

Modificaciones en el manejo de las cuentas de orden fiscales, motivado en la expedición de nuevas disposiciones tributarias

Por Javier Carvalho B.

Profesor Asociado de Contabilidad
Departamento de Ciencias Contables
Facultad de Ciencias Económicas
Universidad de Antioquia

Miembro del Comité de Investigación
de la Asociación Interamericana de Contabilidad

RESUMEN

Las cuentas de orden fiscales plantean un desarrollo contable en la medida que se expiden nuevas normas tributarias. En el presente artículo se considera el florecimiento inicial en este tema, motivado por la aparición del Decreto 2649 de 1993 (Reglamento General de la Contabilidad para Colombia) y las modificaciones que posteriormente hay necesidad de realizar, debido a la expedición de una norma tributaria, como lo es, la Ley 223 de 1995.

PALABRAS CLAVES: Cuentas de orden, cuentas de orden fiscales, ajustes por inflación, conciliaciones.

Modificaciones en el manejo de las cuentas de orden fiscales, motivado en la expedición de nuevas disposiciones tributarias

1. Introducción

Las cuentas de orden fiscales han adquirido gran importancia a raíz de la promulgación del Decreto 2649 de 1993, puesto que esta norma, además de hacer obligatorio su registro, fija dentro de las revelaciones, la necesidad de practicar conciliaciones entre las cifras contenidas en los libros de contabilidad y las declaraciones tributarias.

En este orden de ideas, la normatividad tributaria ha tenido gran influencia en el desarrollo de las cuentas de orden fiscales, dadas las continuas modificaciones que se presentan en esta clase de normas y que se refleja en muchos casos en el desarrollo contable.

Con la expedición del Reglamento de la Contabilidad General para Colombia (Decreto 2649 de 1993), se inicia el desarrollo de las cuentas de orden fiscales en nuestro país, bajo la perspectiva de la aplicación de unas normas tributarias existentes de obligatorio cumplimiento para los contribuyentes. En la medida que la normatividad fiscal varíe, las cuentas de orden fiscales deben adecuarse a las nuevas disposiciones emitidas y, esto es lo que sucede con la promulgación de la Ley 223 de 1995. El presente artículo recoge la inquietud planteada, y se desarrolla a partir de los trabajos realizados anteriormente.

2. Concepto

En "Perspectivas y aplicación de la contabilidad en Colombia"¹, se había presentado el siguiente tratamiento a las cuentas de orden, incluidas las definiciones que aparecen a continuación:

1. CARVALHO B., Javier. Tratamiento contable de las cuentas de orden. El caso colombiano. En: *Perspectivas y aplicación de la contabilidad en Colombia*. Bogotá: Cámara de Comercio de Bogotá, 1996.

Para el Decreto 2160 de 1986, las cuentas de orden “deben utilizarse para cuantificar y revelar las contingencias o responsabilidades que puedan afectar la estructura financiera de la empresa” (artículo 92).

Mario Biondi considera que estas cuentas “Están formadas por partidas que no modifican el patrimonio de la empresa; aparecen en los balances solamente como indicadores de hechos que son necesarios dar a conocer por su posible trascendencia futura y repercusión en la estructura patrimonial de la empresa”.

El autor mexicano Elías Lara Flores considera que “son aquellas que se emplean para el registro de operaciones que no afectan o modifican el activo, el pasivo o el capital de la empresa, pero que, a pesar de ello, es necesario registrar en libros, para consignar los derechos u obligaciones contingentes que entrañan, con fines de recordatorio, o bien, para controlar algunos aspectos de la administración.”

Ni el Reglamento General de la Contabilidad (Decreto 2649 de 1993), ni el Plan Único de Cuentas para los comerciantes (PUC) expedido mediante el Decreto 2650 de 1993, traen en su articulado una definición general del concepto de cuentas de orden. Sin embargo, del PUC puede extraerse la siguiente definición al efectuar una combinación de las cuentas de orden deudoras y acreedoras: “Son las cuentas que reflejan hechos o circunstancias de los cuales se pueden generar derechos, o también compromisos o contratos que se relacionan con posibles obligaciones y que por lo tanto pueden llegar a afectar la estructura financiera del ente económico.”

Con base en las anteriores definiciones, las cuentas de orden pueden considerarse como registros de información extracontables que no afectan el patrimonio, ni la situación económica y financiera del ente económico; según lo anterior, no son activos ni pasivos y su registro se efectúa como información, revelación de contingencias o elemento de control. Es decir, aparecen en el balance general como indicadores de hechos que pueden llegar a suceder y que por su importancia pueden repercutir en la estructura financiera del ente económico. Por constituir un movimiento de recursos materiales, pero no de balance ni de resultado, la contabilidad las debe registrar con el carácter de información adicional para fines de control y recordación.

3. Justificación teórica

El reconocimiento por parte de la contabilidad de las cuentas de orden, se debe a una justificación teórica basada en las siguientes normas básicas:

1. **El ente económico** o empresa, esto es, la actividad económica organizada como una unidad, respecto de la cual se predica el control de los recursos. El ente debe ser definido e identificado en forma tal que se distinga de otros entes.
2. **La Unidad de medida**, entendida ésta, como que los diferentes recursos y hechos económicos deben reconocerse en una misma unidad de medida. Por regla general se debe utilizar como unidad de medida la moneda funcional, es decir, el signo monetario del medio económico en el cual el ente principalmente obtiene y usa efectivo. Las variaciones en los índices de precios motivan los ajustes por inflación de estas partidas cuando son no monetarias.
3. **El período** se refiere a la necesidad del ente económico de preparar y difundir periódicamente estados financieros, durante su existencia. Los cortes respectivos deben definirse previamente, de acuerdo con las normas legales y en consideración al ciclo de las operaciones. Por lo menos una vez al año, con corte al 31 de diciembre, el ente económico debe emitir estados financieros de propósito general, en los cuales se incluyan las cuentas de orden.
4. **La valuación o medición** indica que tanto los recursos como los hechos económicos que los afecten deben ser apropiadamente cuantificados en términos de la unidad de medida.
5. **La realización**, puesto que sólo pueden reconocerse hechos económicos realizados. Se entiende que un hecho económico se ha realizado cuando quiera que pueda comprobarse que, como consecuencia de transacciones o eventos pasados, internos o externos, el ente económico tiene o tendrá un beneficio o un sacrificio económico, o ha experimentado un cambio en sus recursos, en uno y otro caso razonablemente cuantificables. Al no haberse realizado el hecho económico, éste no puede reconocerse en la contabilidad, sino como información de cuentas de orden que podrán afectar la estructura financiera o el resultado del ente económico en un período futuro.

- 6. La revelación plena** señala que el ente económico debe informar de manera completa, aunque resumida, todo aquello que sea necesario para comprender y evaluar correctamente su situación financiera, los cambios que ésta hubiere experimentado, los cambios en el patrimonio, el resultado de sus operaciones y su capacidad para generar flujos futuros de efectivo.

Ésta se satisface a través de los estados financieros de propósito general, las notas a los estados financieros, información suplementaria y de otros informes, tales como el informe de los administradores sobre la situación económica y financiera del ente y sobre lo adecuado de su control interno.

También contribuyen a ese propósito los dictámenes o informes emitidos por personas legalmente habilitadas para ello que hubieren examinado la información con sujeción a las normas de auditoría generalmente aceptadas.

4. Cuentas de orden fiscales

Dada la importancia que en nuestro país tiene la tributación, se hace imprescindible dedicar un buen espacio al tratamiento de las cuentas de orden fiscales. Éstas aparecen definidas en el artículo 44 del Decreto 2649 de 1993 como aquellas que *“deben reflejar las diferencias de valor existentes entre las cifras incluidas en el balance y en el estado de resultados, y las utilizadas para la elaboración de las declaraciones tributarias, en forma tal que unas y otras puedan conciliarse”*.

En concordancia con lo anterior, el numeral 19 del artículo 115 del reglamento general de nuestra contabilidad señala que se debe revelar la *“Conciliación entre el patrimonio contable y el fiscal, entre la utilidad contable y la renta gravable y entre la cuenta de corrección monetaria contable y fiscal, con indicación de la cuantía y origen de las diferencias y su repercusión en los impuestos del ejercicio y en los impuestos diferidos. Si existieren ajustes de períodos anteriores que incidan en la determinación del impuesto, en la conciliación deberá indicarse tal circunstancia”*.

Por su parte, el PUC para comerciantes trae la clasificación de las cuentas de orden fiscales en deudoras y acreedoras con las siguientes definiciones:

4.1 Deudoras fiscales

Registra las diferencias existentes entre el valor de las cuentas de naturaleza activa según la contabilidad y las de igual naturaleza utilizadas para propósitos de declaraciones tributarias. Comprende conceptos tales como diferencias entre costo contable y fiscal, entre corrección monetaria contable y fiscal, pérdidas fiscales por amortizar y exceso entre renta presuntiva y renta líquida por amortizar.

4.2 Acreedoras fiscales

Comprende el valor de las diferencias existentes entre las cuentas de naturaleza crédito, según la contabilidad, y las de igual naturaleza utilizadas para propósitos de declaraciones tributarias, entre las cuales se pueden mencionar las originadas en depreciaciones, diferidos y diferencias entre corrección monetaria.

5. Tratamiento de las cuentas de orden fiscales

Estas cuentas de orden deben emplearse para reflejar las diferencias de valor que se presenten entre las cifras incluidas en el balance general y en el estado de resultados, y las utilizadas para la elaboración de las declaraciones tributarias, de forma tal que dichas diferencias puedan conciliarse.

Las cuentas de orden fiscal se refieren, a tres aspectos básicos que tienen relación directa con las declaraciones tributarias:

1. Cuentas del balance general
2. Cuentas de resultados
3. Información que no es de balance general, ni de resultados, pero que debe tenerse en cuenta en un futuro para la elaboración de dichas declaraciones.

6. Cuentas de orden fiscales sobre el balance general

Cuando se elabora la declaración de renta del ente económico, es usual encontrar partidas que figuran en la contabilidad a su costo histórico, o a su costo ajustado por inflación, y que se incluyen en la declaración por un valor diferente.

Dados los continuos cambios que se han presentado en nuestra legislación tributaria, para un completo entendimiento de las cuentas de orden fiscales, es necesario analizar las normas antes de 1992; luego, la vigencia de los ajustes por inflación hasta 1994 y posteriormente, de este año en adelante.

6.1 Normatividad fiscal antes de 1992

Las normas fiscales en esos momentos indicaban que un bien raíz debía declararse por el costo histórico, el costo fiscal o el avalúo catastral, el que fuera más alto. En el caso de un vehículo podría presentarse el caso de que se hubiere reajustado el costo fiscal del bien antes de 1992, y en ese evento los valores contables y fiscales igualmente son diferentes.

Un caso especial es el de las inversiones en acciones o en cuotas o partes de interés social, puesto que deben declararse (hasta 1994) por el valor en bolsa o valor intrínseco, sin tener en cuenta los reajustes fiscales de costo. Este valor servirá únicamente para la determinación de la utilidad que se presente fiscalmente en el momento de la enajenación de la inversión.

A continuación se coloca un ejemplo relacionado con el tratamiento que debe darse a las cuentas de orden fiscales sobre las cuentas del balance general, las cuales deben mostrar las diferencias que se presentan entre las cifras de dicho estado financiero y las contenidas en la declaración de renta.

La Cía JC Ltda. presenta el siguiente balance general a diciembre 31 de 1991, antes de cuentas de orden y de ajustes contables ordinarios de final de año. Como se podrá apreciar en la información que se suministra sobre distintas cifras del estado financiero, se encuentran diferencias entre éste y la declaración de renta del respectivo año gravable.

Cia JC Ltda.
Balance General
Diciembre 31 DE 1991

Bancos	3.000
Terrenos	<u>5.000</u>
Total activos	8.000
Pasivos	<u>(2.000)</u>
Patrimonio	<u>6.000</u>

El terreno presenta la siguiente información para efectos contables y fiscales en esa misma fecha:

Costo histórico	5.000
Costo fiscal reajustado	6.000
Avalúo catastral	10.000
Avalúo técnico	15.000

Con base en estos datos se deben preparar ajustes contables y registrar las cuentas de orden que sean necesarias para mostrar las diferencias entre las cifras de la contabilidad y las contenidas en la declaración de renta.

6.1.1 Ajustes contables

El único ajuste contable que se requiere realizar con esta información, es el de la valorización del terreno por \$10.000, cifra que resulta de comparar el costo en libros (\$5.000), con el avalúo técnico (\$15.000).

Valorización Terrenos	10.000	
Superávit Valorización		10.000

6.1.2 Cuentas de orden

El terreno en la declaración de renta se debe presentar por el mayor de los siguientes valores: costo histórico (\$5.000), costo fiscal reajustado (\$6.000) o avalúo catastral (\$10.000). Significa lo anterior que el terreno se incluirá en la declaración de renta del año gravable de 1991 por un valor de \$10.000, el cual corresponde al avalúo catastral. Como el costo histórico es de \$5.000 y el de la declaración de renta de \$10.000, se debe explicar esta diferencia a través de cuentas de orden.

Fiscalmente, el terreno tiene la siguiente presentación a diciembre 31 de 1991:

Costo histórico	5.000
Reajustes fiscales de costo	<u>1.000</u>
Costo fiscal	6.000
Valorización fiscal	<u>4.000</u>
Valor patrimonial	<u>10.000</u>

De la información anterior se deduce, claramente, que la diferencia entre el activo en la contabilidad y la declaración de renta, es la suma de \$5.000, cifra que se explica en el "reajuste de costo fiscal" por \$1.000 y la "valorización fiscal" de \$4.000. Estos valores se deben registrar en la contabilidad como cuentas de orden de la siguiente manera:

Cuentas de Orden Fiscal - Reajustes de Costo	1.000	
Cuentas de Orden por Contra - Reajustes de Costo		1.000
Cuentas de Orden Fiscal - Valorización Fiscal	4.000	
Cuentas de Orden por Contra - Valorización Fiscal		4.000

Después de registrar los anteriores hechos, el balance contable y fiscal, queda así:

Cía JC Ltda.
Balance General Balance Fiscal
Diciembre 31 de 1991

Bancos	3.000	3.000
Terrenos	5.000	10.000
Valorización	<u>10.000</u>	<u>—0—</u>
Total activos	18.000	13.000
Pasivos	<u>2.000</u>	<u>2.000</u>
Patrimonio	<u>16.000</u>	<u>11.000</u>

La conciliación patrimonial se podrá preparar fácilmente, teniendo en cuenta las cuentas de orden fiscales y el superávit por valorizaciones que aparece registrado en la contabilidad:

Cía JC Ltda.
Conciliación Patrimonial
Diciembre 31 de 1991

Patrimonio contable	16.000
Menos: Superávit contable	(10.000)
Más: Reajuste fiscal de costo	1.000
Valorización fiscal	<u>4.000</u>
Patrimonio fiscal	<u>11.000</u>

6.2 Los ajustes por inflación

Para el año de 1992 se deben preparar por vez primera en Colombia ajustes por inflación. En el ejemplo que se desarrolla, se deben ajustar por inflación tanto contable como fiscalmente, el terreno y el patrimonio. Adicionalmente, se tiene que el avalúo catastral del terreno es la suma de \$13.000 y que su avalúo técnico sigue siendo la suma de \$15.000.

6.2.1 Ajustes contables por inflación

Los ajustes sobre los activos no monetarios se deben realizar sobre el costo histórico que aparece en los libros de contabilidad a diciembre 31 de 1991 (\$5.000), y el ajuste del patrimonio se efectuará sobre el valor del patrimonio en esa misma fecha (\$16.000), excluidas las valorizaciones (\$10.000). Para el efecto y suponiendo un PAAG del 20% para el año de 1992, los ajustes por inflación son los siguientes:

Concepto	Costo	Paag	Ajuste	Costo Ajustado
Terreno	5.000	20 %	1.000	6.000
Patrimonio	6.000	20 %	1.200	7.200

Estos ajustes por inflación han generado una pérdida durante el año de 1992 por valor de \$200, la cual puede apreciarse en el movimiento de la cuenta de corrección monetaria del período; ésta muestra un débito de \$1.000 por concepto de ajuste del terreno y un crédito por \$1.200 por el ajuste del patrimonio.

Puesto que el avalúo técnico del activo es la cifra de \$15.000 y su costo ajustado alcanza en el año de 1992 un valor de \$6.000, la valorización de dicho bien es de \$9.000. Lo anterior implica que es necesario ajustar la valorización existente de \$10.000 en la diferencia de \$1.000:

Superávit Valorización	1.000	
Valorización Terrenos		1.000

6.2.2 Ajustes fiscales por inflación

La base del ajuste fiscal por inflación para los activos adquiridos antes de 1992 es el valor patrimonial, y en el caso del terreno, éste fue incluido en la declaración de renta del año gravable de 1991 por el valor de su avalúo catastral, el cual fue la suma de \$10.000. El patrimonio se ajustará por el valor del patrimonio fiscal en el último día del año de 1991, cifra que alcanzó la suma de \$11.000, como se puede apreciar en el balance fiscal que se presentó anteriormente.

Con esta información los ajustes por inflación fiscales de 1992 son los siguientes:

Concepto	Costo	Paag	Ajuste	Costo Ajustado
Terreno	10.000	20 %	2.000	12.000
Patrimonio	11.000	20 %	2.200	13.200

Los ajustes fiscales por inflación han generado una pérdida durante el año de 1992 por valor de \$200, la cual se puede apreciar en el movimiento de la cuenta de corrección monetaria del período; ésta muestra un débito de \$2.000 por concepto de ajuste del terreno y un crédito por \$2.200 por el ajuste del patrimonio.

6.2.3 Base de los ajustes fiscales por inflación

La base del ajuste fiscal por inflación de acuerdo con el artículo 353 del Estatuto Tributario y en concordancia con los artículos 329 parágrafo 2° y 131 del mismo estatuto, corresponde al valor patrimonial de los bienes adquiridos antes de 1992. Esta base de ajuste por inflación está reglamentada en el artículo 6 del decreto reglamentario 2075 de 1992 y en el artículo 3 del decreto reglamentario 602 de 1993. El valor patrimonial se debe descomponer en dos factores:

1. El precio de adquisición, más las adiciones, mejoras y contribuciones por valorización, más los gastos e impuestos necesarios para poner el bien en condiciones de iniciar la prestación de un servicio normal, menos la depreciación acumulada fiscal, más los reajustes fiscales que en desarrollo del artículo 132 del Estatuto Tributario se hayan efectuado hasta el 31 de diciembre de 1991 sobre el valor bruto del bien.
2. El valor correspondiente a los siguientes conceptos:
 - a) Los reajustes fiscales originados en los ajustes permitidos en la legislación tributaria, que fueron efectuados hasta el 31 de diciembre de 1991 sobre el valor bruto de los activos fijos, salvo que se hayan practicado en desarrollo del artículo 132 del Estatuto Tributario.
 - b) Los mayores valores fiscales originados en diferencias entre el costo fiscal de los bienes inmuebles y el avalúo catastral, cuando éste hubiere sido tomado como valor patrimonial, y
 - c) En el caso de las acciones, bonos y demás títulos, las diferencias fiscales originadas entre las cotizaciones en bolsa o valores intrínsecos, y el costo fiscal.

En el ejemplo que nos ocupa, la base del ajuste por inflación fiscal del terreno es la cifra de \$10.000, la cual corresponde al valor patrimonial del bien a 31 de diciembre de 1991. De acuerdo con lo indicado anteriormente, el valor patrimonial se debe descomponer en los dos factores siguientes:

FACTOR 1:	
Costo histórico	5.000
FACTOR 2:	
Reajustes fiscales	1.000
Valorizaciones fiscales	4.000
Valor patrimonial	10.000

Puesto que el terreno fue ajustado fiscalmente en la suma de \$10.000, este valor bien puede discriminarse de la siguiente manera:

	Costo	Paag	Ajuste	Valor Ajustado
FACTOR 1:				
Costo histórico	5.000	20 %	1.000	6.000
FACTOR 2:				
Reajustes fiscales	1.000	20 %	200	1.200
Valorizaciones fiscales	4.000	20 %	800	4.800
Valor patrimonial	10.000	20 %	2.000	12.000

El ajuste fiscal que se acaba de realizar sobre el valor patrimonial a 31 de diciembre de 1991 de \$10.000, corresponde al costo histórico que se tiene en contabilidad por \$5.000 (factor 1), más los conceptos de reajustes fiscales por \$1.000 y valorizaciones fiscales por \$4.000, los cuales son las cuentas de orden fiscales que se traen desde 1991 por un total de \$5.000 (factor 2).

Significa lo anterior, que estas cuentas de orden son ajustables por inflación puesto que provienen de activos no monetarios. Los ajustes por inflación a estas

cuentas de orden se registran de la siguiente manera según lo indicado en el numeral 6 del artículo 110 del Decreto 2649 de 1993:

Cuentas de Orden Fiscal - Reajustes de Costo	200
Cuentas de Orden por Contra - Reajustes de Costo	200
Cuentas de Orden Fiscal - Valorización Fiscal	800
Cuentas de Orden por Contra - Valorización Fiscal	800

Como adicionalmente el avalúo catastral del terreno el 31 de diciembre es de \$13.000, esta suma será el valor patrimonial del bien y por este valor deberá declararse en 1992.

Al comparar el valor patrimonial de \$13.000, con el valor patrimonial ajustado por \$12.000, cifra que resultó a 31 de diciembre de 1992, después de efectuar los ajustes fiscales, se encuentra que aparece una diferencia de \$1.000, la cual corresponde a una nueva valorización fiscal. Esta nueva diferencia debe registrarse en cuentas de orden así:

Cuentas de orden fiscal - Valorización fiscal	1.000
Cuentas de orden por contra - Valorización fiscal	1.000

Las cuentas de orden tuvieron el siguiente movimiento durante 1992:

CUENTAS DE ORDEN FISCAL REAJUSTES DE COSTO	
1.000	
200	
1.200	

CUENTAS DE ORDEN FISCAL VALORIZACIONES FISCALES	
4.000	
800	
1.000	
5.800	

Después de registrar los anteriores hechos, el balance contable y fiscal, a diciembre 31 de 1992 queda así:

Cía JC Ltda.
Balance General Balance Fiscal
Diciembre 31 de 1992

Bancos	3.000	3.000
Terrenos	6.000	13.000
Valorización	<u>9.000</u>	<u>—0—</u>
Total activos	18.000	16.000
Pasivos	<u>2.000</u>	<u>2.000</u>
Patrimonio	<u>16.000</u>	<u>14.000</u>

El patrimonio contable de \$16.000 se descompone de la siguiente manera:

Capital social	6.000
Superávit valorizaciones	9.000
Revalorización del patrimonio	1.200
Pérdidas del período	<u>(200)</u>
Total Patrimonio contable	<u>16.000</u>

Por su parte en el patrimonio fiscal de \$14.000 se comprueba su incremento así:

Patrimonio anterior	11.000
Revalorización del patrimonio	2.200
Valorización fiscal del año	1.000
Pérdidas del período	<u>(200)</u>
Total patrimonio fiscal	<u>14.000</u>

La conciliación patrimonial se podrá preparar tal como se hizo en el año anterior, teniendo en cuenta las cuentas de orden fiscales y el superávit por valorizaciones que aparece registrado en la contabilidad:

Cía JC Ltda.
Conciliación Patrimonial
Diciembre 31 de 1992

Patrimonio contable	16.000
Menos: Superávit contable	(9.000)
Más: Reajuste fiscal de costo	1.200
Valorización fiscal	<u>5.800</u>
Patrimonio fiscal	<u>14.000</u>

6.3 Otra posibilidad para tratar las cuentas de orden

El tratamiento anterior a pesar de cumplir con los requisitos de información necesarios para el manejo de las cuentas de orden fiscales, puede tener otra forma de manejo, la cual viene dada por la obtención del costo fiscal del bien. Al analizar el caso de la referencia, y tratar de obtener dicho costo, se encuentra una limitación grande en esa posibilidad.

Según el artículo 2 del Decreto Reglamentario 2591 de 1993, el costo de los activos fijos enajenados está constituido de la siguiente manera:

“Para efectos de lo previsto en los artículos 69, 332, 333-2 y 342 del estatuto tributario, el costo de los bienes, enajenados, muebles, inmuebles, acciones y aportes, que tengan el carácter de activos fijos, está constituido por los conceptos que se señalan a continuación.

1. Determinación del costo de enajenación de los bienes muebles. El costo de los bienes muebles que tengan el carácter de activos fijos está constituido por:

- a) *El precio de adquisición;*
- b) *El costo de las adiciones y mejoras;*
- c) *El valor de los gastos e impuestos necesarios para poner el bien en condiciones de utilización y los gastos financieros capitalizados.*

En el caso del impuesto sobre las ventas pagado en la adquisición de activos fijos será costo cuando no sea tratado como descuento tributario según lo previsto en el artículo 258-1 del estatuto tributario;

- d) *El valor de los reajustes fiscales originados en los ajustes permitidos por el artículo 70 del estatuto tributario. El valor de estos reajustes no forma parte de la base para el cálculo de la depreciación;*
- e) *El valor de los ajustes por inflación que en desarrollo del artículo 132 del estatuto tributario y parágrafo del artículo 2° del Decreto 3019 de 1989, se hayan efectuado hasta el 31 de diciembre de 1991, y*
- f) *El valor de los ajustes por inflación efectuados de conformidad con el título V del estatuto tributario a partir del año gravable de 1992.*
(Resaltado no del texto)

De la sumatoria de los conceptos anteriores se resta:

El valor de la depreciación acumulada calculada sobre el costo histórico según el artículo 131 del estatuto tributario, o sobre el costo ajustado de conformidad con el artículo 132 del mismo ordenamiento legal, y a partir de 1992, según lo prescrito en el título V del estatuto tributario.

En el evento en que el contribuyente haya optado por ajustar al valor comercial el costo de los activos fijos poseídos a 31 de diciembre de 1986, según el artículo 65 de la Ley 75 de 1986, tomará dicho valor más los ajustes efectuados de conformidad con el artículo 70 del estatuto tributario y los ajustes por inflación efectuados en aplicación del título V del mismo estatuto a partir del año gravable de 1992, menos la depreciación acumulada calculada en la forma antes indicada.

2. Determinación del costo de enajenación de los bienes inmuebles. El costo de los bienes inmuebles que tengan el carácter de activos fijos está constituido por:

- a) *El precio de adquisición;*
- b) *El costo de las construcciones, mejoras y reparaciones locativas no deducidas;*
- c) *El valor de las contribuciones por valorización;*
- d) *El valor de los gastos e impuestos necesarios para poner el bien en condiciones de utilización y los gastos financieros capitalizados.*

En el caso del impuesto sobre las ventas pagado en la adquisición de activos fijos será costo cuando no sea tratado como descuento tributario según lo previsto en el artículo 258-1 del estatuto tributario;

- e) *El valor de los reajustes fiscales originados en los ajustes permitidos por el artículo 70 del estatuto tributario. El valor de estos reajustes no forma parte de la base para el cálculo de la depreciación;*
- f) *El valor de los ajustes por inflación que en desarrollo del artículo 132 del estatuto tributario y parágrafo del artículo 2° del Decreto 3019 de 1989, se hayan efectuado hasta el 31 de diciembre de 1991, y*
- g) *El valor de los ajustes por inflación efectuados de conformidad con el título V del estatuto tributario a partir del año gravable de 1992. (Resaltado no del texto)*

De la sumatoria de los conceptos anteriores se resta:

El valor de la depreciación acumulada calculada sobre el costo histórico según el artículo 131 del estatuto tributario, o sobre el costo ajustado de conformidad con el artículo 132 del mismo ordenamiento legal y a partir de 1992 según lo prescrito en el título V del estatuto tributario.

La depreciación fiscal de los inmuebles debe calcularse excluyendo el valor del terreno.

En el evento en que el contribuyente haya optado por ajustar al valor comercial el costo de los activos fijos poseídos a 31 de diciembre de 1986, según el artículo 65 de la Ley 75 de 1986, tomará dicho valor más los ajustes efectuados de conformidad con el artículo 70 del estatuto tributario y los ajustes por inflación efectuados en aplicación del título V del mismo estatuto

a partir del año gravable de 1992, menos la depreciación acumulada calculada en la forma antes indicada.

(Si el contribuyente opta por tomar como costo fiscal el avalúo catastral a 31 de diciembre de 1990, de conformidad con lo previsto en el inciso 2° del artículo 71 del estatuto tributario, tomará dicho costo incrementado en el valor del ajuste efectuado según lo previsto en el artículo 70 del estatuto tributario y con los ajustes por inflación efectuados en aplicación del título V del mismo estatuto, a partir del año gravable de 1992).*

3. *Determinación del costo de enajenación de las acciones y aportes en sociedades. El costo de enajenación de las acciones y aportes en sociedades que tengan el carácter de activos fijos, está constituido por:*

- a) *El precio de adquisición;*
- b) *El valor de los reajustes fiscales originados en los ajustes permitidos por el artículo 70 del estatuto tributario, y*
- c) *El valor de los ajustes por inflación efectuados de conformidad con el título V del estatuto tributario a partir del año gravable de 1992.*
(Resaltado no del texto)

En el evento en que el contribuyente haya optado por ajustar al valor comercial el costo de las acciones y aportes en sociedades poseídos a 31 de diciembre de 1986, según el artículo 65 de la Ley 75 de 1986, tomará dicho valor más los ajustes efectuados de conformidad con el artículo 70 del estatuto tributario y los ajustes por inflación realizados en aplicación del título V del mismo estatuto a partir del año gravable de 1992.

Notas:

- (1) *Este inciso se entiende vigente hasta el año gravable de 1995 ya que a partir del año gravable de 1996, con la Ley 223 de 1995 se modifica el artículo 71 del estatuto tributario.*
- (2) *Hay que considerar que también constituye costo fiscal para los inmuebles: el saneamiento de bienes raíces, el autoavalúo, el avalúo formado y el costo fiscal ajustado.*

(3) Para el costo fiscal de las acciones y aportes, también se deben considerar conceptos como: el que resulte de la aplicación de sistemas para la valorización de inversiones, el costo fiscal ajustado y el comprendido por el artículo 73 del estatuto tributario en el caso de los no abligados a hacer ajustes integrales por inflación”.

De la anterior norma se desprende que los ajustes por inflación fiscales constituyen mayor costo fiscal de los bienes, y la forma como se manejaron las cuentas de orden, anteriormente, no permite, que el contribuyente tenga a la mano esta importante información. Recuérdese que el ajuste fiscal por inflación se preparó así:

	Costo	Paag	Ajuste	Valor Ajustado
FACTOR 1:				
Costo histórico	5.000	20 %	1.000	6.000
FACTOR 2:				
Reajustes fiscales	1.000	20 %	200	1.200
Valorizaciones fiscales	4.000	20 %	800	4.800
Valor patrimonial	10.000	20 %	2.000	12.000

De lo anterior se desprende que el costo fiscal del terreno es la cifra de \$8.000, la cual se obtiene así:

Costo histórico	5.000
Reajustes fiscales	<u>1.000</u>
Costo ajustado antes de ajuste por inflación	6.000
Ajuste por inflación del Factor 1	1.000
Ajuste por inflación del Factor 2	<u>1.000</u>
Costo ajustado después de ajuste por inflación	<u>8.000</u>

Al analizar las cuentas de orden fiscales registradas anteriormente, se tiene la siguiente información: en contabilidad el terreno aparece con un costo ajustado de \$6.000 y las cuentas de orden fiscales por reajuste de costo y valorizaciones fiscales por \$1.200 y \$5.800 respectivamente. Al tratar de hallar el costo fiscal del

bien con la anterior información, al contribuyente se le hará difícil, y por lo tanto, se hace indispensable presentar una propuesta mejorada para el manejo de esta situación.

En diciembre 31 de 1991 se tiene la información siguiente, después de registrar las cuentas de orden fiscales:

Costo histórico del terreno	5.000
Más: Reajuste fiscal de costo	1.000
Valorización fiscal	<u>4.000</u>
Patrimonio fiscal	<u><u>10.000</u></u>

La dificultad para la obtención del costo fiscal después de los ajustes por inflación en 1992, se encuentra en la manera como se deben registrar dichos ajustes en las cuentas de orden fiscales

Con base en lo anterior, dicho ajuste por inflación se deberá registrar en una cuenta aparte y de acuerdo con las siguientes características:

1. Crear una cuenta de orden fiscal denominada "Ajustes por Inflación".
2. Esta cuenta únicamente deberá incluir el mayor valor del ajuste por inflación que se calcule sobre la diferencia entre el costo contable y el valor patrimonial (esta diferencia es el Factor 2, que previamente se ha determinado).
3. El ajuste por inflación del Factor 2 se registrará de la siguiente manera:

Cuentas de Orden Fiscal - Ajustes por Inflación	1.000	
Cuentas de orden por Contra - Ajustes por Inflación		1.000

Obviamente que el ajuste por inflación del Factor 1 (el cual corresponde al costo histórico) queda registrado en la contabilidad, y lo que se persigue con el procedimiento empleado, es que las cuentas de orden fiscales muestren las diferencias entre las declaraciones tributarias y la contabilidad.

Con los registros anteriores, la conciliación patrimonial y el costo fiscal se podrán determinar fácilmente con las cuentas de orden fiscales, así:

Cía JC Ltda.
Conciliación Patrimonial
Diciembre 31 de 1992

Patrimonio contable	16.000
Menos: Superávit contable	(9.000)
Más: Reajuste fiscal de costo	1.000
Ajuste fiscal por inflación	1.000
Valorización fiscal	<u>5.000</u>
Patrimonio fiscal	<u>14.000</u>

Por otra parte, el costo fiscal del terreno es el siguiente con base en las cuentas de orden fiscales:

Costo histórico ajustado	6.000
Reajustes fiscales	1.000
Ajustes por inflación (Factor 2)	<u>1.000</u>
Costo ajustado del bien	<u>8.000</u>

6.4 Normas fiscales después de 1994

En "Manejo contable de las cuentas de orden fiscales"² se considera el impacto que las normas tributarias tienen en el desarrollo de estas cuentas de orden. Con la

2. CARVALHO B., Javier. Manejo contable de las cuentas de orden fiscales. En: El Contador Público. Revista N° 69. Bogotá: Instituto Nacional de Contadores Públicos de Colombia, 1997. págs. 23-52.

expedición de la Ley 174 de 1994 se modifica el artículo 353 del Estatuto Tributario donde se indica la base para los ajustes fiscales por inflación, en efecto, el artículo 8 de esta ley, señala *“Los ajustes fiscales sobre los activos no monetarios, los pasivos no monetarios y el patrimonio, deberán efectuarse con base en el costo fiscal de los activos y pasivos ...”*

Con la expedición de dicha ley dejaron de tener importancia para los contribuyentes sometidos al sistema integral de ajustes por inflación, conceptos tales como el avalúo catastral, en el caso de los bienes raíces, valor intrínseco y valor en bolsa, en el caso de las inversiones.

En el ejemplo que se había tratado para los bienes raíces, aparecían *“valorizaciones fiscales”* y *“reajustes fiscales de costo”* como cuentas de orden fiscales. Al regir la Ley 174 de 1994, la cuenta de orden fiscal correspondiente a las *“valorizaciones fiscales”*, deja de constituir un factor de diferencia entre las cifras contables y fiscales y, por lo tanto, deberá cancelarse.

Recuérdese que las inversiones debían declararse por el valor intrínseco o el valor en bolsa y que los reajustes fiscales de costo constituían una mera información adicional en la declaración tributaria. Lo anterior puede apreciarse en el siguiente ejemplo:

Cía JC Ltda.
Balance General
Diciembre 31 de 1991

Bancos	5.000
Inversiones	<u>10.000</u>
Total activos	15.000
Pasivos	<u>(4.000)</u>
Patrimonio	<u>11.000</u>

Las inversiones no monetarias (acciones) presentan la siguiente información para efectos contables y fiscales en diciembre 31 de 1991:

Costo histórico	10.000
Costo fiscal reajustado	15.000
Valor intrínseco	12.000

Con base en estos datos se deben preparar ajustes contables y registrar las cuentas de orden que sean necesarias, para mostrar las diferencias entre las cifras de la contabilidad y las contenidas en la declaración de renta.

6.4.1 Ajustes contables

El único ajuste contable que se requiere realizar con esta información, es el de la valorización de la inversión por \$2.000, cifra que resulta de comparar el costo en libros (\$10.000), con el valor intrínseco (\$12.000).

Valorización Inversiones	2.000	
Superávit Valorización		2.000

6.4.2 Cuentas de orden

La inversión en la declaración de renta debe presentarse por el valor intrínseco (\$12.000). De los datos anteriores se deduce, claramente, que la diferencia entre el activo en la contabilidad y la declaración de renta, es la suma de \$2.000, cifra que se explica en la "valorización fiscal" de \$2.000, la cual es igual a la valorización contable. Este valor se debe registrar en la contabilidad como cuentas de orden de la siguiente manera:

Cuentas de Orden Fiscal - Valorización Fiscal	2.000	
Cuentas de Orden por Contra - Valorización Fiscal		2.000

Fiscalmente, la inversión tiene la siguiente presentación:

Costo histórico	10.000
Valorización fiscal	<u>2.000</u>
Valor patrimonial	<u><u>12.000</u></u>

Debe recordarse que la inversión tiene unos reajustes fiscales de costo de \$5.000, lo cual debe reflejarse igualmente en las cuentas de orden fiscal.

Cuentas de Orden Fiscal - Reajustes de Costos	5.000	
Cuentas de Orden por Contra - Reajustes de Costo		5.000

Después de registrar los anteriores hechos, el balance contable y fiscal, queda de la siguiente manera:

Cía JC Ltda.
Balance General Balance Fiscal
Diciembre 31 de 1991

Bancos	5.000	5.000
Inversiones	10.000	12.000
Valorización	<u>2.000</u>	<u>—0—</u>
Total activos	17.000	17.000
Pasivos	<u>4.000</u>	<u>4.000</u>
Patrimonio	<u><u>13.000</u></u>	<u><u>13.000</u></u>

La conciliación patrimonial se podrá preparar fácilmente, teniendo presente las cuentas de orden fiscales y el superávit por valorizaciones que aparece registrado en la contabilidad:

Cía JC Ltda.
Conciliación Patrimonial
Diciembre 31 de 1992

Patrimonio contable	13.000
Menos: Superávit contable	(2.000)
Más: Valorización fiscal	<u>2.000</u>
Patrimonio fiscal	<u><u>13.000</u></u>

Como puede apreciarse, en este caso las cuentas de orden fiscales correspondientes a los reajustes fiscales de costo de las inversiones, no tienen ningún efecto en la conciliación patrimonial, pero si lo tienen, como efecto recordatorio en caso de producirse la enajenación del bien por parte del contribuyente.

6.4.3 Ajustes contables por inflación

Los ajustes sobre los activos no monetarios se deben realizar sobre el costo histórico que aparece en los libros de contabilidad a diciembre 31 de 1991 (\$10.000), y el ajuste del patrimonio se efectuará sobre el valor del patrimonio en esa misma fecha (\$11.000), excluidas las valorizaciones (\$2.000). La información adicional indica que el valor intrínseco de la inversión es la suma de \$15.000. Para el efecto, y suponiendo un PAAG del 20% para el año de 1992, los ajustes por inflación son los siguientes:

Concepto	Costo	Paag	Ajuste	Costo Ajustado
Inversión	10.000	20 %	2.000	12.000
Patrimonio	11.000	20 %	2.200	13.200

Estos ajustes por inflación han generado una pérdida durante el año de 1992 por valor de \$200, la cual se puede apreciar en el movimiento de la cuenta de corrección monetaria del período; ésta muestra un débito de \$2.000 por concepto de ajuste del terreno y un crédito por \$2.200 por el ajuste del patrimonio:

CORRECCIÓN MONETARIA	
2.200	2.000
200	

Puesto que el valor intrínseco de la inversión es la cifra de \$15.000 y su costo ajustado alcanza en el año de 1992 un valor de \$12.000, la valorización de dicho bien es de \$3.000. Lo anterior implica que es necesario ajustar la valorización existente de \$2.000, en la diferencia de \$1.000:

Valorización Inversiones	1.000	
Superávit Valorización		1.000

6.4.4 Ajustes fiscales por inflación

La base del ajuste fiscal por inflación para los activos adquiridos antes de 1992 es el valor patrimonial, y en el caso de la inversión, ésta fue incluida en la declaración de renta del año gravable de 1991 por el monto de su valor intrínseco, el cual fue la suma de \$12.000. El patrimonio se ajustará por el valor del patrimonio fiscal en el último día del año de 1991, cifra que alcanzó la suma de \$13.000, como se puede apreciar en el balance fiscal que se presentó anteriormente.

Con esta información los ajustes por inflación fiscales de 1992 son los siguientes:

Concepto	Costo	Paag	Ajuste	Costo Ajustado
Inversión	12.000	20 %	2.400	14.400
Patrimonio	13.000	20 %	2.600	15.600

Los ajustes fiscales por inflación han generado una pérdida durante el año de 1992 por valor de \$200, la cual se puede apreciar en el movimiento de la cuenta de corrección monetaria del período; ésta muestra un débito de \$2.400 por concepto de ajuste del terreno y un crédito por \$2.600 por el ajuste del patrimonio:

CORRECCIÓN MONETARIA	
2.600	2.400
200	

6.4.5 Base de los ajustes fiscales por inflación

La base del ajuste fiscal por inflación de acuerdo con el artículo 353 del Estatuto Tributario y en concordancia con los artículos 329 parágrafo 2º y 131 del mismo estatuto, corresponde al valor patrimonial de los bienes adquiridos antes de 1992. Esta base de ajuste por inflación está reglamentada en el artículo 6 del Decreto Reglamentario 2075 de 1992 y en el artículo 3 del Decreto Reglamentario 602 de 1993. El valor patrimonial se debe descomponer en dos factores :

....c) En el caso de las acciones, bonos y demás títulos, las diferencias fiscales originadas entre las cotizaciones en bolsa o valores intrínsecos, y el costo fiscal.

En el ejemplo que nos ocupa, la base del ajuste por inflación fiscal de la inversión es la cifra de \$12.000, la cual corresponde al valor patrimonial del bien a 31 de diciembre de 1991. De acuerdo con lo indicado anteriormente, el valor patrimonial se debe descomponer en los dos factores siguientes:

FACTOR 1:	
Costo histórico	10.000
FACTOR 2:	
Valorizaciones fiscales	2.000
Valor patrimonial	12.000

Puesto que el terreno fue ajustado fiscalmente en la suma de \$12.000, este valor bien puede discriminarse de la siguiente manera:

	Valor	Paag	Ajuste	Valor Ajustado
FACTOR 1:				
Costo histórico	10.000	20 %	2.000	12.000
FACTOR 2:				
Reajustes fiscales	2.000	20 %	400	2.400
Valor patrimonial	12.000	20 %	2.400	14.400

El ajuste fiscal que se acaba de realizar sobre el valor patrimonial que figuraba a 31 de diciembre de 1991 de \$12.000, corresponde al costo histórico que se tiene en contabilidad por \$10.000 (Factor 1), más las valorizaciones fiscales por \$2.000, la cual es la cuenta de orden fiscal que se trae desde 1991 (Factor 2).

Como se concluyó anteriormente, estas cuentas de orden son ajustables por inflación puesto que provienen de activos no monetarios. Los ajustes por inflación a estas cuentas de orden se registran de la siguiente manera, según lo indicado en el numeral 6 del artículo 110 del Decreto 2649 de 1993:

Cuentas de Orden Fiscal - Reajustes de Costos	400
Cuentas de Orden por Contra - Reajustes de Costo	400

Adicionalmente, el valor intrínseco del bien el 31 de diciembre es de \$ 15.000, esta suma será el valor patrimonial del bien, y por este valor deberá declararse en 1992.

Al comparar el valor patrimonial de \$15.000, con el valor contable ajustado por \$12.000, se determina una nueva valorización fiscal de \$3.000. Puesto que la cuenta de orden por este concepto tiene un saldo de \$2.000, se debe preparar un ajuste por la diferencia. Esta nueva diferencia debe registrarse en cuentas de orden así:

Cuentas de Orden Fiscal - Reajustes de Costos	1.000
Cuentas de Orden por Contra - Reajustes de Costo	1.000

Las cuentas de orden tuvieron el siguiente movimiento durante 1992:

Cuentas de Orden Fiscal Reajustes de Costo	Cuentas de Orden Fiscal Valorizaciones Fiscales
5.000	2.000
400	1.000
5.400	3.000

Después de registrar los anteriores hechos, el balance contable y fiscal a diciembre 31 de 1992, queda así:

Cía JC Ltda.
Balance General Balance Fiscal
Diciembre 31 de 1992

Bancos	5.000	5.000
Inversiones	12.000	15.000
Valorización	<u>3.000</u>	<u>—0—</u>
Total activos	20.000	20.000
Pasivos	<u>4.000</u>	<u>4.000</u>
Patrimonio	<u><u>16.000</u></u>	<u><u>16.000</u></u>

El patrimonio contable de \$16.000 se descompone de la siguiente manera:

Patrimonio anterior	11.000
Superávit valorizaciones	3.000
Revalorización	2.200
Pérdidas del período	(200)
Total patrimonio contable	<u>16.000</u>

Por su parte en el patrimonio fiscal de \$16.000 se comprueba su incremento así:

Patrimonio anterior	13.000
Revalorización del patrimonio	2.600
Valorización fiscal del año	1.000
Ajuste por inflación de la valorización	(400)
Pérdidas del período	(200)
Total patrimonio fiscal	<u>16.000</u>

La conciliación patrimonial se podrá preparar tal como se hizo en el año anterior, teniendo en cuenta las cuentas de orden fiscales y el superávit por valorizaciones que aparece registrado en la contabilidad:

Cía JC Ltda.
Conciliación Patrimonial
Diciembre 31 de 1992

Patrimonio contable	16.000
Menos: Superávit contable	(3.000)
Más: Valorización fiscal	<u>3.000</u>
Patrimonio fiscal	<u>16.000</u>

El costo fiscal de la inversión se descompone de la siguiente manera:

Costo histórico ajustado	12.000
Reajustes fiscales	<u>5.400</u>
Costo fiscal ajustado	17.400

6.4.6 Vigencia de la ley 174 de 1994

Es necesario recordar, que con la expedición de Ley 174 de 1994, dejaron de tener importancia para los contribuyentes sometidos al sistema integral de ajustes por inflación, conceptos tales como el avalúo catastral, en el caso de los bienes raíces, valor intrínseco y valor en bolsa, en el caso de las inversiones, y ante esta situación el costo fiscal pasa a ser una información vital para el contribuyente. Si se supone que los datos del ejemplo anterior corresponden a 1994, con la vigencia de la citada ley se hace indispensable cancelar las cuentas de orden fiscales por concepto de valorizaciones fiscales y los reajustes de costo pasarán a ser, a partir de este momento, base para los ajustes fiscales por inflación.

Considerando un PAAG del 10% para 1995, los ajustes contables y fiscales serán los siguientes, considerando, además, que la inversión tiene un valor intrínseco de \$14.000.

Ajustes contables por inflación

Los ajustes sobre los activos no monetarios se deben realizar sobre el costo ajustado que aparece en los libros de contabilidad a diciembre 31 de 1994 (\$12.000), y el ajuste del patrimonio se efectuará sobre el valor del patrimonio en esa misma fecha (\$16.000), excluidas las valorizaciones (\$3.000), es decir, sobre una base de \$13.000:

Concepto	Costo	Paag	Ajuste	Costo Ajustado
Inversión	12.000	10 %	1.200	13.200
Patrimonio	13.000	10 %	1.300	14.300

Estos ajustes por inflación han generado una pérdida durante el año de 1995 por valor de \$100, la cual se puede apreciar en el movimiento de la cuenta de corrección monetaria del período:

CORRECCIÓN MONETARIA	
1.300	1.200
100	

Puesto que el valor intrínseco de la inversión es la cifra de \$14.000 y su costo ajustado alcanza en el año de 1995 un valor de \$13.200, la valorización de dicho bien es de \$800. Lo anterior implica que es necesario disminuir la valorización existente de \$3.000, en la diferencia de \$2.200:

Superávit valorizaciones inversiones	2.200
Valorización inversiones	2.200

Ajustes fiscales por inflación

La base del ajuste fiscal por inflación para los activos adquiridos antes de 1992 es el valor patrimonial, y en el caso de la inversión, ésta fue incluida en la declaración de renta del año gravable de 1994 por el monto de su valor intrínseco, el cual fue la suma de \$15.000. Pero como a partir de 1995, la base del ajuste fiscal será el costo fiscal, el cual en este caso es la cifra de \$ 17.400, el ajuste por inflación es así:

Concepto	Costo	Paag	Ajuste	Costo Ajustado
Inversión	17.400	10 %	1.740	19.140
Patrimonio	16.000	10 %	1.600	17.600

Los ajustes fiscales por inflación han generado una utilidad durante el año de 1995 por valor de \$140, lo cual se puede apreciar en el movimiento de la cuenta de corrección monetaria del período:

CORRECCIÓN MONETARIA	
1.600	1.740
	140

De acuerdo con la descomposición en los dos factores indicados anteriormente, el ajuste por inflación es el siguiente:

	Valor	Paag	Ajuste	Valor Ajustado
FACTOR 1:				
Costo histórico	12.000	10 %	1.200	13.200
FACTOR 2:				
Valorizaciones fiscales	5.400	10 %	540	5.940
Costo fiscal	17.400	10 %	2.740	19.140

Como se concluyó, anteriormente, la cuenta de orden fiscal por concepto de reajustes de costo, es ajustable por inflación puesto que proviene de activos no monetarios. Los ajustes por inflación a estas cuentas de orden se registran de la siguiente manera:

Cuentas de Orden Fiscal - Reajustes de Costos	540
Cuentas de Orden por Contra - Reajustes de Costo	540

Adicionalmente se debe cancelar la cuenta de orden fiscal sobre la valorización fiscal:

Cuentas de Orden por Contra - Valorizaciones Fiscales	3.000
Cuentas de Orden Fiscal - Valorizaciones Fiscales	3.000

Después de registrar los anteriores hechos, el balance contable y fiscal a diciembre 31 de 1992, queda así:

Cía JC Ltda.
Balance General Balance Fiscal
Diciembre 31 de 1995

Bancos	5.000	5.000
Inversiones	13.200	19.140
Valorización	<u>800</u>	<u>—0—</u>
Total activos	19.000	24.140
Pasivos	<u>4.000</u>	<u>4.000</u>
Patrimonio	<u>15.000</u>	<u>20.140</u>

El patrimonio contable que en 1995 es de \$15.000 y en 1994 de \$16.000, se obtiene de la siguiente manera:

Patrimonio anterior	16.000
Disminución de la valorización	(2.200)
Revalorización del patrimonio del año	1.300
Pérdida del período	<u>(100)</u>
Total patrimonio contable	<u>15.000</u>

Por su parte la variación del patrimonio fiscal se comprueba así:

Patrimonio anterior	16.000
Revalorización del patrimonio del año	1.600
Valorización fiscales canceladas	(3.000)
Reajustes fiscales de costo incluidos	5.400
Utilidad del período	<u>140</u>
Total patrimonio fiscal	<u>20.140</u>

La conciliación patrimonial se podrá preparar tal como se hizo en el año anterior, teniendo en cuenta las cuentas de orden fiscales y el superávit por valorizaciones que aparece registrado en la contabilidad:

Cía JC Ltda. Conciliación Patrimonial Diciembre 31 de 1995

Patrimonio contable	15.000
Menos: Superávit contable	(800)
Más: Valorización fiscal	<u>5.940</u>
Patrimonio fiscal	<u>20.140</u>

7. Cuentas de orden fiscal sobre cuentas de resultados

Así como se pudo apreciar en el caso anterior, la existencia de cuentas de orden sobre las cuentas del balance general, también éstas aparecen en las cuentas del estado de resultados. En efecto, al elaborar la declaración de renta se debe incluir un estado de resultados preparado sobre bases diferentes a las normas de contabilidad aceptadas en Colombia, esta información lógicamente se prepara con base en las normas tributarias.

Esta base fiscal indica los valores que deben incluirse en la declaración de renta y en muchos casos no corresponden a las cifras contenidas en los libros de

contabilidad. Es así como se señala que algunos ingresos no son constitutivos de renta, son exentos o son simplemente ingresos tributarios, mas no contables. Los costos y deducciones, por su parte, pueden ser no deducibles, en todo o en parte y otros son deducibles desde el punto de vista fiscal, mas no son costos ni gastos contables.

Podrán clasificarse las cuentas de resultado para efectos de las cuentas de orden fiscales, de la siguiente manera:

1. Sobre ingresos

- 1.1 Ingresos exentos
- 1.2 Ingresos no constitutivos de renta
- 1.3 Ingresos fiscales, no contables

2. Sobre costos y gastos

- 2.1 Costos y gastos no deducibles
- 2.2 Deducciones fiscales, no contables.

7.1 Cuentas de orden sobre rentas o ingresos exentos

Dentro de las normas tributarias colombianas las siguientes son las rentas que se consideran exentas para efectos de la presentación de las declaraciones de renta:

1. Rentas de trabajo que cumplan con los requisitos establecidos en artículo 206 del Estatuto Tributario.
2. Las prestaciones provenientes de un fondo de pensiones (artículo 207 del Estatuto Tributario).
3. Los ingresos que reciban las personas naturales por concepto de derechos de autor dentro de los límites establecidos (artículo 208 del Estatuto Tributario).
4. La renta de las empresas comunitarias (artículo 209 del Estatuto Tributario).
5. La renta de la Flota Mercante Gran Colombiana (artículo 211 del Estatuto Tributario).
6. Las rentas de las zonas francas y sus usuarios (artículos 212 y 213 del Estatuto Tributario).
7. Las rentas de los Fondos de Garantías de Instituciones financieras (artículo 214 del Estatuto Tributario).
8. Rentas en explotación de hidrocarburos (artículos 215 y 216 del Estatuto Tributario).

9. Las rentas de los Fondos Ganaderos organizados como sociedades anónimas (artículo 217 del Estatuto Tributario).
10. Las provenientes de intereses, comisiones y demás gastos correspondientes a empréstitos y títulos de deuda externa (artículo 218 del Estatuto Tributario).
11. Los intereses de cédulas hipotecarias del Banco Central Hipotecario emitidas antes de 30 de septiembre de 1974 (artículo 219 del Estatuto Tributario).
12. Los intereses de Bonos de Financiamiento Presupuestal y de Bonos de Financiamiento Especial (artículo 220 del Estatuto Tributario).
13. Los intereses por enajenación de inmuebles destinados a la reforma urbana (artículo 221 del Estatuto Tributario).
14. Intereses por deudas y bonos de la Reforma Agraria, e intereses sobre pagarés y cédulas de reforma urbana (artículo 222 del Estatuto Tributario).
15. Las indemnizaciones por seguros de vida (artículo 223 del Estatuto Tributario).
16. Rentas de las nuevas empresas en la zona del Nevado de Ruiz (artículos 224 y 225 del Estatuto Tributario).
17. Rentas de empresas que reanuden actividades en el Nevado del Ruiz (artículo 226 del Estatuto Tributario).
18. Rentas de empresas de tardío rendimiento en la zona del Nevado del Ruiz (artículo 227 del Estatuto Tributario).
19. Las rentas percibidas por los socios de las empresas de la zona del Nevado del Ruiz (artículo 228 del Estatuto Tributario).
20. Las rentas de empresas editoriales constituidas como personas jurídicas cuya actividad económica u objeto social sea exclusivamente la edición de libros, revistas y folletos, de carácter científico o cultural (artículos 229 y 230 del Estatuto Tributario).
21. Renta de los inversionistas en empresas editoriales dentro de los límites establecidos (artículo 231 del Estatuto Tributario).
22. Rentas de entidades y personas extranjeras (artículo 233 del Estatuto Tributario).

7.2 Rentas o ingresos no constitutivos de renta

Los ingresos no constitutivos de renta que se encuentran en las disposiciones fiscales son los siguientes:

1. La prima por colocación de acciones (artículo 36 del Estatuto Tributario).

2. La utilidad en la enajenación de acciones o cuotas de interés social, que cumplan con los requisitos establecidos (artículo 36-1 del Estatuto Tributario).
3. La distribución de utilidades o reservas en acciones o cuotas de interés social (artículo 36-2 del Estatuto Tributario).
4. Las capitalizaciones para los socios o accionistas, provenientes de la cuenta revalorización del patrimonio, de la reserva para depreciación fiscal o de la prima en colocación de acciones (artículos 36-3 y 345 del Estatuto Tributario).
5. Las utilidades en la venta de inmuebles a entidades públicas (artículo 37 del Estatuto Tributario).
6. La conversión de títulos de deuda pública, a títulos canjeables por certificado de cambio (artículo 42 del Estatuto Tributario).
7. Los premios en concursos nacionales e internacionales de carácter científico, literario, periodístico, artístico y deportivo reconocidos por el Gobierno Nacional (artículo 43 del Estatuto Tributario).
8. La utilidad en la venta de la casa o apartamento de habitación en los porcentajes establecidos (artículo 44 del Estatuto Tributario).
9. Las indemnizaciones por seguro de daño en la parte correspondiente al daño emergente (artículo 45 del Estatuto Tributario).
10. Los terneros nacidos y enajenados durante el año (artículo 46 del Estatuto Tributario).
11. Las participaciones y dividendos determinados de acuerdo con los procedimientos establecidos (artículo 48 y 49 del Estatuto Tributario).
12. Las utilidades en ajustes por inflación o por componente inflacionario que se distribuyan en acciones o cuotas de interés social o que se capitalicen directamente (artículo 50 del Estatuto Tributario).
13. La distribución de utilidades por liquidación o fusión que haga una sociedad de responsabilidad limitada o asimilada a sus respectivos socios, comuneros o asociados (artículo 51 del Estatuto Tributario).
14. Los ingresos por enajenación de inmuebles en desarrollo de la reforma urbana (artículo 52 del Estatuto Tributario).
15. Los servicios técnicos y de asistencia técnica prestados desde el exterior, que cumplan con las condiciones establecidas (artículo 53 del Estatuto Tributario).

16. Los ingresos correspondientes a contribuciones de la empresa abonadas al trabajador en un fondo mutuo de inversión dentro de los límites establecidos (artículo 55 del Estatuto Tributario).
17. Los rendimientos de los Fondos Mutuos de Inversión, Fondos de Inversiones y Fondos de Valores, provenientes de la inversión en acciones y bonos convertibles en acciones (artículo 56 del Estatuto Tributario).
18. Los ingresos obtenidos por la enajenación de inmuebles a los cuales se refiere el decreto 3850 de 1985 (artículo 57 del Estatuto Tributario).
19. Ingresos de vigencias anteriores contabilizados en el año gravable (artículo 28 del Decreto 2160 de 1986; artículos 26 y 27 del Estatuto Tributario).

7.3 Ingresos fiscales no contables

Principalmente, los ingresos fiscales que no lo son contables, se reducen a los intereses presuntivos contenidos en artículo 35 del Estatuto Tributario.

7.4 Costos y gastos no deducibles

Los principales costos y gastos no deducibles, son los siguientes:

1. Depreciaciones en exceso de límites fiscales (artículos 127 a 141 Estatuto Tributario).
2. Provisión de cartera en exceso de límites fiscales (artículos 145 y 146 Estatuto Tributario).
3. Provisión para protección de inventarios (artículo 66 del Estatuto Tributario).
4. Provisión para protección de inversiones en acciones, bonos y otros títulos (artículo 66 del Estatuto Tributario).
5. Intereses pagados en exceso de límites fiscales o por falta de cumplimiento de requisitos (artículos 117, 118, y 119 del Estatuto Tributario).
6. Impuestos causados (artículo 115 del Estatuto Tributario).
7. Gastos en exceso del 50% del los ingresos de profesionales independientes y comisionistas (artículo 87 del Estatuto Tributario).
8. Los costos y gastos por concepto de comisiones, honorarios y demás gastos de administración o dirección, regalías y explotación o adquisición de cualquier clase de intangibles, reconocidos directa o indirectamente a la casa matriz u oficinas en el exterior por filiales, subsidiarias, sucursales o agencias en Colombia de sociedades extranjeras (artículo 124 del Estatuto Tributario).

9. Los intereses y demás costos o gastos financieros, incluida la diferencia en cambio, por concepto de deudas que por cualquier concepto tengan las agencias, sucursales, filiales o compañías que funcionen en el país, para con sus casas matrices extranjeras o agencias, sucursales, o filiales de las mismas con domicilio en el exterior, con las excepciones contempladas (artículo 124-1 del Estatuto Tributario).
10. Intereses pagados por adquisición de vivienda en exceso de los límites fiscales (artículo 119 del Estatuto Tributario).
11. Sanciones por incumplimiento de obligaciones tributarias (intereses y multas) (artículo 107 del Estatuto Tributario).
12. Gastos en el interior en exceso de límites fiscales (artículos. 121, 122, y 123 del Estatuto Tributario).
13. Amortización de inversiones en menos de cinco años (artículo 143 del Estatuto Tributario).
14. Depreciación a tasas variables después del tercer año (artículo 130 del Estatuto Tributario).
15. Pérdida en la enajenación de acciones o cuotas de interés social (artículo 153 del Estatuto Tributario).
16. Pérdida en la enajenación de activos entre una sociedad limitada o asimilada y las personas naturales o sucesiones ilíquidas, el cónyuge o los parientes del socio en los términos establecidos (artículo 312 del Estatuto Tributario).
17. Impuesto a las ventas no cobrado o no descontado oportunamente (artículo 86 del Estatuto Tributario).
18. Gastos personales en el caso de negocios individuales (artículo 107 del Estatuto Tributario).
19. Costos y gastos de vigencias anteriores contabilizados en el año gravable (artículo 28 Decreto 2160 de 1986, artículos 26, 58, 104 y 107 del Estatuto Tributario).
20. Retenciones en la fuente asumidas por el retenedor (artículo 107 del Estatuto Tributario).
21. Otros costos y gastos no deducibles (artículos 85, 88, 177, 522 del Estatuto Tributario).

7.4 Deducciones fiscales no contables

En la tributación se presentan algunos casos de partidas que son consideradas deducciones fiscales, las cuales no son costos o gastos contables, debido a la consideración particular que ha querido darles el legislador.

Los principales conceptos que cumplen el requisito enunciado son los siguientes:

1. Amortización de pérdidas fiscales (artículo 351 del Estatuto Tributario).
2. Amortización del exceso de la renta presuntiva sobre la renta ordinaria (artículo 175 del Estatuto Tributario).
3. La deducción teórica contemplada en el artículo 354 del Estatuto Tributario, hoy derogada por el artículo 285 de la Ley 223 de 1995.

7.6 Ejemplo sobre cuentas de orden de resultados

En el siguiente ejemplo se puede apreciar la importancia de las cuentas de orden en la determinación de la renta gravable de un período gravable. La CIA JC LTDA presenta el siguiente estado de resultados contable y fiscal en diciembre 31 de 1994:

Cía JC Ltda.
Estado de Resultados
Enero 1 - Diciembre 31 de 1995

INGRESOS	CONTABLE	FISCAL
Ventas	1.000	1.000
Intereses	100	100
Dividendos	200	-0-
Indemnizaciones	300	-0-
Interés presuntivo	<u>-0-</u>	100
	<u>1.600</u>	<u>1.200</u>
GASTOS	CONTABLE	FISCAL
Salarios	800	800
Depreciaciones	200	200
Provisiones	50	-0-
Sanciones	50	-0-
Pérdidas fiscales	<u>-0-</u>	250
	<u>1.100</u>	<u>1.150</u>
Utilidad del ejercicio	<u>500</u>	<u>50</u>

La información sobre los distintos conceptos es la siguiente:

1. Los dividendos son ingresos no constitutivos de renta.
2. La indemnización corresponde a un seguro por la parte del daño emergente, la cual es un ingreso con las mismas características del anterior.
3. Los intereses presuntivos se deben a préstamos a socios.
4. La depreciación contable se calcula sobre una tasa superior a la permitida fiscalmente.
5. Las provisiones contables generaron un gasto por \$50, los cuales no son deducibles desde el punto de vista tributario.
6. Se cancelaron sanciones sobre impuestos por el valor señalado.
7. Se solicitan pérdidas fiscales de años anteriores.

Es importante indicar que las cuentas de orden fiscales sobre el estado de resultados, tienen dos fines primordiales: primero dar a conocer desde el momento de su causación que dichos valores serán diferentes desde el punto de vista contable y tributario y, segundo, que permitan elaborar la conciliación entre la utilidad comercial y la renta gravable.

Para lograr el cumplimiento del primer objetivo, se debe contabilizar en cuentas de orden fiscales en el momento en que se presenten, las diferencias entre los dos aspectos en mención, es decir, entre la contabilidad y la declaración de renta. De hacerlo de esta manera, se tendrán permanentemente en la contabilidad, tanto las cifras de los estados financieros, como las diferencias que se presentarán en el momento de elaborar la declaración tributaria, así cuando llegue este momento no se tenga que perder un tiempo valioso en la investigación de gastos no deducibles, gastos deducibles fiscales, mas no contables, ingresos no constitutivos de renta, ingresos exentos o ingresos fiscales, mas no fiscales.

Como se puede apreciar en lo anterior, estas cuentas de orden se deben contabilizar inmediatamente se presenten, generando entonces dos asientos contables, uno por el valor de la transacción y otro más por la cuenta de orden respectiva. Puesto que el manejo tributario implica un conocimiento especializado por parte de los distintos contribuyentes, las personas que pretendan manejar este tipo de información deben tener un alto grado de preparación en esta materia, pues de no hacerlo así, estaría sometiendo al ente económico a posibles errores en la presentación de la declaración de renta lo que podría redundar en costosas sanciones.

Así como las cuentas de orden del estado de resultados se registran a través de todo el año, con el ánimo de acumular la información requerida para ese lapso, se deben cerrar al final del período gravable, con el fin de permitir la obtención de nueva información para el próximo año.

Con la información del estado de resultados se deben tener en la contabilidad las siguientes cuentas de orden:

Cuentas orden fiscales - Ingresos no constitutivos de renta - Dividendos	200	
Cuentas orden por contra fiscales - Dividendos		200
Cuentas orden fiscales - Ingresos no constitutivos de renta - Indemnizaciones	300	
Cuentas orden por contra fiscales - Indemnizaciones		300
Cuentas orden fiscales - Ingresos fiscales - Intereses presuntivos	100	
Cuentas orden por contra fiscales - Intereses presuntivos		100
Cuentas orden fiscales - Gastos no deducibles Exceso depreciación	100	
Cuentas orden por contra fiscales - Exceso depreciación		100
Cuentas orden fiscales - Gastos no deducibles Provisiones contables	50	
Cuentas orden por contra fiscales - Provisiones contables		50
Cuentas orden fiscales - Gastos no deducibles Sanciones	50	
Cuentas orden por contra fiscales - Sanciones		50
Cuentas orden fiscales - Gastos fiscales Pérdidas fiscales	250	
Cuentas orden por contra fiscales - Pérdidas fiscales		250

7.7 Conciliación de la utilidad contable y la renta líquida

Para preparar fácilmente esta conciliación, es indispensable tener clasificadas las cuentas de orden fiscales correspondientes al estado de resultados, teniendo en consideración que unas son ingresos y otras son gastos; pero también se debe tener presente que unos son ingresos exentos o no constitutivos de renta y otros ingresos son fiscales únicamente y, por lo tanto, no aparecen registrados en la contabilidad. Por su parte, los gastos pueden ser no deducibles o considerarse que son gastos fiscales, mas no contables. La importancia de esta clasificación radica en la presentación que se dará a cada uno de estos rubros en la conciliación ya que unas partidas sumarán y otras se presentarán restando.

La conciliación del ejemplo que se consideró anteriormente, es la siguiente:

Cía JC Ltda.
Conciliación de la Utilidad Contable y la
Renta Gravable
Diciembre 31 de 1994

Utilidad contable		500
Más: ingresos fiscales:		100
Intereses presuntivos	<u>100</u>	
Menos: Ingresos no constitutivos de renta:		500
Dividendos	200	
Indemnizaciones	<u>300</u>	
Más: gastos no deducibles:		200
Exceso de depreciación	100	
Provisiones contables	50	
Sanciones	50	
Menos: Gastos fiscales:		250
Pérdidas fiscales	<u>250</u>	
Renta líquida		<u>50</u>

Esta misma clasificación debe ser considerada cuando se adecúe el plan de cuentas en la parte correspondiente a las cuentas de orden fiscales, tal como se tratará posteriormente.

Conclusión

En el desarrollo del presente trabajo se ha apreciado como los cambios generados en la legislación tributaria, modifican y actualizan permanentemente las cuentas de orden fiscales, dado que éstas últimas tienen como uno de sus fines, el permitir la conciliación de las diferencias que se presentan entre la contabilidad y las declaraciones tributarias. La nueva reforma tributaria que se avecina, ya presentada al Congreso de la República, motivará por parte de la profesión contable, entre otras cosas, de estudiar cuales serán los cambios en este tema.

Bibliografía

CARVALHO B, Javier. Tratamiento contable de las cuentas de orden. El caso colombiano. En: Perspectivas y aplicación de la contabilidad en Colombia. Bogotá: Cámara de Comercio de Bogotá, 1996.

CARVALHO B, Javier. Manejo contable de las cuentas de orden fiscales. En: El Contador Público. Revista N° 69. Bogotá: Instituto Nacional de Contadores Públicos de Colombia, 1997.

REGLAMENTO GENERAL DE LA CONTABILIDAD (Decreto 2649 de 1993)
PLAN ÚNICO DE CUENTAS PARA COMERCIANTES. (Decreto 2650 de 1993).

LEGIS EDITORES S. A. Régimen de impuesto a la renta y complementarios. Bogotá: Legis Editores S: A., 1998.

**CONSULTORIO CONTABLE
UNIVERSIDAD DE ANTIOQUIA**

**UNA PROYECCIÓN DE LA UNIVERSIDAD
HACIA LA COMUNIDAD
SERVICIOS DE CONSULTORÍA EN:**

- * AUDITORÍA**
- * SISTEMAS CONTABLES**
- * SISTEMAS DE COSTOS**
- * CONTROL PRESUPUESTAL**
- * ANÁLISIS FINANCIERO**
- * IMPUESTOS**
- * CONSULTORÍAS**

INFORMES:

**UNIVERSIDAD DE ANTIOQUIA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
CONSULTORIO CONTABLE
APARTADO 1226
TELÉFONO: 210 58 10 - TELEFAX: 233 12 49
MEDELLÍN**