



CONSEJO TÉCNICO DE
LA CONTADURÍA
PÚBLICA

Bogotá D. C., 23 de Octubre de 2007
CTCP N° 145 / 2007

00000000000000000000
00000000000000000000
00000000000000000000
00000000000000000000
00000000000000000000
00000000000000000000

REFERENCIA:			
FECHA DE LA CONSULTA....:	20 de abril de 2007		
ENTIDAD DE ORIGEN.....:	Presentación Directa		
N° DE RADICACIÓN CTCP...:	0000000		
TEMAS.....:	CONTABILIZACIÓN	REINVERSIÓN	DE
	EXCEDENTES		

En desarrollo de lo previsto en el Artículo 23 de la Resolución 002 de 2005 expedida por el Consejo Técnico de Contaduría Pública y cumplido el trámite previsto en esta disposición, respondemos su consulta de la referencia, en la cual se plantea:

PREGUNTA (Textual):

DE ACUERDO AL DECRETO 640 DEL 09 DE MARZO DE 2005, EL CUAL MODIFICA EL DECRETO 4400 DE 2004 EN EL PARÁGRAFO 1 DEL ARTÍCULO 4, EL INCISO FINAL MANIFIESTA:

“EN NINGÚN CASO... ASÍ MISMO, EL VALOR CORRESPONDIENTE A LA EJECUCIÓN DE BENEFICIOS NETOS O EXCEDENTES DE AÑOS ANTERIORES, NO CONSTITUYE EGRESO O INVERSIÓN DEL EJERCICIO.”

LO ANTERIOR NOS INDICA QUE CONTABLEMENTE LA REINVERSIÓN DE EXCEDENTES SE DEBE REGISTRAR CARGANDO EL VALOR DE LA EJECUCIÓN DE DICHO EXCEDENTE EN EL PATRIMONIO EN LA CUENTA DE EXCEDENTES DE EJERCICIOS ANTERIORES, EN LA SUBCUENTA DEL AÑO QUE LE CORRESPONDA.



LA CONSULTA RADICA EN COMO SE DEBE REGISTRAR EN EL CASO DE QUE LA EJECUCIÓN DEL EXCEDENTE SE DESTINE A LA COMPRA DE UNOS BUSES QUE SON UN ACTIVO FIJO?

LA NORMA FISCAL EN ESTE CASO PRIMA SOBRE LA NORMA CONTABLE, YA QUE EL ARTÍCULO 15 DEL DECRETO 4400 DE 2004, EN EL PARÁGRAFO DEL ARTÍCULO 15 MENCIONA COMO SE DEBE HACER EL REGISTRO CONTABLE?

AL REGISTRAR LA COMPRA DE UN ACTIVO FIJO COMO MENOR VALOR DE LOS EXCEDENTES DE EJERCICIOS ANTERIORES, SE ESTARÍA DESFIGURANDO LA REALIDAD DE LOS ESTADOS FINANCIEROS AL NO REFLEJAR DENTRO DE LA PROPIEDAD PLANTA Y EQUIPO EL VALOR DE DICHS BUSES, ADEMÁS DESDE EL PUNTO DE VISTA CONTABLE ESTOS ACTIVOS ESTÁN SUJETOS A DEPRECIACIÓN Y TAMPOCO SE ESTARÍA RECONOCIENDO DICHO COSTO O GASTO.

CUAL SERÍA LA MEJOR FORMA DE REFLEJAR ESTA SITUACIÓN QUE PERMITA PRESENTAR UNOS ESTADOS FINANCIEROS REALES Y CUMPLIR CON LAS DISPOSICIONES FISCALES.

RESPUESTA:

Para la respuesta es pertinente recordar al consultante que las respuesta expedidas por este organismo son de carácter general y abstractas y que no se pueden hacer de manera específicas para un caso en particular.

De otra parte, es de tener en cuenta lo contemplado en el artículo 136 del Decreto Reglamentario 2649 de 1993 que estipula:

Artículo 136. Criterios para resolver los conflictos de normas. Sin perjuicio de lo dispuesto por normas superiores, tratándose del reconocimiento y revelación de hechos económicos, los principios de contabilidad generalmente aceptados priman y deben aplicarse por encima de cualquier otra norma. Sin embargo, deben revelarse las discrepancias entre unas y otras.

Cuando se utilice una base comprensiva de contabilidad distinta de los principios de contabilidad generalmente aceptados, éstos se aplicarán en forma supletiva en lo pertinente.

Cuando normas distintas e incompatibles con los principios de contabilidad generalmente aceptados exijan el registro contable de ciertos hechos, estos se harán en cuentas de orden fiscales o de control, según corresponda.



Para fines fiscales, cuando se presente incompatibilidad entre las presentes disposiciones y las de carácter tributario prevalecerán estas últimas.

Por lo anterior, es necesario analizar el parágrafo del artículo 15 del Decreto 4400 del 30 de diciembre de 2004 el cual contempla:

“El registro contable de la ejecución del beneficio neto o excedente, deberá realizarse en cuentas separadas por período gravable, de manera que se pueda establecer claramente el monto, destino de la inversión y nivel de ejecución durante cada período gravable. Igual procedimiento se debe observar cuando el beneficio neto se ejecute a través de proyectos o programas específicos.”

Como se nota, este parágrafo solo esta exigiendo que la ejecución de beneficio neto o excedente, deba reflejarse en cuentas separadas por período gravable.

Así las cosas, se debe recordar también los otros requisitos tributarios contemplados en el artículo 8 del mismo Decreto, para analizarlos desde la óptica contable:

Artículo 8°. Exención del beneficio neto para las entidades sin ánimo de lucro. De conformidad con el parágrafo 4° del artículo 19 del Estatuto Tributario, el beneficio neto o excedente de que trata el artículo 5° del presente Decreto estará exento del impuesto sobre la renta cuando:

a) Corresponda a las actividades de salud, deporte aficionado, educación, cultura, investigación científica o tecnológica y programas de desarrollo social, a que se refiere el artículo 2° de este Decreto, y siempre y cuando las mismas sean de interés general y a ellas tenga acceso la comunidad;

b) Se destine y ejecute dentro del año siguiente al de su obtención, o dentro de los plazos adicionales establecidos por la Asamblea General o máximo órgano directivo que haga sus veces, a una o varias de las actividades descritas en el literal anterior, siempre y cuando las mismas sean de interés general y que a ellas tenga acceso la comunidad, en los términos del artículo 2° del presente Decreto. La destinación total del beneficio neto se deberá aprobar previamente a la presentación de la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del respectivo periodo gravable;

c) Se destine para constituir asignación permanente, conforme con los requisitos establecidos en los artículos 9° y 10 del presente Decreto.

Parágrafo. La parte del beneficio neto o excedente que no se destine conforme con las previsiones del presente artículo o que no cumpla con su



ejecución y el generado en la no procedencia de los egresos, constituye ingreso gravable sometido a la tarifa del veinte por ciento (20%) y sobre este impuesto no procede deducción o descuento.

(Nota: el subrayo y la negrilla son nuestros)

Como se desprende de lo anterior, es claro que la entidad sin ánimo de lucro para quedar exenta de calcular impuesto sobre la renta por el beneficio neto debe demostrar contablemente la utilización de dicho beneficio de acuerdo con lo estipulado en los literales b y c del artículo anteriormente transcrito, por ello este organismo considera que la forma contable de dar cumplimiento a lo anterior es mediante la creación de una reserva con destinación específica, (ya sea para el literal b o c) la cual debe verse reflejada en el patrimonio de la entidad sin ánimo de lucro en sus cuentas patrimoniales.

Ahora bien, para efectos de las cuentas a utilizar, hay que advertir que las entidades sin ánimo de lucro, al no tener un plan de cuentas específico, pueden acogerse al contemplado en el Decreto 2650 de 1993, de suerte que den completa aplicación a lo normado en el artículo 18 del Decreto 2649 de 1993 que estipula:

Características y practicas de cada actividad. Procurando en todo caso la satisfacción de las cualidades de la información, la contabilidad debe diseñarse teniendo en cuenta las limitaciones razonablemente impuestas por las características y practicas de cada actividad, tales como la naturaleza de sus operaciones, su ubicación geográfica, su desarrollo social, económico y tecnológico.

De igual manera, tratándose de este tipo de entidades, debe tenerse en cuenta el artículo 2° del citado decreto que contempla

Ambito de aplicación. El presente decreto debe ser aplicado por todas las personas que de acuerdo con la Ley estén obligadas a llevar contabilidad.

Su aplicación es necesaria también para quienes sin estar obligados a llevar contabilidad, pretendan hacerla valer como prueba.”

Por lo anterior, las prácticas contables de las entidades sin ánimo de lucro, deben ceñirse a los Principios de Contabilidad de General Aceptación, de acuerdo al Decreto 2649 de 1993, sin perjuicio que para efectos de presentación de información con fines especiales a la administración tributaria, se deban aplicar las disposiciones establecidas en el Estatuto Tributario, realizando las conciliaciones que expliquen las diferencias, de acuerdo con lo establecido en los artículos 15 y 115 del decreto anteriormente mencionado .



En el mismo sentido, también es pertinente aclarar que la asignación permanente de que trata el literal c del artículo 8 del Decreto 4400, por su naturaleza, dinámica, y por ser una cuenta que se toma directamente de los excedentes del ejercicio, con el fin de satisfacer requerimientos legales o estatutarios, **deben considerarse como una reserva**, al tenor de lo contemplado en el artículo 87 del Decreto 2649 de 1993, el cual expresa:

Artículo 87. Reservas o fondos patrimoniales. *Las reservas o fondos patrimoniales representan recursos retenidos por el ente económico, tomados de sus utilidades o excedentes, con el fin de satisfacer requerimientos legales, estatutarios u ocasionales.*

Las reservas o fondos patrimoniales destinados a enjugar pérdidas generales o específicas solo se pueden afectar con dichas pérdidas, una vez éstas hayan sido presentadas en el estado de resultados.

Así mismo, el artículo 7º del Decreto 124 de 1997 reza:

"Las asignaciones permanentes están constituidas por parte del beneficio neto o excedente, que se destina a capitalizarse, con el objeto de que su producto posibilite el mantenimiento o desarrollo permanente de alguna de las actividades señaladas en los artículos 19 y 359 del Estatuto tributario.

...Las asignaciones permanentes deberán registrarse como una cuenta especial del patrimonio ..."

Así las cosas el tratamiento contable para el cumplimiento de las condiciones para la exención del impuesto de renta deberá ser:

En primer lugar, una vez la asamblea determine y apruebe la utilización de los excedentes, se debe constituir una reserva con destinación específica, para dar cumplimiento al decreto 4400 de 2004 artículo 8 literales b o c, es decir, disminuyendo la proporción ó el monto total de los excedentes del ejercicio del año que fueron destinadas para este fin.

En segundo lugar, constituida la reserva y en aplicación de la destinación de los excedentes, se debe realizar el siguiente procedimiento contable:

- Se afecta el activo ó el gasto, dependiendo la naturaleza de la operación clasificándolo conforme a lo establecido en el decreto 2649 artículo 35. – Activos y artículo 40. – Gastos, reflejando la contrapartida en la cuenta del disponible o de la cuenta por pagar, según sea el caso, sin debitar la cuenta de reserva.
- Una vez se cumple con la aplicación de la destinación específica, la asamblea o máximo órgano podrá autorizar el traslado de dicha reserva a los excedentes de ejercicios anteriores, con el ánimo de mantenerlos en esa condición, o constituir una nueva reserva.



CONSEJO TÉCNICO DE
LA CONTADURÍA
PÚBLICA

Sin perjuicio de lo anterior, para efectos de justificar ante la autoridad tributaria la utilización del excedente o beneficio neto también se deben reflejar los movimientos específicos del mismo en cuentas de orden.

En este orden de ideas, en los términos anteriores se absuelve la consulta presentada, indicando que, para hacerlo, este organismo se ciñó a la información presentada por el consultante, que su texto fue debatido y aprobado en sesión del 23 de Octubre de 2007 y que los efectos de este escrito son los previstos por el artículo 25 del Código Contencioso Administrativo, su contenido no compromete la responsabilidad de este organismo, no es de obligatorio cumplimiento o ejecución, no constituye acto administrativo y contra él no procede recurso alguno.

Cordialmente,

MARÍA VICTORIA AGUDELO VARGAS
Presidente

MVAV/jrpr
Documento1
06/11/2007 11:32