



C O N T E N I D O

ENCUENTRO DE PROFESORES DE POSGRADOS DE REVISORÍA FISCAL

TEMA: LA REVISORÍA FISCAL Y LA REFORMA TRIBUTARIA

I MARCO LEGAL GENERAL DE LAS RESPONSABILIDADES TRIBUTARIAS

II ASPECTOS NO RESUELTOS CON LA REFORMA Y DE GRAN INCIDENCIA EN LA ACTUACIÓN DEL REVISOR FISCAL

- 1. Atraso en los libros contables**
- 2. Salvedad en las declaraciones Tributarias**
- 3. Firma y Responsabilidad del Revisor Fiscal Suplente en las declaraciones**

III ALGUNOS ASPECTOS IMPORTANTES CON INCIDENCIA ESPECIAL PARA EL REVISOR FISCAL EN SU AUDITORÍA TRIBUTARIA

- 1. Nueva obligación del Revisor Fiscal**
- 2. Abolición de los Ajustes por Inflación**

ENCUENTRO DE PROFESORES DE POSGRADOS DE REVISORÍA FISCAL

TEMA: LA REVISORÍA FISCAL Y LA REFORMA TRIBUTARIA

INTRODUCCIÓN

Compartir diferentes inquietudes profesionales es un enriquecimiento intelectual cuando con la mejor buena voluntad se exponen al análisis desprevenido pero responsable de quienes tenemos por ejercicio diario o esporádico algunas de las actividades de la Contaduría Pública, como es la Revisoría Fiscal.

Se plantean a continuación para invitar a la reflexión, tres (3) aspectos que afectan el ejercicio del Revisor Fiscal y que no fueron resueltos en la reciente Reforma Tributaria, quizá por la falta de más apersonamiento de los Contadores sobre el oportuno estudio y exposición de sus puntos de vista a los ponentes de la misma.

En segundo lugar, se llama la atención sobre algunas modificaciones de la Reforma donde también tendrá el Revisor Fiscal que exponer su criterio al certificar las declaraciones tributarias y especialmente la nueva obligación con el impuesto al patrimonio y la consecuencia de la abolición de los ajustes por inflación.

I ASPECTOS NO RESUELTOS CON LA REFORMA Y DE GRAN INCIDENCIA EN LA ACTUACIÓN DEL REVISOR FISCAL

1. Atraso en los libros contables

Desde la expedición del Estatuto Tributario – Decreto 624 de 1989 – el Artículo 654 estableció refiriéndose a los hechos irregulares en la contabilidad, dentro del libro de Procedimiento Tributario:

“Habrá lugar a aplicar sanción por libros de contabilidad, en los siguientes casos:

- a) No llevar libros de contabilidad si hubiere obligación de llevarlos.
- b) No tener registrados los libros principales de contabilidad, si hubiere obligación de registrarlos.
- c) No exhibir los libros de contabilidad, cuando las autoridades tributarias lo exigieren.
- d) Llevar doble contabilidad.
- e) No llevar los libros de contabilidad en forma que permitan verificar o determinar los factores necesarios para establecer las bases de liquidación de los impuestos o retenciones.
- f) *Cuando entre la fecha de las últimas operaciones registradas en los libros, y el último día del mes anterior a aquél en el cual se solicita su exhibición, existan más de cuatro (4) meses de atraso”.*

El punto que concierne a esta reflexión es el relacionado con el literal f) anterior.

En 1993 se expide el Decreto 2649 y en el artículo 56 se establece:

ART. 56.-Asientos. Con fundamento en comprobantes debidamente soportados, los hechos económicos se deben registrar en libros, en idioma castellano, por el sistema de partida doble.

Pueden registrarse varias operaciones homogéneas en forma global, siempre que su resumen no supere las operaciones de un mes.

Las operaciones deben registrarse cronológicamente. *Sin perjuicio de lo dispuesto en normas especiales, los asientos respectivos deben hacerse en los libros a más tardar en el mes siguiente a aquel en el cual las operaciones se hubieren realizado.*

Dentro del término previsto en el inciso anterior, se deben resumir los movimientos débito y crédito de cada cuenta y establecer su saldo.

Cualquier error u omisión se debe salvar con un nuevo asiento en la fecha en que se advirtiere.

He aquí una de las incongruencias, que conciernen a las Empresas donde exista Revisor Fiscal o donde no existiendo la obligación de tenerlo, la declaración deba ser suscrita por un Contador Público: desde el punto de vista contable independientemente de la importancia informativa de manera oportuna que reviste, la contabilidad no puede registrar un atraso superior a 30 días, lo cual significa que tributariamente, si la empresa está cumpliendo con su deber contable, el literal f) del artículo 654 del Estatuto Tributario sería inocuo, toda vez que conforme al artículo 581 del mismo Estatuto refiriéndose al significado de la firma del Contador Público en las declaraciones Tributarias estableció:

“Sin perjuicio de la facultad de fiscalización e investigación que tiene la Administración de Impuestos para asegurar el cumplimiento de las obligaciones por parte de los contribuyentes, responsables o agentes retenedores, y de la

obligación de mantenerse a disposición de la Administración de Impuestos los documentos, informaciones y pruebas necesarios para verificar la veracidad de los datos declarados, *así como el cumplimiento de las obligaciones que sobre contabilidad exigen las normas vigentes*, la firma del contador público o revisor fiscal en las declaraciones tributarias, certifica los siguientes hechos:

1. *Que los libros de contabilidad se encuentran llevados en debida forma, de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados y con las normas vigentes sobre la materia.*
2. Que los libros de contabilidad reflejan razonablemente la situación financiera de la empresa.
3. Que las operaciones registradas en los libros se sometieron a las retenciones que establecen las normas vigentes, en el caso de la declaración de retenciones.”

Del numeral 1º se deriva entonces con claridad meridiana, que la certificación aludida expone que la contabilidad se lleva conforme a los principios contables vigentes en el país establecidos mediante el Decreto 2649 de 1993 y se encuentran reconocidos en él como normas básicas, normas técnicas, normas de revelaciones, normas de registro y manejo de libros; principios que conforme al artículo 2º del citado Decreto, obliga su acatamiento a todos quienes estén obligados a llevar contabilidad o a quienes no estando obligados a llevarla, pretendan hacerla valer como prueba. Luego en virtud de esta norma debe cumplirse con el artículo 56 aludido, es decir que la contabilidad no puede tener un atraso superior a un mes.

El artículo 8 de la Ley 43 de 1990 respecto de las normas que deben observar los

Contadores Públicos en su numeral 3 establece que es su obligación cumplir las normas legales vigentes; el artículo 37 de esta Ley relaciona los principios básicos de ética profesional los cuales se deben observar en todos los casos y dentro de éstos en el numeral 6 señala la “*observancia a las disposiciones normativas. El contador público deberá realizar su trabajo cumpliendo eficazmente las disposiciones profesionales promulgadas por el Estado aplicando los procedimientos adecuados debidamente establecidos*”.

La contradicción se resalta más cuando estudiamos el artículo 136 del Decreto antes mencionado, donde en el último inciso se alude a que “*Para fines fiscales, cuando se presente incompatibilidad entre las presentes disposiciones y las de carácter tributario prevalecerán éstas últimas*”. Luego de acuerdo a este artículo para fines tributarios podría tenerse un atraso legal de 4 meses; pero, qué pasa con el significado de la firma del Revisor Fiscal en las declaraciones Tributarias cuando ésta significa que “los libros de contabilidad se encuentran llevados en debida forma de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados”? Y más aún para las declaraciones tributarias de retención en la fuente, que son de carácter mensual, cuando el numeral 3 del artículo 581 mencionado establece que: las operaciones registradas en los libros se sometieron a las retenciones que establecen las normas vigentes? ¿Si se tiene un atraso contable de 4 meses cómo se podría aludir sin riesgo de violar la Ley o por lo menos estar incurso en una posible investigación disciplinaria, que las operaciones **registradas se sometieron a las tarifas de retención**, cuando éstas no se han registrado?

Mediante concepto No. 185 de 1998, el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, como Órgano asesor y consultor técnico-científico del ejercicio de la Contaduría Pública en Colombia, refiriéndose a la responsabilidad tributaria del Revisor Fiscal conceptuó: “Al suscribir las declaraciones elaboradas por la administración de la

persona jurídica, el revisor fiscal debe cerciorarse que los datos en ella contenidas corresponden con los registrados en la contabilidad, la cual debe velar porque sea llevada regularmente”.

Complementariamente se podría alegar que se firmarían las declaraciones con las salvedades pertinentes, lo cual nos conduce a adentrarnos en el segundo punto presentado como reflexión:

2. Salvedad en las declaraciones Tributarias

Un segundo aspecto no resuelto con la reforma, se refiere a lo preceptuado con el artículo 597 del Estatuto, el cual taxativamente expresa:

“La declaración de renta podrá firmarse con salvedades. El revisor fiscal o contador público que encuentre hechos irregulares en la contabilidad, *podrá firmar la declaración de **renta y complementarios*** (se resalta) pero en tal evento deberá consignar en el espacio destinado para su firma en el formulario de declaración la frase "con salvedades", así como su firma y demás datos solicitados, y hacer entrega al representante legal o contribuyente de una constancia en la cual se detallan los hechos que no han sido certificados y la explicación completa de las razones por las cuales no se certificaron. Dicha constancia deberá ponerse a disposición de la Administración Tributaria, cuando ésta lo exija”.

Muchos Contadores, cuando lo consideran procedente no solo han hecho y hacen salvedades a las declaraciones de Renta (o de Ingresos y Patrimonio en las Entidades sin ánimo de lucro), sino que también las hacen a las declaraciones de Patrimonio, Retención en la Fuente y del Impuesto al Valor Agregado –IVA-.

Si la norma anterior fue explícita en determinar que las salvedades se hacen, cuando hubiere lugar a ellas, sobre las declaraciones de **Renta y Complementarios o de Ingresos y Patrimonio** para el caso de las entidades sin ánimo de lucro, ¿se limitó dicha salvedad para las demás declaraciones del orden nacional? ¿Cuál la razón para no decir que se podían hacer salvedades sobre las declaraciones tributarias, en general, como si las identificaron los artículos 580, modificado por la Ley 6 de 1992 y adicionado por el artículo 64 de la Ley 1111 de 2006 (Reforma Tributaria) con el literal e) y el 581 del Estatuto, referentes al contenido de las declaraciones que se tienen por no presentadas y el significado de su firma? Fue voluntad del Legislador que solamente se pudieran hacer salvedad sobre las declaraciones de renta, al hacer claramente tal distinción?

Tal situación no ha sido dilucidada por las altas Cortes y no puede ser resuelta mediante un Decreto Reglamentario, porque se excedería sobre el contenido de la Ley.

Miremos dos aspectos complementarios que nos ayudan a reflexionar:

1. Las dinámicas de las declaraciones tributarias son completamente distintas. La declaración de Renta involucra los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, costos y gastos del año fiscal, dentro del cual se incluyen los datos que ya han sido declarados en las declaraciones de Retefuente y del Impuesto al Avalor Agregado. Por tanto se entiende que los plazos para la presentación de las unas y las otras sean distintos, considerando el Legislador que por las declaraciones de Renta, ya se tienen cerrados los libros contables respecto de las cuentas de resultado, se han hecho los ajustes pertinentes y además generalmente los Estados Financieros ya han sido aprobados, por lo cual frente a las diferencias se exige la conciliación fiscal-contable y sus diferencias se registran en las cuentas de orden.

2. Mientras que en la declaración de renta se liquida y muestra un impuesto propio como consecuencia de la utilidad generada, sobre la cual se liquida el tributo con que se debe coadyuvar a las cargas del Estado, en las declaraciones del IVA se busca reflejar el origen de un valor cobrado a terceros con destino al Estado, con la permisión de ser afectados con los propios que haya pagado, para trasladarle al el valor neto que se cobró a los terceros. En otras palabras, no es un impuesto propio el que se le debe trasladar al estado, sino que se actúa como intermediario por la enajenación de bienes o la prestación de servicios cuando a ello hay lugar, siendo su período bimestral. En cuanto a la declaración de Retención en la Fuente, cuyo período es mensual, el declarante es también un intermediario entre un tercero a quien se le hace un pago y el Estado, toda vez que dicha retención, como su nombre lo indica, es un descuento que se hace para ser trasladado al Estado y dicho valor no sale de las utilidades ni de los bienes propios del Declarante; es a título de impuesto futuro, la retención de un valor, que es del beneficiario del pago y quien posteriormente lo declarará así.

Por tanto la razón de ser de la certificación del Contador se origina en hechos distintos, en tiempos diferentes y con objetivos disímiles, por lo cual es entendible que el Legislador haya querido permitir las salvedades solamente en las declaraciones que reúnen la completa información del Contribuyentes sobre su contribución directa como son las de Renta y complementarios y no sobre aquellas en la cual se es declarante, responsable, más no contribuyente sobre los valores liquidados en estas declaraciones.

Finalmente, para ayudar a esta reflexión, preguntémosnos: ¿Tendría alguna consecuencia legal para el Revisor Fiscal o para la Empresa, hacer salvedades sobre las declaraciones de Retención en la Fuente, de Patrimonio, de Iva, de

exportaciones o importaciones (si fuere el caso), cuando la Ley solamente aludió de manera expresa, en esta materia, a las declaraciones de renta?

¿Será que la DIAN tiene facultad para inducir al Revisor Fiscal a indicar y hacer salvedades a estas declaraciones, incluyendo en los formularios para el año 2007 una casilla con el fin de indicarla?

3. Firma y Responsabilidad del Revisor Fiscal Suplente en las declaraciones tributarias.

El Artículo 215 del Código de Comercio fue enfático en señalar que los suplentes del Revisor Fiscal actuarán en caso de falta del nombrado; es decir que los suplentes son para que suplan las faltas o ausencias del titular, esto es, del Revisor Fiscal nombrado. Y Revisor Fiscal de una empresa es la Persona Natural o Jurídica que ha sido elegida en debida forma como tal, por la Asamblea, ha aceptado y está ejerciendo el cargo.

Suplir es reemplazar, sustituir provisionalmente a alguien o algo haciendo el quehacer o las funciones que tenía en un lugar o en una situación, según el diccionario Larousse ilustrado.

Suplente. El diccionario jurídico Colombiano edición 2004, lo define como: “Persona que figura como sustituto de un candidato en una lista electoral, con el fin de reemplazarlo cuando por cualquier evento éste no pueda o no quiera ocupar su escaño” y refiriéndose a Sustituto, señala que es la “persona investida con autoridad para actuar por cuenta de otra en circunstancias definidas”. Aquí las circunstancias están definidas en la Ley (ausencia del titular) y la autoridad para actuar está igualmente definida en la Ley. Pero podría entenderse como ausencia, la no presencia en la empresa del titular en forma temporal o eventual, cuando no se ha informado por éste de la misma y su registro como responsable del ejercicio

del cargo se encuentra publicado mediante la inscripción en la Cámara de Comercio conforme a los artículos 163 y 164 del Código de Comercio?

El requisito para que el suplente pueda asumir las funciones que le son propias al Revisor Fiscal, entonces, es la seguridad de que el Revisor Fiscal titular no está actuando o no actuará, bien en forma definitiva, temporal o eventual, caso en el cual debe tener comunicación escrita del Revisor titular o del Representante legal y los honorarios o salarios correspondientes le deben ser cancelados al suplente que está en ese momento ejerciendo el cargo, con las responsabilidades que de ello se desprenden.

Es pertinente que como suficientemente lo han manifestado Organismos de Inspección, vigilancia y Control, las características de la Revisoría Fiscal son entre otras la permanencia e integralidad y el ejercicio personal del cargo. Ya en 1992 la Junta Central de Contadores al resolver una consulta, como Tribunal Disciplinario de la Profesión Contable, aclaraba que “La figura de la suplencia ha sido creada con el objeto de evitar la vacancia en un cargo, por ello el suplente solo ejerce las funciones del titular ante su falta temporal o definitiva como que sus funciones son suplir y no suplantar.

El suplente del Revisor Fiscal debe encontrarse en condiciones de asumir en cualquier momento la gestión directa de la revisoría, por lo cual debe cumplir con los requisitos y calidades para el ejercicio del cargo. La revisoría, sin embargo, será ejercida por el primeramente designado, y solo en la medida en que sobrevenga una circunstancia que imposibilite o determine la falta de éste, el suplente asumirá el desempeño de la labor”¹ Concepto que fue ratificado nuevamente en 1997 y 1998.

Como la responsabilidad es personal e intransferible, es muy discutible a la luz normativa el concepto emitido por la DIAN mediante el cual acepta que basta con

¹ Junta Central de Contadores. Consulta No. 21 del 21 de marzo de 1992.

que el Suplente del Revisor Fiscal esté inscrito en la Cámara de Comercio para que pueda suscribir una declaración tributaria, cuando quien está actuando es el titular o principal, lo cual puede conllevar un degeneramiento en la responsabilidad que atañe a quien ejerce el cargo como principal y a diluirla cuando se trata de firmar las declaraciones tributarias, lo cual para muchos se convierte en costumbre que cuando se trata de firmar dichos documentos, se convoque transitoriamente al Suplente, por el solo hecho de estar inscrito en la Cámara respectiva y trasladando, en este caso, la responsabilidad que concierne al Principal. Bien nos ayuda a comprender tal responsabilidad lo expuesto por el reconocido tratadista José Ignacio Narváez, refiriéndose a la permanencia del control ejercido por el Revisor Fiscal: “De otra parte, es de suma importancia que el control sea permanente y no transitorio o intermitente, pues las glosas del revisor han de ser oportunas para que a tiempo se deduzcan las acciones de responsabilidad que deban instaurarse contra los administradores. . . .”²

Obsérvese que es bien claro, que al momento de ejercer así sea temporalmente el cargo de Revisor Fiscal por el Suplente, automáticamente le cobijan las inhabilidades e incompatibilidades que se derivan del cargo y de haberlo ejercido, por cuanto en ese momento actúa con toda la responsabilidad los deberes y derechos que se derivan de los artículos 207, 211, 213 y 214 del Código de Comercio.

Por tanto si no se tiene manifestación escrita de la ausencia del Revisor Fiscal, salvo fuerza mayor demostrable para su no actuación, mal podría el Suplente, actuar o asumir el cargo así sea eventual o temporalmente, sin el riesgo de que bien pudiera serle endilgada la suplantación del Titular, riesgo que generalmente no es tenido en cuenta por los suplentes, toda vez que al Revisor Fiscal legalmente se le asigna un alto grado de diligencia en el cumplimiento de sus deberes, lo cual significa que de no haber una justa causa para la no acción del

² Narváez García José Ignacio. Teoría General de las sociedades. Página 304.

revisor titular, podría ser tildado éste de negligente al tenor del artículo 211 del mencionado Código.

Debe tenerse presente que el Revisor Fiscal obra como fiscalizador de los actos de los administradores a nombre del Estado, la sociedad y los propietarios o accionistas donde la Revisoría Fiscal es obligatoria, por la confianza que ha merecido para su elección, por lo cual debe existir causa justificada para su no actuación.

II ALGUNOS ASPECTOS IMPORTANTES CON INCIDENCIA ESPECIAL PARA EL REVISOR FISCAL EN SU AUDITORÍA TRIBUTARIA

1. Nueva obligación del Revisor Fiscal

El Estado Colombiano reconoce, a través de la legislación, en el Revisor Fiscal a un persona de confianza a quien le ha señalado la capacidad de dar fe sobre los actos de los administradores, estableciéndole la obligación de garantizar la veracidad de las declaraciones que con fines impositivos le exige a distintas empresas responsables de éstas.

No en balde exige el artículo 580 del Estatuto Tributario que se tienen por no presentadas las declaraciones tributarias que no van firmadas por el Revisor Fiscal, de aquellas empresas o personas jurídicas que tienen obligación por mandato legal de tener dicho funcionario.

La última reforma tributaria no fue una excepción en este aspecto, por lo cual con el artículo 25 y 26 de la Ley 1111 de 2006 mantiene el impuesto al patrimonio ya

revivido por la Ley 863 de 2003 y establecido mediante su artículo 17 que dentro del contenido de la declaración respectiva debería contener: “5. La firma del revisor fiscal cuando se trate de contribuyentes obligados a llevar libros de contabilidad y que de conformidad con el Código de Comercio y demás normas vigentes sobre la materia, estén obligados a tener revisor fiscal”.

Como el impuesto al patrimonio a que se refirió la Ley 863 perdía vigencia el 31 de diciembre de 2006, la Ley 1111 lo revivió con vigencia entre el 1 de enero de 2007 y el 1 de enero de 2010, ya que el hecho generador se causa sobre la riqueza poseída al primero de enero de cada uno de estos años por mandato expreso del artículo 24 de la norma citada.

Luego en el fondo, no hubo sobre este aspecto, nueva obligación para el Revisor Fiscal, como lo han sostenido algunos expertos, **sino la continuidad de la ya existente**, pues el artículo 298.1 que se refiere al contenido de la declaración, no fue derogado, ni modificado, por el contrario fue mantenido como bien se desprende del artículo 6 del Decreto 4583 del 27 de diciembre de 2006, pero con la favorabilidad para las nuevas empresas que se constituyan a partir del 2 de enero de 2007, pues la generación de esta obligación tiene como base la existencia del patrimonio base a enero 1 de 2007: luego las nuevas empresas, por lógica, no están obligadas dicho impuesto. El cuidado del Revisor Fiscales con relación a la liquidación del mayor impuesto, por cuanto la tarifa pasó del 0.03% al 1.2%.

Complemento lo expuesto con dos nuevas obligaciones (que en mi concepto) se derivan de la citada reforma y una que aunque voluntaria lleva consecuencia de índole contable:

1. Tener claridad meridiana sobre la interpretación que la administración de la Empresa haga del artículo 12 mediante el cual se modifica el artículo 240

del Estatuto Tributario, por cuanto éste modifica la tarifa sobre la renta gravable de las sociedades anónimas, limitadas y otros entes asimilados, siendo la nueva favorable al contribuyente, pues baja del 35% al 33%. Si bien la Ley 1111 fue promulgada el 27 de diciembre de 2006 y por tanto con vigencia impositiva a partir del período gravable siguiente, es decir del 2007, interpretado así por la Dirección de impuestos y el Consejo de Estado, la Corte Constitucional ha dicho mediante sentencias C-527 de 1996, C-185 de 1997 y C-006 de 1998 que cuando las disminuciones impositivas favorecen al contribuyente tienen aplicación inmediata. Baste con retomar lo expresado en esta última sentencia, a manera de ejemplo: “. . . las normas que derogan tributos o establecen medidas que eximen o disminuyen de tales obligaciones a los contribuyentes, tienen efecto general inmediato y principian a aplicarse a partir de la promulgación de la norma que las establece, salvo, por su puesto, que el legislador expresamente haya señalado reglas específicas para su vigencia”. De donde puede colegirse que entonces el 33% operaría para la liquidación del impuesto de renta para el año gravable de 2006. Sea cual sea la decisión de la Empresa, el Revisor Fiscal deberá estar alerta con la salvedad que debe hacer en su dictamen, toda vez que la diferencia de criterios afecta o puede afectar las utilidades del período.

2. Como todas las decisiones tributarias inciden en las responsabilidades funcionales del Revisor Fiscal, resalto en este punto las consecuencias del artículo 49 que adiciona el Estatuto Tributario con el artículo 658-3, en materia de sanciones, para recordar que en cumplimiento del numeral 1 del Artículo 207 y del 211 del Código de Comercio, el Revisor Fiscal deberá estar muy atento al cambio de actividades que pudieran darse en la persona jurídica, porque conllevan automáticamente la actualización del RUT dentro del mes siguiente y su registro **antes de iniciar operaciones** o actividades conforme al objeto social, con consecuencias económicas muy

significativas, que pueden involucrar al Revisor Fiscal en las consecuencias de lo contemplado en el mentado artículo 211.

3. La posibilidad de registrar el pago del Impuesto al Patrimonio como un débito a la cuenta Revalorización al Patrimonio, cuenta que si bien existe contable y fiscalmente, contablemente debe su pago pasar por las cuentas de Resultado para que conforme a la aplicación de los Principios Contables llegue a través de la disminución de la utilidad al Patrimonio y no en la forma directa como lo posibilita el parágrafo del artículo 25 de la Ley.

2. Abolición de los Ajustes por inflación

Mención especial merece este acápite por las consecuencias que trae tal decisión desde el punto de vista contable.

Ante todo es conveniente recordar que con la reforma se revivió el impuesto a las ganancias ocasionales como consecuencia de la abolición de los ajustes por inflación a que se refieren las derogatorias del artículo 78 de la Ley 1111 del año anterior y por tanto el cuidado del Revisor Fiscal sobre su aplicación a partir del año 2007.

Varios son los artículos del Decreto 2649 de 1993 que aluden a la obligación de hacer ajustes por inflación y de reexpresar los Estados Financieros con base en el índice de inflación, en tanto que el artículo 51 define que se hará con fundamento en el PAAG (Porcentaje de Ajuste del Año Gravable). Pero es el artículo 90 el que crea la cuenta de Revalorización del Patrimonio, a la cual se hizo alusión y “la cual refleja el efecto sobre el patrimonio originado en la pérdida del poder adquisitivo de la moneda”. Es obligatorio remontarnos al origen legal de aplicar Ajustes por Inflación en el País, para deducir los efectos que de su abolición explícita por la

Ley 1111 al derogar los artículos que sustentaban su creación legal, se derivan las consecuencias fiscales y contables:

1. La Ley 49 de 1990 reglamentaria de la repatriación de capitales, se estimula el mercado accionario, expiden normas en materia tributarias, aduanera y se expiden otras disposiciones, promulgada el 28 de diciembre de ese año, dedica el capítulo V exclusivamente a los ajustes por inflación en los siguientes términos:

CAPITULO V

Ajustes por inflación a partir de 1992.

ARTICULO 25. *Facultades sobre ajustes integrales. De conformidad con el numeral 12 del artículo 76 de la Constitución Política, **revístese al Presidente de la República de facultades extraordinarias**, desde la fecha de promulgación de la presente Ley y **hasta por dos años**, para:*

a) Reformar el Título V del Libro Primero del Estatuto Tributario, referente a los ajustes integrales por inflación, en uso de las cuales podrá:

1. *Establecer un sistema para eliminar la doble tributación que se genera en cabeza de las sociedades que poseen acciones o cuotas de interés social en otras sociedades.*

2. ***Establecer los mecanismos de introducción gradual del sistema de ajustes integrales por inflación.***

3. *Establecer que los contribuyentes puedan optar por la actualización inicial de sus activos, en cuyo caso se podrá señalar el impuesto correspondiente a dicho ajuste inicial y su forma de pago.*

4. *Definir las normas de transición entre la actual legislación y el sistema de ajustes integrales por inflación.*

5. ***Definir y armonizar el conjunto de las normas tanto tributarias, como contables, que sean necesarias para la adecuada aplicación de los ajustes integrales por inflación.***

6. Adoptar y modificar las normas que sean necesarias para la adecuada implantación del sistema de ajustes integrales por inflación.

b) Definir el componente inflacionario de los rendimientos financieros y de los costos y gastos financieros, para los contribuyentes que no se encuentran sometidos al régimen de ajustes integrales por inflación;

c) Reducir el porcentaje de renta presuntiva sobre el patrimonio.

2. Con Fundamento en las facultades extraordinarias anteriores, se emite el 4 de julio de 1991 el Decreto 1744 por el cual se reforma el Título V del Libro Primero del Estatuto Tributario referente al sistema de ajuste integral por inflación a partir del año gravable 1992, el cual en lo pertinente estableció:

ARTICULO 1o. EFECTOS CONTABLES Y FISCALES DEL SISTEMA DE AJUSTES INTEGRALES. El artículo 330 del Estatuto Tributario quedará así:

"El sistema de ajustes integrales por inflación a que se refiere el presente título produce efectos para determinar el impuesto de renta y complementarios y el patrimonio de los contribuyentes. Este sistema no será tenido en cuenta para la determinación del impuesto de industria y comercio ni de los demás impuestos o contribuciones.

Para efectos **de la contabilidad comercial, también se utilizará** a partir de 1992 el sistema de ajustes integrales por inflación, de acuerdo con lo previsto en este Título."

De donde se deriva que fue la norma tributaria la que en silencio del Decreto 2160 de 1986 en lo referente a Ajustes por Inflación, se entromete en el campo contable y origina con este efecto la creación de tales Ajustes, así como la definición del PAAG en su artículo 2, al cual se refieren posteriormente los artículos 51, 63, 64, 69, 70, 71, 72, 93 del Decreto 2649 de 1993. Recordemos

que en 1992 el PAGG fue del 25.17% y que el decreto 624 de 1989 había establecido en el Artículo 329 en el libro V del Estatuto Tributario, a quienes se aplicaba los ajustes por inflación, adoptándolos a partir del año 1992: “Adóptase a partir del año gravable de 1992 el sistema integral de ajustes por inflación contenido en el presente título, el cual deberá ser aplicado a los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios **obligados a llevar libros de contabilidad**, con excepción de los siguientes:

3. El Decreto 2912 del 30 de diciembre de 1991 es referido a la reglamentación de los ajustes por inflación que ya habían sido creados con efectos contables por la norma tributaria aludida, por lo cual se entiende que en el artículo 2 establezca sobre los efectos contables que “el sistema de ajustes integrales por inflación produce efectos para la determinación de los activos, los pasivos, el patrimonio, los resultados y las cuentas de orden de las personas, sociedades o entidades sujetas al mismo”. Ya el artículo 1 establecía que el sistema de ajustes contables sería aplicado para efectos contables, “de conformidad con las normas legales vigentes y en el presente decreto”, y las normas legales vigentes eran las señaladas anteriormente: de carácter tributario pero con efectos contables.
4. La Ley 174 de 1994 retoma con efectos contables lo relativo a los ajustes por inflación y en su artículo 5º establece: “EFECTOS CONTABLES Y FISCALES DEL SISTEMA DE AJUSTES INTEGRALES. El segundo inciso del **artículo 330 del Estatuto Tributario** quedará así:
"Para efectos de la **contabilidad comercial** se utilizará el **sistema de ajustes integrales por inflación**, de acuerdo con lo previsto en los **principios o normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia**, y en los principios o normas de contabilidad expedidos para sus vigiladas por las respectivas entidades de control, de acuerdo con la naturaleza jurídica y las actividades desarrolladas por las personas obligadas a llevar contabilidad".

No es difícil concluir entonces, que son las normas fiscales las que introducen la obligación legal de hacer ajustes por inflación con efectos y registros contables, por lo cual el artículo 330 establece taxativamente que no se tendrán en cuenta para fines del impuesto de industria y comercio, creados por el artículo 329 del Estatuto y con una norma tributaria como la Ley 1111 del año anterior deroga los ajustes por inflación conforme al Título V de dicho Estatuto y por consecuencia con efectos de derogación para los efectos contables de los mismos.

Al ser los Ajustes por Inflación explícitamente abolidos por las derogatorias del artículo 78 de la Ley 1111 de 2006, y dentro de tales los artículo 329 y 330, significa que ¿ contablemente quedaron abolida la obligación de hacer ajustes integrales por inflación para los obligados a llevar contabilidad? Y ¿para el impuesto de Industria y Comercio se revive por el año 2006 y hasta cuando contablemente sean abolidos, el que los ajustes resumidos en la cuenta de corrección monetaria, sean parte de los ingresos para la liquidación de dicho impuesto?

El artículo 345 del Estatuto, hoy derogado, creaba para fines comerciales y contables la cuenta de **revalorización del patrimonio** en forma similar a lo establecido contablemente por la norma respectiva y el artículo 19 de la Ley 1111 revive la revalorización del patrimonio como parte del patrimonio, creando nuevamente el artículo 273 del Estatuto con el cual queda incorporado. Hasta aquí todo normal, como antes, en cuanto a esta cuenta. Mas, llega el artículo 25 de la Ley y mediante un párrafo establece que “Los contribuyentes podrán imputar el impuesto al patrimonio contra la cuenta de revalorización del patrimonio, sin afectar los resultados del ejercicio”, como ya se comentó. Se está refiriendo al

aspecto tributario; pero el término imputar es usado en la contabilidad significando sobre qué cuentas ha de afectarse un registro contable. ¿Significa entonces que el impuesto del patrimonio se puede cargar a cuenta contable de revalorización del patrimonio, a voluntad del ente económico, sin pasar por la cuenta de gasto, como es el espíritu del Decreto 2649 de 1993? Habría comparabilidad y no se rompería el principio contable de la neutralidad informativa si a voluntad de cada quien se lleva dicho impuesto al gasto o a revalorización del patrimonio?

Como la decisión es administrativa, el Revisor Fiscal deberá estar atento para solicitar que se revele en las notas a los Estados Financieros la decisión y su incidencia analítica, a su vez que deberá expresarlo en su dictamen con la repercusión que pudiere generar la violación de esta cualidad de la información contable y su incidencia en el principio contable de esencia sobre forma, al igual que la revelación plena que se deriva de su imputación, si se hiciera directamente, a la revalorización del patrimonio.

Bogotá, 16 de febrero de 2007