4.4. EFECTOS FISCALES DE LA CONTABILIDAD

El Decreto Extraordinario 2821 de 1974 en su capítulo V, trata de la Contabilidad y las sanciones. Dice este Decreto que para efectos fiscales, la contabilidad de los comerciantes deberá sujetarse al Título IV del Libro I del Código de Comercio y además a las siguientes disposiciones:

1) Mostrar fielmente el movimiento diario de ventas y compras, las operaciones correspondientes podrán expresarse globalmente, siempre que se especifiquen de modo preciso los comprobantes externos que respalden los valores anotados;

2) Cumplir los requisitos señalados por el gobierno mediante reglamentos, en forma que, sin tener que emplear libros incompatibles con las características del negocio, haga posible, sin embargo, ejercer un control efectivo y reflejar, en uno o más libros, la situación económica y financiera de la empresa. Y en lo concerniente al control tributario se consideran irregulares los siguientes hechos:

1. No llevar contabilidad, si hubiere obligación de llevarla, establecida por ley o reglamento.

2. No tener registrados los libros de contabilidad, si hubiere obligación de registrarlos, establecida por ley o reglamento.

3. No llevar los libros apropiados para las características del negocio o llevarlos en forma que no reflejen su verdadero movimiento.

4. No exhibir libros de contabilidad, cuando las autoridades tributarias competentes lo exijan.

5. Llevar doble contabilidad.

Puede verse cómo no es sólo el Código de Comercio sino la ley fiscal que obliga el uso de la contabilidad para los comerciantes procurando que ésta muestre fielmente el movimiento diario de ventas y compras, (la contabilidad debe ser fidedigna), y cómo el gobierno impone requisitos que muchas veces deben tener su origen en la organización misma de la empresa o de la actividad económica tanto a nivel macro como microeconómico.

También formula el Decreto 2821 de 1974 el valor probatorio de los libros, o sea que éstos son prueba suficiente cuando reúna las siguientes condiciones:

1. Estar registrados en la Cámara de Comercio o en la Administración de Impuestos Nacionales, un formalismo legal que de no cumplirse, hace que la contabilidad pierda toda su validez y su representatividad; su sustentación teórica queda en entredicho; se pone por encima una práctica legal a todo un trabajo teórico de muchos años. ¿No es hora que la contabilidad tenga vida propia y no artificial?

2. Estar respaldados por comprobantes internos y externos.

3. Reflejar completamente la situación de la persona jurídica.

4. No haber sido desvirtuados por medios probatorios directos o indirectos que están prohibidos por la ley.

5. No encontrarse en las circunstancias del artículo 74 del Código de Comercio: doble contabilidad o cualquier fraude de tal naturaleza.

4.5. NUEVAMENTE: FACTORES QUE INFLUYEN EN EL COSTO

El decreto reglamentario 187/75, en su artículo 26 trae de nuevo los factores que influyen en el costo de los muebles móviles:

1. El precio de adquisición de las mercancías y materias primas, incluidas las diferencias de cambio cuando se trate de artículos importados.

2. Los gastos de transporte necesarios para poner las mercancías en el lugar de su utilización o expendio.

3. Los demás costos directos o indirectos de adquisición, extracción o manufactura.

Y para la determinación del costo por el juego de inventario, se tiene en cuenta:

- Las mercancías recibidas en consignación.

- Las mercancías en tránsito, y en caso de que se realicen ventas de tales mercancías, dichas ventas y sus costos provisionales se contabilizarán como diferidos: principio de identidad.

La utilidad o pérdida fiscal se determinará e incluirá en la renta del año en que se haga la liquidación completa y exacta del correspondiente costo.

Para determinar el costo, cuando se utiliza el sistema de inventario permanente éste se contabilizará en las tarjetas señaladas en el artículo siguiente, en el momento de realizarse la venta, de conformidad con las disposiciones del presente Decreto. El costo de lo vendido se tomará de dichos inventarios. Y agrega, que los contribuyentes que determinen los costos de ventas, por el sistema de inventarios permanentes o continuos, deberán llevar el control de las mercancías en tarjetas u hojas especiales, las cuales son parte integrante de la contabilidad y contendrán por lo menos los siguientes datos:

- a) Clase de artículos.
- b) Fecha de la operación que se registre.
- c) Número del comprobante que respalde la operación o traslados.
- d) Existencias.
- e) Costo de lo comprado, vendido, consumido, etc.
- f) Costo de las existencias.

Presenta el decreto también, las reglas para asentar los inventarios, en "libros de inventarios" en los cuales se hará una relación detallada de las existencias con indicación del número de unidades, el costo unitario y el costo total, y cuando la cantidad y diversidad de artículos dificulten su registro detallado en el libro de Inventarios, se podrá asentar un resumen por grupos o clases de artículos, con indicación del número de tarjetas, formas continuas, y otros comprobantes tales como hojas sueltas, etc.

El Decreto Reglamentario (187/75), precisa que cuando se cambia de sistema de contabilidad de caja al de causación, se entienden realizados los ingresos, costos y deducciones en el momento en que se causen con posterioridad al cambio del sistema.

En cuanto a la depreciación y para efectos de lo previsto en el numeral 7 del artículo 59 del Decreto 2053/74, se considera como turno normal el de ocho horas diarias. Cuando el equipo se utilice diariamente en turnos mayores se considerará como un turno adicional el mismo lapso y proporcionalmente por fracción.

El Decreto 187/75, retoma los requisitos para la deducción por cuentas de dudoso o difícil recaudo y la divide en dos formas: provisión individual y provisión general de cartera, estableciendo además, de manera significativa en la forma como se provisionan en la contabilidad, este tipo de cuentas.

4.6. CONTABILIZACION DE LAS CESANTIAS

El decreto reglamentario 400 de 1975, trata la contabilización de las cesantías, y expresa que para solicitar deducción por cesantías consolidadas deberá llevarse una cuenta especial que se acreditará con los abonos en cuenta de cada uno de los trabajadores y los pagos por concepto de cesantías consolidadas para las cuales se hayan aceptado deducciones en años anteriores al gravable, se cargarán en la respectiva cuenta, y cuando el pago fuere superior a la cantidad acreditada, la diferencia será deducible de la renta bruta y en caso de ser inferior a la cantidad acreditada, la diferencia deberá declararse como renta líquida.

4.7. LA DEPRECIACION FLEXIBLE

El Decreto Reglamentario 1649/76, establece la depreciación flexible o de tasas variables, que consiste en que los bienes podrán depreciarse en cuotas anuales iguales o desiguales durante su vida útil, siempre y cuando que ninguna de éstas exceda el 40% del costo y también da la posibilidad al contribuyente de no solicitar depreciación por uno o varios períodos. Esto indica hasta dónde ha influido esta norma fiscal claramente violatoria de la teoría contable.

4.8. TECNICA CONTABLE: CARACTER DE LOS COMPROBANTES DE CONTABILIDAD

Por el decreto 1495 de 1978, se modifica el artículo 10 del decreto 2265 de 1976 el cual queda así:

"Los documentos que justifiquen los comprobantes de contabilidad y respaldan las partidas asentadas en los libros, son de orden interno y externo.

Son de orden interno los que sirven para registrar operaciones que no afectan directamente a terceros, como el movimiento de reservas, los diferidos, las salidas de inventarios, la distribución de costos y gastos, etc. y deben contener fecha, número de serie, descripción de la operación y cuantía de ella, y son de orden externo los documentos que se reproducen para registrar operaciones realizadas con terceros, como las facturas de venta, los recibos de caja, los comprobantes de pago, los comprobantes de devolución, etc. Y deben contener la fecha de expedición, número de serie, detalle, valor y forma de pago cuando fuere pertinente."

4.9. REGLAMENTACION DE CIERTOS ACTIVOS

El decreto R. 3211/79 fija las acciones de sociedad anónima como activos fijos o movibles; son activos fijos las acciones que se adquieren y no se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente y son activos movibles las acciones que se enajenen dentro del giro ordinario de los negocios.

El Decreto L. 3803/82, trae de nuevo el valor probatorio de los libros de contabilidad y la presunción de la existencia de la contabilidad en los casos en que la ley imponga la obligación de llevarla.

4.10. SIMPLIFICACION DE LOS TRAMITES FISCALES: LEY 9a. DE 1983

En esta ley no se tratan asuntos que se consideren de suma importancia para la teoría contable vista como fuente desde la legislación fiscal; sin embargo, hay algunos aspectos que hacen referencia al tratamiento de la renta de los socios y la conformación de la sociedad considerada desde el punto de vista de su naturaleza en cuanto a la conformación del capital, el gravamen de las utilidades y el tratamiento de los rendimientos financieros.

El artículo 10, define la posición de las sociedades anónimas frente al fisco estableciendo las condiciones para que sean tratadas como abiertas. Se establece en esta Ley que "la prima en colocación de acciones no constituye renta ni ganancia ocasional si se contabiliza como superávit de capital no susceptible de distribuirse como dividendo"; diferencia la ley fiscal el tratamiento de partidas contables que inicialmente generaban impuestos, y engrosa los ítems que se deben tener en cuenta a la hora de hacer una conciliación entre la información fiscal y la contable. En el artículo 18 se plantea la manera como se tratarán los dividendos de los socios para efectos de la doble tributación; se determina también la parte que se distribuirá como renta líquida de los socios en las sociedades limitadas, coincidiendo con el manejo contable, especialmente referido a que se disminuya el impuesto y la reserva mínima legal; ello si sólo se incluyen estas partidas en la contabilidad; otra cosa sucedería cuando se determinen reservas adicionales que generarían una nueva diferencia que se debe incluir en la conciliación. En el artículo 20 se expresa: "...se presume de derecho todo préstamo en dinero, cualquiera que sea su naturaleza o denominación, que otorguen las sociedades a sus socios o accionistas, genera un rendimiento mínimo anual y proporcional al tiempo de posesión..."; lo anterior implica que las sociedades que a partir de 1983 otorguen préstamos en dinero a sus socios deberán causar fiscalmente unos ingresos adicionales denominados intereses presuntivos que, como su mismo nombre lo indica, son apenas presuntos, aunque efectivamente no se hubieren causado dentro del ejercicio contable; este hecho, para efectos tributarios,

genera un mayor valor de los impuestos a pagar; sin embargo, si nos detene-
mos un poco en el efecto contable de esta "transacción" creemos que sería
erróneo causar unos ingresos inexistentes, cuando en realidad no se reconocen
intereses sobre los dineros a cargo de los socios, independientemente de si la
naturaleza económica de la transacción lo requiere o no.

En el artículo 28 se toma de nuevo el aspecto referenciado anteriormente
en cuanto a los gravámenes que recaen sobre las sociedades limitadas,
precisando que, en el caso de que sean gravadas con impuesto sobre ganancias
ocasionales, la renta obtenida después de impuestos será de nuevo gravada
como renta del socio. Este aspecto no toca directamente con la teoría de la
contabilidad, pero genera prácticas que burlan ciertas normas contables en la
búsqueda de una disminución de las bases gravables, lo que implica que se
distorsionen (en este caso hacia arriba) los costos históricos de los activos
llamados inmovilizados, según los conceptos fiscales.

En el artículo 30, se establece una manera particular de tratar los rendi-
mientos financieros en el caso de las personas naturales: se trata de que una
parte de ellos no sean gravados ni como renta ni como ganancia ocasional, en
virtud de que se "reconoce" que aquella parte corresponde al componente
inflacionario de los dineros sometidos a aquel rendimiento. Con esto, cree-
mos, se está dando asomo de correctivo al efecto que causa la inflación sobre
las partidas contables, expresadas en moneda sometida a un proceso de
disminución en su capacidad nominal de compra, lo que es afortunado, para
que las cifras muestren confiabilidad. Sin embargo, hay dos asuntos sobre los
que vale la pena detenerse: en primer lugar, quedarían incluidas aquellas
partidas; en segundo lugar, y para insistir en lo que venimos expresando, se
determina cuáles dineros pueden ser objeto de este tratamiento, en este caso
los colocados en organismos institucionales claramente definidos en la norma
y, además, se especifican tasas de contenido inflacionario, como si se tratara
de un fenómeno controlable a priori.

5. OTRAS REFORMAS

5.1. LEY 75 DE 1986

Con esta ley se ha pretendido frenar las sucesivas modificaciones de la
legislación tributaria. Dentro de esta perspectiva, el sistema tributario ha sido
objeto de continuas reformas y contrarreformas acometidas al vaivén de las
cada vez mayores, dificultades fiscales restándole al sistema tributario sus
elementos fundamentales esenciales de equidad y neutralidad y generando
por consiguiente, efectos negativos en el comportamiento de las actividades
productivas y en las decisiones de inversión. Debido entonces al planteamien-
to anterior se han realizado una serie de modificaciones que han determinado

un nuevo rumbo de la legislación tributaria que tendrá efectos significativos sobre la teoría contable.

La inflación constituye uno de los problemas que afronta el sistema impositivo; y éste debe adoptar previsiones orientadas a evitar que se tribute sobre utilidades nominales. Aunque era un elemento enunciado superficialmente en 1974, mediante depuraciones en 1983 con la ley 9a., y la nueva ley 75 de 1986, se han ido diseñando los correctivos. Uno de los mayores efectos que produce la inflación, se encuentra manifiesto a través de rendimientos financieros, pues las sociedades veían la necesidad de identificar qué parte de los gastos financieros son deducibles para fines de impuestos; de otra manera, la empresa incrementaría sus impuestos y como lo plantea la misma reforma, se incentivaría a las empresas a la financiación con recursos propios en vez de recursos externos. También se pretendió avanzar en el sentido de ajustar todos los balances de las empresas por los efectos de la inflación, buscando al mismo tiempo, darle un tratamiento adecuado a la depreciación y a la revaluación de activos.

Buscando un mayor desarrollo del mercado de capitales, el gobierno cree que el progresivo desconocimiento de los gastos financieros asegurará un esquema razonable de capitalización y creará las condiciones para que en el futuro las acciones puedan competir con los demás títulos valores en el mercado. Esta situación implicaría un efecto significativo porque, a la final aun cuando el impuesto sobre la renta disminuyó a un 30%, en el caso de las sociedades anónimas, la no deductibilidad de los gastos financieros incidirá en el pago de un mayor valor de impuestos en el futuro; esto implicará, para la elaboración de los estados financieros, un tratamiento especial a los gastos financieros.

Con respecto a los dividendos y participaciones percibidos por los socios y accionistas, tales ingresos no constituyen renta ni ganancia ocasional; estos rendimientos deben corresponder a utilidades que hayan sido declaradas en cabeza de la sociedad. Claro está que a partir de 1986 se establece un límite máximo de la utilidad que no constituye renta ni ganancia ocasional. Esta situación es un indicativo claro de que la persona jurídica constituye un elemento diferente a sus asociados.

Lo anterior se resalta mucho más cuando se indica que en ningún caso serán trasladables a los socios como partícipes, asociados, cooperados, accionistas, comuneros, suscriptores y similares, las rentas exentas y los descuentos tributarios de que gocen los entes de los cuales formen parte. Existen otras situaciones interesantes que plantea la ley 75/86. Entre ellas está la vinculación de algunas entidades al pago de impuesto de renta y patrimonio cuando anteriormente no tenían dicha obligación, como es el caso de las cajas de compensación familiar, las asociaciones y corporaciones, las sociedades de economía mixta y la Empresa Nacional de Telecomunicaciones. Además, los contribuyentes que en uso de las disposiciones pertinentes soliciten en su

declaración de renta montos de depreciación que excedan el valor de las cuotas reguladas en el estado de pérdidas y ganancias, deberán, para que proceda la deducción sobre el mayor valor solicitado fiscalmente, destinar de las utilidades del respectivo año gravable, como reserva no distribuible una suma equivalente al setenta por ciento del mayor valor solicitado.

5.2. DECRETO 2670 DE 1988

En el artículo 1 de este Decreto se dan a conocer algunas tasas válidas para el tratamiento de las cifras fiscales, incluyendo allí un porcentaje correspondiente a los rendimientos financieros, hecho con el cual se está reconociendo el efecto de la inflación sobre las cargas impositivas; se incluye allí el efecto de la devaluación ya visto anteriormente, como son los ingresos generados en el ajuste por diferencia de cambio.

En el artículo 3o. se reconoce la completa deducción, a partir del año de 1989, para las deudas de difícil cobro; al tiempo que se acepta la deducción de éstas sólo hasta el 50%. Se advierte eso sí, que para que proceda tal deducción deberán tratarse tales deudas, de conformidad con las normas contables expedidas por la Superintendencia Bancaria; esa norma sólo tiene vigencia para las entidades sometidas a la inspección y vigilancia de ella. De nuevo se deja en manos de la institucionalidad la facultad para el ejercicio de las normas contables.

5.3. DECRETO 2686 DE 1988

A partir del año de 1990, se reduce la renta presuntiva al 7% sobre el patrimonio líquido del ejercicio y se elimina la que se aplica sobre los ingresos. De acuerdo con los comentarios oficiales sobre esta medida, este "desmonte" se debe a que no se lograron los efectos antievasores con este mecanismo, y lo que se presentó fue una situación de evasión de impuestos al motivarse una disminución en los ingresos netos. Es esta una medida de corte fiscalista que indirectamente afecta la contabilidad ya que si por cualquier razón económica, social, política, etc., el ente contable no obtiene utilidades (renta gravable) en el ejercicio, se verá obligada a aumentar sus pérdidas como consecuencia del pago de un impuesto sobre la renta presuntiva patrimonial.

En el artículo 6 del decreto se estipula que: "el ingreso generado en el ajuste por diferencia en cambio se asimilará a rendimientos financieros"; como puede verse se está calificando la diferencia en cambio como ingreso; no hay que olvidar que el decreto 2160 de 1986 no le da este tratamiento en cuanto se admite como un efecto de la devaluación, originando partidas patrimoniales.

Para los bienes que se adquieran con posterioridad al primero de enero de 1989, se podrá solicitar deducción por depreciación sobre el valor del bien ajustado por inflación y se mostrará el resultado del estado de pérdidas y ganancias

en una cuantía por lo menos igual a la solicitada fiscalmente. Se advierte que la tasa de inflación que se aplique no excederá del valor que establezcan los reglamentos fiscales de acuerdo con las condiciones consignadas en el artículo 16 de la ley 75/86, donde se determinan las bases estadísticas para la fijación de la tasa. Es demasiado tímida la norma al dejar esta medida con vigencia sólo para los bienes que se adquieren con posterioridad a 1989; como si los bienes depreciables que en este momento figuran en los libros de los comerciantes no estuviesen expuestos a la inflación. El artículo 10 se refiere al tratamiento contable que se le dará a los resultados o utilidades generadas que, de acuerdo con los artículos 21 y 22 de la ley 75/86, se distribuirán como no gravables; se hará en acciones o cuotas de interés social cuando se trate de "ajustes por inflación efectuados a los activos, o de utilidades provenientes del componente inflacionario no gravable de los rendimientos financieros percibidos". Este constituye otro asomo al tratamiento de la inflación sobre la contabilidad y se estipula en forma explícita cual ha de ser el tratamiento contable que se le dará; adicionalmente se dice que de no distribuirse así, se llevarán a la cuenta de capital, lo que generaría el mismo efecto global ya que, de todas maneras, va a quedar involucrado dentro del patrimonio del ente contable.

5.4. DECRETO 2687 DE 1988

Este decreto contiene las pautas que se tendrán en cuenta al momento de hacer el ajuste por inflación. La norma acoge el método integral. Sin embargo, no consideramos pertinente hacer juicios sobre este decreto puesto que, en primer lugar, su vigencia sólo se inicia en 1992, y hay aspectos como por ejemplo el tratamiento de los inventarios, cuyos efectos van hasta más allá de los comienzos del siglo XXI. En segundo lugar, no nos parece oportuno discernir el tema del ajuste integral, por las mismas contradicciones y complejidades que allí se encuentran consignadas, pues el tema permitiría otra investigación que queda por hacerse.

5.5. Decreto 3019 de 1990

Finalmente, el 26 de diciembre de 1989, sale este decreto que toca aspectos importantes en cuanto al propósito de este trabajo, ya que en sólo ocho artículos toma elementos que desde hace varios años permanecían inmodificables como es el caso de la vida útil de los activos fijos denominados en el decreto 2160 de 1986 como propiedad, planta y equipo. Se establece que ésta para los bienes inmuebles (incluidos oleoductos) será de 20 años, de 10 para los barcos, trenes, aviones, maquinaria etc. y de 5 años para los vehículos automotores y computadores. Como podemos ver, una determinación que se tomó de manera provisional, en la ley 81 de 1960, sólo al cabo de treinta años viene a ser modificada cuando ya incluso existen nuevos activos como los computadores.

Otro aspecto muy importante que toca es el referente a la depreciación, estableciéndose que para los adquiridos antes de 1989 se seguirá depreciando sobre la base del costo histórico y los adquiridos con posterioridad a este año se depreciarán con el costo histórico o con el costo ajustado por inflación, situación que da al traste con lo establecido en el decreto 2160 de 1986 sobre las valorizaciones y con el decreto 2687 de 1988 donde se determina que los estados financieros deberán ajustarse por inflación. Se especifican las cuentas que habrán de manejarse entre las cuales aparece una llamada revalorización del patrimonio que se ve afectada por efectos de los ajustes por inflación y en el momento de imputarle la depreciación pertinente. Para los activos depreciables adquiridos a partir de 1990 con un costo menor o igual a \$100.000, se podrán depreciar en el mismo año, lo que equivale a decir que para aquellas empresas que presenten estados financieros anuales, estos desembolsos se imputarán directamente a resultados. Por otra parte, se elimina el sistema de depreciación a tasas variables.

Finalmente, se determina que el efecto del ajuste por diferencia en cambio, no debe ser incluido en el valor que se somete a ajuste por inflación.

6. CUADRO RESUMEN DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS EXPUESTAS

DECRETO O LEY	EFFECTOS EN LA TEORIA CONTABLE
Ley 58 de 1918	-Renta de capital originada a través de utilidades. -Relación ingresos con egresos, costos y /o gastos en un período. -Período fiscal correspondiente de 1 de enero a 31 de diciembre. -El concepto de entidad como distinción de la sociedad con sus propietarios.
Ley 64 de 1927	-Deducción de gastos correspondientes a los ingresos generados. -Deducción de deudas sin valor o reserva para deudas malas. Aparece la mención de Compañía anónima o asimilada.

DECRETO O LEY	EFECTOS EN LA TEORIA CONTABLE
Ley 81 de 1931	<p>-Derrama gravamen de las rentas en cabeza de socios y accionistas.</p> <p>-Se introducen las deducciones por depreciación como una cuota razonable.</p> <p>-Para la deducción de costos y/o gastos se exige llevar libros de comercio.</p>
Ley 75 de 1935	<p>-Se crea el impuesto de exceso de utilidades y del patrimonio.</p> <p>-No se aceptan depreciaciones por agotamiento de las propiedades.</p>
Ley 35 de 1944	<p>-Se establecen mecanismos para controlar la determinación del costo de productos importados.</p> <p>-Aparece enunciado el principio del costo histórico.</p> <p>-Se establecen criterios para tratar contablemente el good-will o crédito mercantil.</p>
Decreto 2317 de 1953	-Empieza el manejo de la contabilidad por el sistema de causación, en el pago de participaciones.
Decreto 3063 de 1953	-Se establece un único término en cuanto a la causación en el abono de utilidades al socio o accionista.
Ley 81 de 1960	<p>-Se identifica, de manera más amplia, la influencia de las normas fiscales en la teoría contable.</p> <p>-Aparece el concepto de realización del ingreso.</p> <p>-Delimita los dos sistemas de contabilidad: caja y causación.</p> <p>-Una clara alusión al manejo de los costos y deducciones, con prácticas contables de reconocido valor técnico.</p>
DECRETO O LEY	EFECTOS EN LA TEORIA CONTABLE

-Se distingue entre activo movable y activo inmovilizado.

-Determinación del valor del inventario (precio adquirido, promedio, PEPS.).

-Encaminada hacia una política antievasora.

-Se reglamentó la contabilización de las ventas a plazo.

-Clasifica las partidas que se aceptan como deducciones.

-El tratamiento de las pérdidas como un activo diferido y activos amortizables.

-La creación del valor de salvamento y delimitación de vida probable para propiedad inmueble de 20 años, para la propiedad mueble de 10 años y 5 años para los aviones y vehículos automotores en general.

-Se determina el costo del activo adquirido.

-Se establecen normas para los gastos pagados por anticipado.

-Aparece el tratamiento del Good-Will en cuanto al tratamiento de su costo.

Decreto reglamentario
437 de 1961

-Definición de libros debidamente registrados y contribuyentes obligados.

Decreto 2053 de 1974

-Identifica claramente la relación sociedad-propietario.

-Identificación de las sociedades asimiladas a anónimas y a limitadas.

-Reglamentación acerca de las prestaciones sociales y sus efectos coactivos.

DECRETO O LEY

EFFECTOS EN LA TEORIA CONTABLE

	-La depreciación se calcula por línea recta, reducción a saldos o por otro sistema de reconocimiento de valor técnico.
	-Norma del costo histórico.
	-Norma de la unidad monetaria.
	-Aplicación de la norma de la prudencia.
	-La determinación del valor patrimonial de los activos bajo el punto de vista fiscal y contable.
Decreto 2247 de 1974	-El reajuste de bienes patrimoniales es para asuntos fiscales solamente.
Decreto 2310 de 1974	-Determinación de costos en concesiones.
Decreto 2348 de 1974	-Modifica la protección de inventarios del Decreto 2053 de 1974.
Decreto 2821 de 1974	-Trata de la contabilidad y sus sanciones.
Decreto 187 de 1975	-Determina los factores que influyen en el costo de los bienes movibles.
	-Se permite mayor valor de la depreciación cuando se utilizan turnos adicionales.
Decreto 400 de 1975	-Contabilización de cesantías.
Decreto 1649 de 1976	-Depreciación flexible o de tasas variables.
Decreto 1495 de 1978	-Documentos de orden interno y externo que respaldan la contabilidad.
Decreto 3211 de 1979	-Criterios sobre las acciones de las sociedades anónimas.
Decreto 3803 de 1982	-Valor probatorio de los libros de contabilidad.
Ley 9 de 1983	
	-Prima en colocación de acciones.
	-Tratamiento de préstamos entre empresas vinculadas y socios.
DECRETO O LEY	EFFECTOS EN LA TEORÍA CONTABLE

	-Identificación período contable y período fiscal.
	-Tratamiento de los rendimientos financieros.
	-La consideración de la inflación en la información financiera.
Ley 75 de 1986	-La inflación en los rendimientos financieros.
	-La igualdad de tasas impositivas suministrando capacidad a las personas para conformar sociedades con criterio más comercial o jurídico.
	-Definir nuevos mecanismos de capitalización.
	-Los dividendos y participaciones no constituyen ni renta ni ganancia ocasional.
	-Constitución de una reserva no distribuible por mayor valor de la depreciación.
Decreto 2670 de 1988	-Se reconoce completa deducción para deudas de difícil cobro.
Decreto 2686 de 1988	-Renta presuntiva sobre el patrimonio y no sobre los ingresos.
	-Ajuste parcial por inflación.
	-Tratamiento de las diferencias de cambio.
Decreto 2687 de 1988	-Ajuste integral por inflación.
Decreto 3019 de 1989	-Procedimiento ajuste parcial por inflación y otros temas.

CONCLUSIONES

La influencia de las normas fiscales en la teoría contable ha sido notable: en un país como el nuestro donde el progreso conceptual y técnico de la contabilidad ha tenido un origen inequívocamente estatal, la normatización fiscal no es la excepción a esta influencia.

En los 20 o 30 primeros años del siglo, las leyes, decretos, etc., sobre aspectos fiscales tuvieron una influencia -en la medida de lo aceptable-

enriquecedora en el campo conceptual de la contabilidad, desarrollando conceptos de gran importancia tales como: entidad, asociación entre ingresos y gastos, unidad de medida, período contable, depreciación, costo histórico, renta líquida, renta bruta, renta de capital, exceso de utilidades (ganancia ocasional), valorización, provisión, reservas, etc.: son algunos de los conceptos desarrollados e incluidos en las normas fiscales que tienen gran repercusión en la contabilidad.

También se resaltan aspectos técnicos, que a la vez han sido complementados por la legislación en materia comercial, como son los libros de contabilidad de carácter obligatorio, la forma como éstos deben ser llevados, el valor probatorio de los libros y su carácter de publicidad para completar la formalidad de los comerciantes mediante la inscripción de libros en la Cámara de Comercio. En la legislación fiscal se establecen también aspectos relacionados con el manejo de inventarios, sentando así las bases para un desarrollo técnico de la contabilidad; ello se hace más relevante con posterioridad a la ley 81 de 1960, pasando por el Decreto 2053 de 1974 y acentuado en los decretos y leyes de la presente década.

Pudiéramos entonces dividir las leyes fiscales en dos partes; la primera, como la dijimos anteriormente, se distingue por ser más conceptual y la segunda, que se ubica a partir de la década del sesenta hasta hoy, se ha distinguido por ser más técnica que conceptual; paradójicamente en los últimos años, cuando se ha modernizado la estructura fiscal del país, el aporte a las normas contables ha sido pobre y muchas de las veces ha estado en contravía o ha desconocido normas anteriormente promulgadas, frenando en cierta medida, el desarrollo conceptual contable, vía la normatización fiscal.

BIBLIOGRAFIA

1. CARDONA ARTEAGA, John. La Profesión Contable en Antioquia 1850-1900. En: Revista Contaduría, Universidad de Antioquia, Número 12, Medellín, Marzo de 1988.
2. ESCORCIA GAMEZ, José. Historia Socioeconómica de Colombia. Medellín: Universidad de Antioquia, 1969.
3. HENDRIKSEN, Eldon. Teoría de la Contabilidad. Méjico: Uthea, 1981.
4. LEGIS. Régimen de impuesto sobre la renta. Bogotá: Legis, 1990.
5. PERRY, Guillermo y CARDENAS, Mauricio. "Diez Años de Reformas Tributarias en Colombia," Universidad Nacional, Bogotá.

6. República de Colombia, Leyes y decretos expedidos por el Congreso y el Ejecutivo 1917-1988, Diario Oficial.
7. SLITORD, Richard. Reforma de la Estructura Tributaria de las Sociedades en Colombia: Análisis de los problemas y de las propuestas alternativas para su solución. Lecturas sobre desarrollo Económico Colombiano, Fundación para la Educación Superior y el Desarrollo. Bogotá, Junio de 1978.
8. TIRADO MEJIA, Alvaro. Introducción a la Historia Económica de Colombia. Bogotá: Universidad Nacional, 1971.
9. TORO, Constanza. Apuntes Sobre las Finanzas Públicas en Colombia Durante el Siglo XIX. En: Revista Contaduría, Universidad de Antioquia, Número 11. Medellín Septiembre de 1987.
10. VELEZ M., Hugo. Factores de Inflación en la Economía Colombiana. Editorial Ealon, Medellín, Mayo de 1979.