

**MANEJO CONTABLE, LEGALIZACIÓN ACTIVOS PRODUCTO DE FIRMEZA
ESPECIAL DE DECLARACIÓN DE RENTA, LEY 488 DE 1998.
Concepto 030 DE 2001**

SÍNTESIS DE LA CONSULTA

Se pregunta acerca del registro contable que debió realizarse como consecuencia de la legalización de activos realizada por un sujeto, valiéndose de la firmeza especial decretada sobre las declaraciones de renta de los años 1997 y 1996, conforme a la ley 488 de 1998.

CONSIDERACIONES

Según se narra en la consulta, un sujeto, aprovechando la firmeza de declaraciones otorgada por el artículo 111 de la ley 488 de 1998, procedió a corregir su declaración de renta, registrando un aumento sustancial en sus activos, representados en efectivo, inversiones y cuentas por cobrar. Dicho registro se realizó en la cuenta 323005 (creada por el sujeto para el efecto y denominada por él "superávit por incremento de capital"). El dicho efectivo y las inversiones se utilizaron en un año posterior para prestarlos a otro ente económico.

Advierte el Consejo Técnico que, por encontrarse de por medio en aplicación una norma tributaria, la viabilidad de su utilización para legalizar activos omitidos, es asunto que escapa al presente concepto. En caso de duda, se recomienda acudir ante la DIAN, entidad competente para el efecto.

Ahora bien, en orden a determinar el registro contable que debe realizarse cuando un ente económico decide legalizar activos ocultos, debe tomarse en cuenta los siguientes aspectos:

LA INCORPORACIÓN DE ACTIVOS OMITIDOS ES DEBER CONTABLE EN VIRTUD DEL POSTULADO DE INTEGRIDAD DE LA INFORMACIÓN

Lo primero que advierte el Consejo Técnico es que si un ente económico encuentra que ha omitido activos, es su obligación proceder a su incorporación dentro de la contabilidad, a fin de dar estricto cumplimiento al postulado de integridad de información, conforme al cual todos los hechos económicos realizados deben ser reconocidos dentro de la contabilidad, e informados en los estados financieros. La integridad de la información permite que la misma cumpla sus objetivos básicos y reúna las cualidades exigidas por los artículos 3 y 4 del decreto 2649 de 1993. La integridad de la información es de estricto cumplimiento y, por ello, no depende de la existencia de una disposición de naturaleza tributaria que acepte o permita el saneamiento de los activos omitidos o de los pasivos inexistentes. Al respecto, preciso es recordar que una cosa es el asunto contable (que debe estar sujeto a los principios de integridad, existencia, veracidad, entre otros) y otro distinto, el asunto tributario regido por las normas del ordenamiento tributario.

En este sentido, independientemente de que haya una norma tributaria que lo permita, es un deber de los profesionales de la Contaduría Pública y de los administradores del ente económico, velar por la correcta aplicación de este postulado técnico, entre otras cosas porque, conforme al artículo 37 de la ley 222 de 1995, corresponde a éstos "certificar" los estados financieros y, según lo determina el artículo 57 del decreto 2649 de 1993, la certificación implica cerciorarse que se cumplen satisfactoriamente las afirmaciones, explícitas e implícitas, en cada uno de sus elementos.

Precisamente, una de las afirmaciones es la integridad, lo que supone que todos los hechos económicos han sido reconocidos.

POSIBILIDAD DE CREAR CUENTAS NO AUTORIZADAS POR EL PUC

Dispone el numeral 1. del artículo 6° del decreto 2650 de 1993, que "El catálogo de cuentas y su estructura, serán de aplicación obligatoria y en la contabilidad no podrán utilizarse clases, grupos, cuentas o subcuentas diferentes a las previstas en el presente decreto" (Subrayado puesto por este Consejo).

El mismo numeral 1 indica en su inciso cuarto que "Las cuentas y subcuentas que corresponden a rubros identificados únicamente por el código, podrán ser utilizadas y denominadas por el ente económico, dentro del rango establecido, dependiendo sus necesidades de información, conservando la misma estructura de este plan".

Pues bien, con el fin de determinar la viabilidad o no de utilizar la cuenta señalada por la consultante, es necesario remitirse al catálogo de cuentas recogido dentro del decreto 2650, citado. La clase 3, grupo 32, solamente tiene definidas las cuentas 3205, 3210 y 3215. A su vez, la cuenta 3205 tiene previstas tres subcuentas (05, 10, 15) y la 3210 tiene indicadas 5 subcuentas (05, 10, 15, 20, 25). Por su parte la cuenta 3215 está denominada únicamente por el código, dejando a salvo las subcuentas que pueden abrirse, según las necesidades del usuario.

VARIACIONES PATRIMONIALES

De cara a determinar el adecuado registro contable derivado de la legalización de activos, un primer aspecto es analizar si esta hipótesis encaja dentro de lo que se denominan las variaciones patrimoniales. Apoyados en el artículo 91 del decreto 2649 de 1993, entendemos por variación patrimonial todos los movimientos de patrimonio (positivos y negativos) originados por operaciones y/o hechos económicos que no deben ser reconocidos como ingreso, costo o gasto. Los incrementos pueden tener origen en aumentos de capital; utilidades generadas por el ente económico; superávit por colocación de aportes por encima de su valor nominal; superávit por donaciones recibidas o por crédito mercantil; revalorización del patrimonio y superávit por valorizaciones.

Revisado el PUC, encontramos que dentro de la cuenta de revalorización del patrimonio (grupo 34) se tiene prevista la 3410 Saneamiento Fiscal, y en su descripción se indica que esta cuenta se utiliza para registrar el saneamiento de activos, conforme a las normas respectivas que lo autoricen. De acuerdo con esta descripción, esta cuenta solamente debe ser utilizada cuando esté expresamente autorizada a través de una norma habilitante.

ERRORES DE EJERCICIOS ANTERIORES

Pero no solo es dable valorar el tema desde la perspectiva patrimonial, sino que debe acudir a la noción consagrada en el artículo 106 del decreto 2649 de 1993. Conforme a ésta, las partidas que correspondan a corrección de errores contables de periodos anteriores, provenientes de equivocaciones en cálculos matemáticos, desviaciones en la aplicación de normas contables o de haber pasado inadvertidos hechos cuantificables, se deben incluir en los resultados del periodo en que se advierten.

Por ello, al analizar la incorporación de los activos omitidos, es necesario determinar las razones que llevaron a esa omisión, es decir debe evaluarse la "causa" que originó la adquisición de los

activos omitidos. La causa es el medio económico a través del cual se adquieren los recursos que deben ser contabilizados. En este orden de ideas, si el efectivo omitido corresponde a ventas no contabilizadas, no hay otra opción que reconocer ese ajuste por incorporación del activo contra los resultados del ejercicio, es decir, como un ingreso. Pero si el activo omitido tiene como causa una donación, o un aporte de capital no legalizado, su reconocimiento deberá hacerse conforme a esa causa, es decir, como superávit donado o como capital.

CONCEPTO:

Con base en lo expresado anteriormente, se puede concluir que no existe dentro del catálogo del PUC la cuenta 3230, de donde no está autorizado, ni resulta viable su creación por parte del ente económico.

El registro contable requerido para incorporar activos omitidos debe mirar la causa que originó los activos que se pretenden incorporar, de tal manera que si la causa es operación comercial, necesariamente deberá hacerse la corrección contra los resultados del año en que se advierte. Empero, en la medida que exista norma expresa que permita el "saneamiento" por incorporación de activos, su registro debe realizarse dentro de la cuenta de saneamiento fiscal, cuenta 3410 del PUC.

El presente Concepto Técnico fue aprobado por la Sala Plena del Consejo Técnico de la Contaduría Pública, realizada el día 28 de Agosto de 2001, actuando como ponente el Consejero J. Orlando Corredor Alejo, con los votos positivos de los Consejeros María Ofelia Polanco Mayorga, Norma Dolly Castañeda Mesa, Neftalí Ríos Serrano, Rafael Franco Ruíz y Jesús María Peña Bermúdez.