

LA CONTABILIDAD CREATIVA FRENTE A LAS DEFICIENCIAS NORMATIVAS TRIBUTARIAS QUE AFECTAN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y COMPLEMENTARIOS

Nataly Castro Arango (natacastro88@hotmail.com)

Leidy Diana Higueta Arias (sairatigui@yahoo.es)

Arley Arismendi Mejía (aarismendi1@yahoo.com)

Asesor Temático: Javier E. García Restrepo

RESUMEN

La contabilidad creativa tiene como objetivo valerse de las deficiencias que contiene la norma para presentar la información de acuerdo a los intereses de los usuarios. En este artículo se enfatiza sobre la contabilidad creativa basada en las normas tributarias, específicamente las que rigen al impuesto sobre la renta y complementarios en Colombia. Para ello se han determinado cuatro tipos de deficiencias utilizadas como variables: vacíos, flexibilidades, imprecisiones y sesgos.

En la regulación objeto de estudio, los vacíos al igual que las imprecisiones realmente son pocos, sin embargo pueden dar lugar a la tergiversación de la información. En cuanto a los sesgos, en muchos casos son necesarios para reactivar la economía o para ayudar a una zona afectada o deprimida, por su parte las flexibilidades se presentan en mayor cantidad permitiendo al contribuyente elegir entre diferentes alternativas que le ofrece la norma para lograr beneficios.

PALABRAS CLAVES: Contabilidad creativa, Impuesto sobre la renta y complementarios, Flexibilidad, Sesgo, Vacío, Imprecisión.

ABSTRACT:

Creative accounting has as an objective applied of deficiencies that the normative has to present the information according to the customers' interests. In this article it is empathized about creative accounting based in the tributary normative, specifically those which rule the taxes of utility and complementary in Colombia. For that it has been determinate four types of deficiencies used as variables: holes, flexibilities, imprecision, and biases.

On the regulation of an object of study the holes at the same time as the imprecision are really few. However they could give place wrong information.

According to biases in almost all the cases they are necessary to reactivate the economy or to help an affected zone or depressed, for the flexibilities side it is presented in a higher quantity letting the tax payer elect among different alternatives that the normative offers to reach benefits.

LA CONTABILIDAD CREATIVA FRENTE A LAS DEFICIENCIAS NORMATIVAS TRIBUTARIAS QUE AFECTAN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y COMPLEMENTARIOS

INTRODUCCIÓN

En Colombia existe un vínculo marcado entre la contabilidad y las obligaciones tributarias. Teniendo en cuenta que la contabilidad es el principal sistema de información para realizar muchas de las declaraciones de impuestos, en la medida en que las cuentas reflejen correctamente la realidad económica de la empresa, los impuestos van a ser declarados en forma adecuada y por ende legal. Sin embargo, no siempre la legalidad es lo más atractivo a los ojos de los contribuyentes, y por diferentes razones estos ven “interesantes” las oportunidades de eludir, o lo que es peor de evadir sus obligaciones con el Estado.

El contribuyente puede recurrir entonces, a diferentes opciones para alterar los impuestos, las cuales van desde la realización de tácticas que están dentro del marco legal, hasta incurrir en delitos graves. Es importante realizar un estudio de las normas tributarias que puedan inducir a prácticas de contabilidad creativa.

En este artículo se analizan normas relacionadas con el impuesto sobre la renta y complementarios, dado que es uno de los más onerosos en el país y quienes lo declaran son en su mayoría las personas jurídicas que deben llevar contabilidad. Cabe destacar que es en este tipo de contribuyentes en los que se va a detener el análisis.

En consecuencia, se han establecido cuatro tipos de deficiencias, que son las variables que permitirán medir en términos cuantitativos que tan equivocada puede ser la normativa Colombiana relacionada con el impuesto sobre la renta y complementarios. A grandes rasgos y para efectos de esta investigación, las deficiencias se han clasificado en vacíos, flexibilidades, imprecisiones y sesgos, muy similares entre sí, pero que analizadas detalladamente tienen grandes diferencias.

Para lograr el objetivo de encontrar las posibles normas tributarias relacionadas con el impuesto sobre la renta en Colombia, que son utilizadas contablemente para distorsionar el impuesto a cargo o saldo a favor, fue necesario un análisis profundo de leyes, decretos, resoluciones, sentencias, jurisprudencia y doctrina. Adicionalmente, fue de gran importancia conocer las opiniones, que un grupo de especialistas en la materia proporcionaron sobre los artículos analizados.

A lo largo de este trabajo, el lector encuentra analizadas muchas de las disposiciones normativas de las que se valen algunos contribuyentes para modificar tanto la contabilidad como el valor real del impuesto sobre la renta y complementarios. Así mismo, se encuentran algunas normas que benefician a unos en comparación con otros sin que se pueda hacer nada al respecto. Queda entonces a criterio del receptor la evaluación de cada una de estas regulaciones, para aprobar o refutar si en realidad el legislador cometió errores o simplemente se trata de una interpretación más.

Por la importancia que merece la interpretación en cualquier clase de norma sea tributaria, penal, civil, laboral entre otras es pertinente tener un acercamiento a la hermenéutica jurídica

1. LA NORMA A LA LUZ DE LA HERMENÉUTICA JURÍDICA.

El tema de la interpretación es amplio y complejo, pues cada persona puede tener un concepto de lo que significa una palabra, un texto o en este caso una norma, una ley, un decreto legislativo, un decreto reglamentario o una resolución. Es allí cuando se presentan largas y álgidas discusiones en las cuales los proponentes defienden su posición con argumentos, con el objetivo de sacar el mejor provecho.

Ahora bien, la situación se complica cuando hay dinero o beneficios económicos de por medio, como es el caso de la interpretación tributaria, donde se pueden encontrar impuestos dirigidos a una persona natural o jurídica específicamente y también beneficios para las mismas.

Cuando se habla de tributos se encuentran dos actores fundamentales con una función diferente. Se tiene al Estado quien genera parte de sus recursos a través de impuestos y el contribuyente que desde el punto de vista legal o normativo está en la obligación de trasladar dinero al Estado, debido a su actividad económica la cual en situación normal debe generar renta. Esto obviamente traerá beneficios, ya que el dinero será invertido en obras sociales, en programas de educación, en programas de salud y en la seguridad nacional. Sin embargo para el tema de estudio, la importancia no radica en lo que el sujeto activo hará con lo recaudado, sino de qué manera cada una de las partes está interpretando las normas.

1.1 El concepto interpretar

Por lo anterior se hace imprescindible, abordar el tema de la interpretación desde un punto de vista jurídico consultando algunos estudiosos en la materia:

La interpretación “*consiste sustancialmente en el conocimiento consciente de la norma, del valor y del fin de ella*” (Bielsa, 1944, p.41); para el profesor Carlos González Peña “*interpretar equivale a transformar un texto en otro, sobre el supuesto que entre ambos media una relación de sinonimia... Interpretar una regla legal quiere decir transformar el enunciado de esa regla en otro, sobre el supuesto que ambos son equivalentes en significado*”¹. Según otra apreciación “*Interpretar una norma legal es siempre crear, por parte del intérprete, una realidad de la norma, especialmente cuando tal actividad intelectual constituye el presupuesto necesario para la aplicación concreta de la propia norma*” (Micheli, 1975, p.123)

Así pues, se pueden encontrar muchas más definiciones de tratadistas acerca de que es interpretar. Ahora bien, el análisis de la interpretación no se puede quedar sólo en su definición, hay que tener en cuenta otros conceptos tales como su objeto, su propósito y su finalidad.

El objeto de una ciencia, materia o disciplina es aquello de lo que se ocupa o sobre lo que recae, en este caso la interpretación se ocupa o recae sobre el derecho, entonces es el derecho el objeto de la interpretación.

El propósito de la interpretación es desentrañar el sentido y significado del Derecho y aquí se encuentran dos vertientes esenciales: una que busca indagar la intención del legislador y que es denominada tesis subjetiva y la otra que pretende conocer el sentido y el alcance del texto legal y que es conocida como la tesis objetiva.

¹ www.udp.cl/derecho/estudiantes/apuntes/interpretar.PDF

Los partidarios del subjetivismo sostienen que para interpretar una norma debe tenerse como punto de referencia al legislador, con el propósito de desentrañar de su mente lo que éste quiso decir. Según ellos, lo que manda en la ley es la voluntad del legislador, quien es su autor y la norma jurídica sólo es un medio o instrumento para expresar ese mandato.

Los partidarios del objetivismo, en cambio, son de la creencia de que sólo lo que aparece redactado en la ley es lo objetivamente dispuesto como mandato, que una vez publicada, ésta se desprende de sus autores y adquiere vida y espíritu propios; en consecuencia es la voluntad de la ley lo que debe descubrirse, porque en ella está lo objetivamente querido.

También es importante tener en cuenta las clases de interpretación que se pueden presentar, sabiendo que esta es una actividad humana y que por lo tanto proviene de una persona que es quien la ejecuta, llamado intérprete, ésta puede ser:

- Doctrinal: que es la practicada por los doctrinarios, los teóricos, los juristas, los tratadistas, los estudiosos del derecho entre otros.
- Judicial: que es la practicada por los jueces en los tribunales para dar a conocer sus decisiones.
- Auténtica: que es la que realiza el propio autor de la norma.

Definitivamente es clara la necesidad de interpretar las leyes y el caso de la tributación no es la excepción, ya que el régimen legal de los impuestos está conformado por numerosas normas que difieren por su origen, orden jerárquico, alcance y forma.

1.2 Criterios en la interpretación tributaria

Aunque la doctrina ha demostrado que la ley tributaria no tiene un carácter especial y se le puede aplicar todos los métodos y criterios de interpretación tradicionales, los utilizados con mayor frecuencia son:

“Dudas en contra del fisco: Este criterio afirma que en caso de duda, la interpretación debe ser favorable al contribuyente y lógicamente desfavorable al Estado. Una justificación para este es que el Estado es el autor de la ley y él mismo debe asumir las consecuencias en que haya incurrido al darle forma al instrumento regulador del impuesto. Tuvo origen en el derecho romano, por que según el jurisconsulto Modestino, no se puede considerar que comete delito, quien en casos dudosos procede contra el fisco” (Griziotti, 1958, p.322).

Dudas a favor del Estado: Este criterio es totalmente opuesto al anterior, pues en esta situación el primer beneficiario, en caso de duda es el Estado. *“El origen de tal principio se encuentra en la situación privilegiada de que gozaba el Fisco en la antigua Roma y posteriormente en consideraciones acerca de la finalidad del impuesto y la necesidad de que el Estado asegure la percepción de los recursos necesarios para cumplir sus objetivos” (Griziotti, p.322)*

“Criterio de la realidad económica: Este enfoque no consiste en aplicar la ley tributaria en función de los fines económicos que el Estado pretende obtener por medio de la tributación, ni en hacer prevalecer la economía sobre el derecho, sino en tener presente que el supuesto legal de la obligación tributaria por lo general se basa o está relacionado con hechos de

significación económica ejecutados con fines distintos al de pagar impuestos, y además, dentro de la libertad contractual propia del derecho privado”. (Griziotti, p.323).

“Interpretación funcional: la ley tributaria debe interpretarse teniendo en cuenta la función y la naturaleza del tributo y el fin de la norma jurídica y política de la distribución de las cargas públicas”. (Griziotti, p.323).

1.3 Clasificación de la interpretación tributaria

Es importante clasificar la interpretación de la ley tributaria teniendo en cuenta que los dos actores principales son el Estado y el sujeto pasivo (contribuyente), por eso es necesario distinguir entre interpretación oficial e interpretación privada.

“Interpretación oficial: Es la que efectúa el Estado a través de sus organismos” (Griziotti, p.324).

Interpretación privada:: Es la que efectúa el contribuyente o las personas quienes sin estar investidos de facultades legales tienen la necesidad de buscar el sentido de las normas. (Griziotti, p.324). En el caso de la ley tributaria esta interpretación toma fuerza, por que todos los sujetos pasivos deben entender a que se refiere cada norma.

Aunque la ley tributaria no es excepcional si posee unas características especiales ya que la actitud del interprete no es exactamente igual ante las normas tributarias que ante las normas de otras ramas del derecho privado.

En cuanto al principio de la legalidad del impuesto, se prescribe que la creación del gravamen y la definición de sus elementos esenciales son de exclusiva competencia del legislador, esto quiere decir, que ni siquiera la rama judicial puede modificar el contenido de la ley. En el derecho privado el juez puede buscar soluciones justas, utilizando la interpretación, para crear nuevos alcances a las disposiciones legales, el juez administrativo no lo puede hacer, porque mediante la interpretación no puede llegar a soluciones que se aparten del principio de la legalidad del impuesto.

2. IMPRECISIONES: ;DUDA EN LA INTERPRETACIÓN DE LA NORMA!

Este capítulo esta dirigido a explicar las imprecisiones, una de las variables del proyecto de investigación la contabilidad creativa frente a las deficiencias normativas tributarias que afectan el impuesto sobre la renta.

La imprecisión se define de la siguiente manera: “Inexacto, sin precisión o sin claridad”². “Vago, equívoco, ambiguo, confuso y/o neutro”³.

Para bajarlo al contexto del proyecto se tomó la imprecisión como la “Ambigüedad en la norma que da lugar a confusiones, obligando al intérprete a valerse de su criterio o del de otros doctrinarios para aplicarla”⁴.

² Diccionario de la lengua española plus. Editorial norma. Edición 2003, Colombia 1999. P. 418

³ Gran diccionario. Sinónimos, Antónimos e ideas afines. Editorial la casa del diccionario Ltda. Decimonovena edición. Madrid (España) 1991. P.248

⁴ Real Academia Española. DICCIONARIO DE LA LENGUA ESPAÑOLA. Vigésima segunda edición. Madrid 2001. Pág. 469.

Entonces complementando la definición simple con la definición compuesta se puede observar que la norma tributaria al ser inventada por el hombre no puede ser perfecta, sin embargo por eso no debe dejar de ser clara. Cuando una persona se adentra en el conocimiento de cualquier materia, encuentra cosas ambiguas o sin claridad que se prestan para tomar diferentes caminos, es decir, lo que quiso el legislador que se entendiera o lo que el interprete concibió.

El tomar el camino equivocado da lugar a que la información pierda su homogeneidad y en este caso a escoger la opción más conveniente para variar el impuesto, haciendo uso de la contabilidad creativa. La cual se define como “*el arte de manipular la información que las empresas proporcionan a los usuarios externos sin que estos adviertan tal proceder*”. (Monterrey, 2002, p.120) o como “*la distorsión de las cuentas anuales dentro de los márgenes de actuación permitidos por la legislación*”. (Amat y Blake, 2002, p.18) y según otro autor “*la contabilidad creativa es el proceso mediante el cual los contadores utilizan su conocimiento sobre la normas contables para manipular las cifras incluidas en las cuentas de la empresa*” (Rojo, 1993, p.4)

Entonces, no se puede admitir que errores de forma lleven al contribuyente a aprovecharse de la norma. Por tanto al considerar que la imprecisión aumenta el riesgo contable se toma como deficiencia normativa, entendiéndose por deficiencia lo que es: “defectuoso o imperfecto”⁵

Y una cosa es imperfecta porque es inexacta o poco clara. Pero es necesario explicar por medio de ejemplos algunos casos de imprecisión que se presentan en la normativa tributaria del impuesto sobre la renta y complementarios, para clarificar la variable tratada y su importancia en este proyecto de investigación.

2.1 Imprecisiones en las deducciones

En el capítulo del Estatuto Tributario que se refiere a las expensas deducibles del impuesto sobre la renta, se encuentra el Artículo 115, el cual expresa: “*es deducible el cien por ciento (100%) de los impuestos de industria y comercio, avisos y tableros y predial, que efectivamente se hayan pagado durante el año o período gravable siempre y cuando tengan relación de causalidad con la actividad económica del contribuyente...*”

Igualmente será deducible el veinticinco por ciento (25%) del Gravamen a los Movimientos Financieros efectivamente pagado por los contribuyentes durante el respectivo año gravable...”.

El artículo precedente fija la deducción de renta de cuatro tipos de impuestos (industria y comercio, avisos y tableros, predial y 25% del gravamen a los movimientos financieros), siempre y cuando tengan relación de causalidad con la actividad económica del contribuyente, pero es ambiguo en el caso que hay otros tipos de impuestos que tienen relación de causalidad con los ingresos de la compañía como lo es el impuesto de rodamiento para las compañías transportadoras, o el de degüello de ganado mayor para el caso de los mataderos, luego el contribuyente por este hecho podría tomarlo como costo o deducción.

En cuanto a esta norma hay gran diversidad de opiniones entre las fuentes consultadas. De los quince entrevistados, ocho no se tomarían como deducción un impuesto diferente a los expresamente citados en el artículo 115 del estatuto tributario, argumentando que la norma

⁵ Diccionario de la lengua española plus. Editorial norma. Edición 2003, Colombia 1999. P. 237

es taxativa al señalar los deducibles. Las otras siete personas consideran que es posible la deducción de otro tipo de impuestos siempre y cuando haya relación de causalidad con el objeto social del negocio, no obstante tres de ellos piensan que se correría el riesgo de generar un proceso administrativo con la DIAN.

Con un resultado tan parejo de opiniones se puede concluir que la norma es imprecisa en la medida en que la diversidad de apreciaciones refleja su ambigüedad. Adicionalmente se observa que sí aplica para la contabilidad creativa, ya que el deducirse o no un tributo cambia del valor del impuesto de renta y por ende el saldo del gasto y de la cuenta por pagar.

Así como este, pueden existir muchas más situaciones en las cuales la norma sea imprecisa y a veces son muy difíciles de detectar, lo que permite concebir dualidades. Sin embargo la jurisprudencia y la doctrina complementan aquellas normas en las que se presente imprecisión.

No obstante cualquier practicante de la hermenéutica jurídica puede discutir las inexactitudes o faltas de claridad que la norma tributaria en Colombia posee.

3. EL TRASFONDO DEL VACÍO TRIBUTARIO

Cuando las normas presentan vacíos, es decir, falta de contenido o lagunas conceptuales, cada persona las interpreta a su modo, convirtiéndose esto en deficiencia normativa.

Para el proyecto de investigación la contabilidad creativa frente a las deficiencias normativas tributarias que afectan el impuesto sobre la renta, se entiende vacío como la: “Falta de elementos normativos que regulan un tema específico”⁶. A continuación se presentan algunos casos:

3.1 Vacíos en los costos

El artículo 64 que se refiere a la disminución del inventario final por faltantes de mercancía cita que “...*Cuando el costo de las mercancías vendidas se determine por el sistema de inventario permanente, serán deducibles las disminuciones ocurridas en mercancías de fácil destrucción o pérdida, siempre que se demuestre el hecho que dio lugar a la pérdida o destrucción, hasta en un tres por ciento (3%) de la suma del inventario inicial más las compras*”.

Este artículo presenta vacío porque sólo menciona el tratamiento que se le debe dar al costo de los activos movibles de fácil destrucción o pérdida cuando se determine por el sistema de inventario periódico o permanente, sin embargo existen otros métodos de valoración de inventarios aceptados, que son los otros sistemas de reconocido valor técnico dentro de las prácticas contables, autorizados por la Dirección General de Impuestos Nacionales. En el caso de que una empresa valore su inventario por otra clase de método de reconocido valor técnico, y maneje mercancías de fácil destrucción o enajenación la norma no aclara el tratamiento que se le debe dar.

Al consultar este tema con especialistas en la materia, nueve personas opinan que la presente norma si procede para las empresas que utilicen otros sistemas de valoración de inventarios diferente al permanente, tres de ellas argumentan que en el juego de inventarios el método de cálculo implícitamente lo permite, y dos más indican que ya existe una norma que aclaró

⁶ Real Academia Española. DICCIONARIO DE LA LENGUA ESPAÑOLA. Vigésima segunda edición. Madrid 2001. Pág. 1995

este tema. En cuanto a los otros seis, consideran que no es posible que las empresas que lleven otros sistemas de inventario diferente al permanente realicen este tipo de deducción, basados en que la norma no los menciona.

Este resultado da a entender que el artículo presenta un vacío, pues aunque no considera como deducible la pérdida en inventarios de fácil destrucción para todos los métodos de inventario, la mayoría de las personas si registrarían esta deducción. Por lo anterior si aplica la contabilidad creativa.

Es importante señalar, que la sentencia con expediente 15099 de Julio 19 de 2007 del Consejo de Estado complementa la norma en cuestión afirmando que *“Si el contribuyente está obligado por disposición legal a establecer el costo de los activos movibles por el sistema de inventarios permanentes, esta sola circunstancia no es suficiente para rechazar los costos generados en la destrucción de inventarios...”*

3.2 Vacíos en las deducciones

De otro lado, el artículo 127 del estatuto tributario señala: *“... cuando el arrendatario de un inmueble le haga mejoras cuya propiedad se transfiera al arrendador sin compensación, el arrendatario puede depreciar el costo de la mejora, conforme a la vida útil de ésta, sin atender al término de duración del contrato”*.

Para explicar lo anterior es necesario citar el decreto 3019 de 1989 el cual expresa las vidas útiles de los activos depreciables, pero no estipula la de las mejoras, por lo que es posible que el arrendatario utilice un método de depreciación y una vida útil para la mejora de acuerdo a su conveniencia, lo que hace recomendable que se asignen límites calendario para depreciar las mejoras con el fin de evitar aprovechamientos de la norma.

Son muy diversas las opiniones que se presentan en cuanto a la determinación de la vida útil de los activos usados y de las mejoras, incluso teniendo en cuenta que algunos entrevistados presentan más de una opción para este tipo de bienes. Así pues, seis de estos creen que la vida útil sería la que falte para terminar de depreciar el activo, otra opinión muy similar de tres de las fuentes es que se debe seguir la suerte del bien principal, por el contrario cuatro de ellos indican que se puede atender al término de duración del contrato de arrendamiento, dos personas más señalan que para estas situaciones se debe consultar la vida útil con un perito.

Todas estas apreciaciones indican que no es clara la decisión que se debe tomar, lo que confirma el vacío de la norma y la posibilidad de practicar la contabilidad creativa al depreciar los bienes usados y las mejoras de acuerdo a la conveniencia del contribuyente. Por tanto el gasto se vería afectado e igualmente el impuesto.

Cambiando de tema, en del Artículo 146 del Estatuto Tributario se especifica que *“son deducibles para los contribuyentes que lleven contabilidad por el sistema de causación, las deudas manifiestamente perdidas o sin valor que se hayan descargado durante el año o período gravable, siempre que se demuestre la realidad de la deuda, se justifique su descargo y se pruebe que se ha originado en operaciones productoras de renta...”*

Con respecto a lo mencionado previamente, la norma debería ser más precisa en señalar como se demuestra la realidad de la deuda porque este término tan abierto, induce a que las personas puedan probar la “veracidad” de la obligación de innumerables formas.

Para demostrar la realidad de una deuda todos los entrevistados presentaron argumentos validos indicando soportes tales como la factura, el pagaré, conceptos de abogados, cobro jurídico, certificados de defunción del deudor, certificado de cámara de comercio donde se indique que la entidad deudora esta liquidada o extinguida, o constancia de que el deudor esta acogido a la ley de reestructuración económica. Una de las fuentes afirmó que la ley no expresa cuales son estos soportes, pero que en la práctica se usan los antes mencionados. De acuerdo con su argumentación este artículo representa vacío en la medida en que no explica tácitamente los soportes que sustentan una deuda manifiestamente perdida, sólo que por la experiencia se conoce cuales son. No aplica para contabilidad creativa porque ésta no se sale del marco de la ley, y todos los registros se deben justificar con soportes.

3.3 Vacíos en el patrimonio bruto

En cuanto al patrimonio bruto se tiene el artículo 270 del estatuto tributario, el cual revela que, *“el valor de los créditos será el nominal. Sin embargo, pueden estimarse por un valor inferior cuando el contribuyente demuestre satisfactoriamente la insolvencia del deudor, o que le ha sido imposible obtener el pago, no obstante haber agotado los recursos usuales.*

Al igual que el artículo explicado en el subcapítulo anterior, no se especifica cuales son los recursos usuales para estimar el valor inferior de un crédito, por lo que el contribuyente puede aprovechar este vacío, para anular el crédito o tomarse la provisión del mismo.

Así como los ejemplos mencionados, pueden existir innumerables vacíos en la norma que llevan al contribuyente a estudiarlos para que sean usados en su contabilidad; y sin cometer delito están pagando menos de lo que realmente deben pagar. Es por esto que el capítulo se titula con “trasfondo”, porque si se va más allá de lo que tácitamente se escribe se puede utilizar la normatividad a favor del contribuyente.

4. EL SESGO ¿A FAVOR O EN CONTRA DEL CONTRIBUYENTE?

Las deficiencias normativas, para efectos de esta investigación, se han concebido como liberalidades, problemas, errores o defectos en la esencia de la norma que hacen que se pierda la objetividad en su aplicación. Otra de las deficiencias que se ha identificado como variable objeto de investigación es el sesgo, el cual se ha definido como *“la inclinación de la norma a favor de un grupo de contribuyentes que permite ponerlos en ventaja a unos contribuyentes en comparación con otros”*.⁷

Durante el proceso de análisis de la normatividad que regula el impuesto sobre la renta y complementarios, se han encontrado muchos artículos que generan sesgo. Igualmente, se ha identificado que en su mayoría no constituyen oportunidad para la práctica de la Contabilidad creativa, ya que por eximir a ciertas entidades del pago del impuesto, permitir a otras una menor tarifa, o conceder deducciones para ciertos sectores o empresas etc., la entidad que recibe el beneficio no tiene que distorsionar sus cuentas para gozar del mismo.

⁷ Real Academia Española. IBIDEM Pág. 340.

4.1 Sesgos en las disposiciones generales

Es importante hacer mención a los artículos específicos que se considera constituyen sesgo a favor de entidades o sectores. En el libro primero del estatuto tributario el artículo 18-1 dice “... *Los fondos de inversión de capital extranjero no son contribuyentes del impuesto de renta y complementarios por las utilidades obtenidas en el desarrollo de las actividades que les son propias...*” con esta norma el legislador favorece a los inversionistas extranjeros tributariamente, tal vez con el fin de motivarlos para que inviertan en el país. Es posible que esto se haga con fines de crecimiento económico y tiene validez, sin embargo constituye un sesgo que da ventajas a los inversionistas extranjeros en comparación con los colombianos.

Un sesgo muy evidente en la regulación del impuesto sobre la renta, es la existencia de un régimen tributario especial. En el artículo 19 define quienes son los contribuyentes de tal régimen:

“las corporaciones, fundaciones y asociaciones sin ánimo de lucro que cumplan con ciertas condiciones, las personas jurídicas sin ánimo de lucro que realizan actividades de captación y colocación de recursos financieros y se encuentren sometidas a la vigilancia de la Superintendencia Bancaria; los fondos mutuos de inversión y las asociaciones gremiales respecto de sus actividades industriales y de mercadeo; Las cooperativas, sus asociaciones, uniones, ligas centrales, organismos de grado superior de carácter financiero, las asociaciones mutualistas, instituciones auxiliares del cooperativismo, confederaciones cooperativas, previstas en la legislación cooperativa, vigilados por alguna superintendencia u organismos de control”, siempre y cuando reúnan una serie de requisitos enunciados en la misma norma.

Del mismo modo, el título VI del libro primero del Estatuto tributario en su artículo 356, define la tarifa impositiva para los contribuyentes del régimen tributario especial en el 20% sobre el beneficio neto o excedente, cuando la tarifa normal para los contribuyentes que no pertenecen a este régimen es del 34% para 2007 y 33% para 2008 y siguientes, de acuerdo con lo establecido en el artículo 240 del estatuto en mención. Teniendo en cuenta lo anterior, el hecho de que el legislador haya determinado un régimen tributario especial para cierto tipo de contribuyentes constituye una ventaja tributaria que desfavorece a quienes no pertenezcan al grupo seleccionado para este beneficio, y aunque no propicie oportunidad alguna para la contabilidad creativa, si puede constituir deficiencia normativa.

Además de que la norma objeto de análisis define a unas entidades a las que se les da un tratamiento especial, también ha establecido otras que no son contribuyentes, casi todas las pertenecientes al sector público son nombradas en el artículo 22, y otras tanto del sector público como del privado mencionadas en los artículos 23, 23-1 y 23-2 del estatuto tributario. La razón de que existan entidades no contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios constituye un sesgo por naturaleza, aunque existan diferentes motivos, validos o no, para que el legislador haya dado este beneficio. En el primer caso puede ser ilógico que el Estado se tribute a sí mismo, pero existen otras entidades amparadas por esta norma que son del sector privado y con altos rendimientos.

4.2 Sesgos en los ingresos

En el capítulo I del Estatuto tributario, referido a los ingresos para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios, se encuentran otras normas que constituyen sesgo, orientadas a los ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional, entre estas se encuentra el artículo 36-1 que se refiere a la utilidad en la enajenación de acciones y que en su inciso hace referencia a que “*No constituye renta ni ganancia ocasional las utilidades provenientes de la*

enajenación de acciones inscritas en una Bolsa de Valores Colombiana, de las cuales sea titular un mismo beneficiario real, cuando dicha enajenación no supere el diez por ciento (10%) de las acciones en circulación de la respectiva sociedad, durante un mismo año gravable”.

La presente norma favorece a las personas que invierten en compañías que cotizan en bolsa, lo que incentiva el crecimiento de estas empresas al promover la motivación para inyectarles capital. Ocurre lo contrario con las sociedades que no cotizan en bolsa, ya que para ellas la utilidad en la negociación de acciones, cuotas o partes de interés, independiente del porcentaje, si constituye renta gravable.

Continuando con los sesgos en los ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional, el artículo 36-3 cita: “...*En el caso de las sociedades cuyas acciones se cotizan en bolsa, tampoco constituye renta ni ganancia ocasional, la distribución en acciones o la capitalización de las utilidades que excedan de la parte que no constituye renta ni ganancia ocasional de conformidad con los artículos 48 y 49”.*

Lo anterior respalda nuevamente a los inversores en sociedades que cotizan en bolsa de valores, ya que no constituye renta ni ganancia ocasional la capitalización de la reserva, la prima en colocación de acciones, ni la capitalización de las utilidades gravadas. Por el contrario, quienes invierten en sociedades que no cotizan en bolsa no tienen derecho a este beneficio. Analizando este artículo conjuntamente con el 36-1 inciso 1, se puede apreciar la posibilidad de que se presente una doble oportunidad para quienes negocian con acciones de la bolsa de valores. Inicialmente, si las utilidades son distribuidas en acciones no son gravadas e incrementan el patrimonio, en segundo lugar de acuerdo con el artículo 36-1, se puede vender hasta un 10% de las acciones en circulación y en caso de obtener utilidad esta no será gravada.

Para finalizar con los sesgos encontrados en el capítulo de ingresos, en el artículo 54 que se refiere a los Pagos por intereses y servicios técnicos en zonas francas, señala: “*Los pagos y transferencias al exterior por concepto de intereses y servicios técnicos que efectúen las personas jurídicas instaladas en zonas francas industriales, no estarán sometidos a retención en la fuente ni causarán impuesto de renta”.* Con esto se está beneficiando a las entidades instaladas en zonas francas, las cuales fueron creadas para incentivar la inversión y la producción; por lo que tal vez el hecho de que se genere sesgo, no quiere decir que se trate de una deficiencia normativa sino de una necesidad de incentivar la exportación para ayudar al crecimiento económico del país.

4.3 Sesgos en las deducciones

Las deducciones son expensas que restan de la renta en materia fiscal aunque no siempre en materia contable. Dentro del capítulo de las deducciones se encuentra sesgo en el artículo 112, el cual indica: “*Las sociedades que están sometidas o se sometan durante todo el año o período gravable a la vigilancia del Estado, por intermedio de la superintendencia respectiva, pueden apropiarse y deducir cuotas anuales para el pago de futuras pensiones de jubilación o invalidez...*”. Para que una entidad pueda hacer efectiva tal deducción debe estar sometida a la vigilancia del Estado y cumplir además con los literales a y b expuestos en el mismo artículo. Lo que excluye de gozar de este beneficio a muchas empresas que no cumplen con estas condiciones.

Seguidamente, en lo relacionado con el artículo 125 - deducción por donaciones- sólo aplica para el valor de las donaciones efectuadas, durante el año o período gravable a las entidades señaladas en el artículo 22 (sector público), y a otras como “*las asociaciones, corporaciones*

y fundaciones, sin ánimo de lucro, cuyo objeto social y actividad correspondan al desarrollo de la salud, la educación, la cultura, la religión, el deporte, la investigación científica y tecnológica, la ecología y protección ambiental, la defensa, protección y promoción de los derechos humanos y el acceso a la justicia o de programas de desarrollo social, siempre y cuando las mismas sean de interés general”.

Esta norma limita al contribuyente a la hora de querer realizar una donación, lo más seguro es que para realizar la deducción done a este tipo de instituciones, existiendo otras que están en igual condición, pero no se mencionan en esta norma.

De otro lado, el artículo 158-3 que se refiere a la deducción en activos fijos reales productivos, cita: *“A partir del 1 de Enero de 2007, las personas naturales y jurídicas contribuyentes del impuesto sobre la renta, podrán deducir el cuarenta por ciento (40%) del valor de las inversiones efectivas realizadas solo en activos fijos reales productivos...”* esto puede constituir sesgo, aunque es un incentivo a la inversión, está orientado a un solo sector de la economía (industrial), empresas que por su objeto social realizan inversiones en esta clase de activos, quedando de lado las empresas comerciales y algunas de servicios.

Adicionalmente, la utilización de la deducción no genera utilidad gravada en cabeza de socios o accionistas, es decir hace parte de la utilidad susceptible de distribuir como no gravada. Finalmente, hay que tener presente que quienes se favorezcan de este incentivo, pierden la facultad para acogerse al beneficio de auditoria regulado en los artículos 689 y 689-1.

De acuerdo con la normatividad del impuesto sobre la renta, el artículo 157 expresa que se pueden deducir las inversiones en nuevas plantaciones, riegos, pozos y silos, previamente especificados en el mismo artículo, que se hayan realizado en el respectivo año gravable... *“Esta deducción se extenderá también a las personas naturales y jurídicas que efectúen inversiones en empresas especializadas reconocidas por el Ministerio de Agricultura en las mismas actividades. La deducción de que trata este artículo, no podrá exceder del diez por ciento (10%) de la renta líquida del contribuyente que realice la inversión”.*

El artículo antes mencionado tiene el objetivo de estimular al sector agrícola, especialmente a las plantaciones de reforestación, palmas productoras de aceite, caucho, olivo, cacao entre otras. Es admisible que el legislador busque apoyar tributariamente a un sector que está en depresión, pero es importante también reconocer que no deja de constituir un sesgo a favor de quienes se dedican a estos negocios, ya que se está dejando de lado el apoyo a otros sectores de la economía que pueden tener proyectos que ayuden al crecimiento del país.

Seguidamente, un incentivo muy importante para el desarrollo económico y educativo del país es el apoyo a la investigación. La norma tributaria también promueve este tema, pues con su artículo 158-1 permite la deducción hasta por el 125% de las inversiones en desarrollo científico y tecnológico. Sin embargo, para hacer efectiva esta deducción la norma pone unos limitantes, que tienen que ver con la clase de entidades y los requisitos que deben cumplir para poder invertir en ellas y que sea deducible el valor aportado para desarrollo científico y tecnológico.

Ejemplo de lo anterior es que la norma beneficia a las personas que inviertan en investigación, ciencia y tecnología de programas acreditados en instituciones de educación superior, lo que excluye inversiones para investigación en otra clase de instituciones como empresas y universidades que no tengan los programas objeto de investigación acreditados o que no sean reconocidos por Colciencias.

4.4 Sesgos en la renta líquida

En el capítulo VI del libro I del estatuto tributario, que se refiere a la determinación de la renta líquida, se encuentra el artículo 188 el cual establece el porcentaje de renta presuntiva *“en un valor no inferior al 3% del patrimonio líquido del contribuyente en el último día del ejercicio gravable inmediatamente anterior”* Esta norma no tiene en cuenta las condiciones de los sujetos pasivos del impuesto, al presumir un porcentaje de renta, siendo posible que se ponga en ventaja a ciertos contribuyentes en comparación con otros, porque lo más seguro es que unos tengan una renta superior al 3% de su patrimonio líquido y otros una inferior.

El artículo 189 define el método para la depuración de la base de cálculo y determinación de la renta presuntiva. En esta norma se observa sesgo en los literales d) y e), ya que de acuerdo con el primero, se puede restar del patrimonio líquido del año anterior *“el valor patrimonial neto de los bienes vinculados directamente a empresas cuyo objeto social exclusivo sea la minería distinta de la explotación de hidrocarburos líquidos y gaseosos”*.

Además indica que *“las primeras diecinueve mil (19.000) UVT de activos del contribuyente destinados al sector agropecuario se excluirán de la base de aplicación de la renta presuntiva sobre el patrimonio líquido”*.

Estos dos literales benefician a las empresas del sector minero y del sector agropecuario (con este beneficio es posible que estas empresas no tengan que calcular el impuesto por renta presuntiva), mientras que las empresas dedicadas al comercio, los servicios u otras industrias no van a tener posibilidad de restar de su patrimonio líquido algún rubro que les disminuya el valor de la mencionada renta. Es importante señalar de acuerdo con la norma: *“...Al valor inicialmente obtenido de la renta presuntiva, se sumará la renta gravable generada por los activos exceptuados y éste será el valor de la renta presuntiva...”*

Otro sesgo indiscutible se presenta en el artículo 191, el cual establece una serie de entidades excluidas de la renta presuntiva, las empresas que pertenezcan a alguno de los sectores mencionados en esta norma pagaran el impuesto sobre su renta líquida. En este punto es importante señalar que el pago del impuesto sobre la renta presuntiva es prácticamente una arbitrariedad del legislador, pues el contribuyente está pagando el impuesto sobre una renta irreal, cuando su renta líquida es inferior.

No obstante, el párrafo del artículo 189 cita: *“El exceso de renta presuntiva sobre la renta líquida ordinaria podrá compensarse con las rentas líquidas ordinarias determinadas dentro de los cinco (5) años siguientes, reajustado fiscalmente”*.

Sin embargo ¿Qué pasa cuando por varios periodos consecutivos la renta presuntiva supera la renta líquida? Realmente el contribuyente está siendo perjudicado. Pero dejando de lado el paréntesis, la exclusión a la que se refiere el artículo 191 constituye sesgo a favor de todos los contribuyentes allí mencionados, ya que al no tener que escoger el mayor valor entre la renta líquida y la renta presuntiva para declarar, tienen la posibilidad de pagar el impuesto real, mientras que las empresas que pagan por renta presuntiva en algunos casos deben pagar un mayor valor del impuesto sobre una renta hipotética.

4.5 Sesgos en las rentas exentas de trabajo

El artículo 207-2 determina como rentas exentas del impuesto sobre la renta las que cumplan con ciertos requisitos que sean *“generadas por concepto de venta de energía eléctrica, prestación del servicio de transporte fluvial, servicios hoteleros, servicio de ecoturismo, aprovechamiento de nuevas plantaciones forestales, los nuevos contratos de leasing de*

inmuebles construidos para vivienda, la fabricación de nuevos productos medicinales y software elaborados en Colombia...”. Como se puede ver, Todos los sectores mencionados en este artículo gozan del beneficio de que su renta sea exenta por un determinado periodo de tiempo, es posible que haya razones para que el legislador incentive a uno u otro sector. Sin embargo, los que no gozan de esta ayuda son relegados y por tal motivo la norma constituye sesgo.

A su vez, el artículo 211-1 determina como “...*rentas exentas del impuesto sobre la renta y complementarios todas las obtenidas por las empresas industriales y comerciales del Estado y las sociedades de economía mixta del orden Departamental, Municipal y Distrital, en las cuales la participación del Estado sea superior del 90% que ejerzan los monopolios de suerte y azar y de licores y alcoholes*”. Esta norma constituye un sesgo que apoya al Estado, haciendo que cualquier empresa de capital privado que se quiera dedicar a la venta de lotería o de licores se encuentre en desventaja competitiva con empresas de capital mixto o público que tengan el mismo objeto social. El presente sesgo es lógico, porque como se dijo anteriormente, es normal que el Estado no se tribute a sí mismo.

Del mismo modo, el artículo 217 del Estatuto tributario dice: “*Los fondos ganaderos estarán exentos del impuesto sobre la renta, siempre y cuando reúnan la calidad de sociedades anónimas abiertas y destinen el equivalente del impuesto sobre la renta a una cuenta especial cuya destinación exclusiva será la de atender las actividades de extensión agropecuaria*”. Aquí se observa un sesgo, por que no existe el mismo beneficio para fondos ganaderos organizados como sociedades anónimas cerradas o como otro tipo de sociedades, dándole preferencia a las sociedades que poseen gran capacidad económica.

Continuando con las exenciones, se observa como el artículo 218 del estatuto tributario cita: “*El pago del principal, intereses, comisiones y demás conceptos relacionados con operaciones de crédito público externo y con las asimiladas a éstas, estará exento de toda clase de impuestos, tasas, contribuciones y gravámenes de carácter nacional, solamente cuando se realice a personas sin residencia o domicilio en el país*”. Este incentiva la inversión extranjera en operaciones de crédito público externo, al constituir las exentas de toda clase de impuestos de carácter nacional, siempre que sean realizadas por personas sin residencia o domicilio en el país. Es decir, si los colombianos o residentes en el país realizan estas inversiones sus beneficios serán gravados, lo cual posibilita que la norma desmotive a los inversionistas residentes para adquirir operaciones de crédito público externo.

Del mismo modo el artículo 220 del estatuto estipula que “*los Intereses de bonos de financiamiento presupuestal y de bonos de financiamiento especial, estarán exentos del impuesto de renta mientras duren en poder del adquirente primario*”. En este caso los inversionistas preferirán invertir en los mencionados títulos siempre y cuando sea en la primera emisión, y excluirán la inversión en otros bonos cuyos intereses si sean gravados. Se siguen observando los sesgos que benefician a las entidades del Estado.

Otro sesgo que beneficia la inversión extranjera es el contemplado en el artículo 233 el cual se refiere a que “*Los extranjeros tendrán derecho a las exenciones contempladas en los tratados o convenios internacionales que se encuentran vigentes. Los agentes diplomáticos y consulares acreditados en Colombia gozarán de las exenciones contempladas en las normas vigentes*”. Nuevamente se observa sesgo a favor de los extranjeros, para esta oportunidad apoyados en las concesiones de los tratados internacionales.

4.6 Sesgos en los descuentos tributarios

Para continuar con el capítulo décimo que se refiere a los descuentos tributarios, se encuentra un nuevo sesgo en el artículo 249 el cual cita *“Los contribuyentes que inviertan en acciones que se coticen en bolsa, en empresas exclusivamente agropecuarias..., tendrán derecho a descontar el valor de la inversión realizada, sin que exceda del uno por ciento (1%) de la renta líquida gravable del año en el cual se realice la inversión”*.

En este artículo se encuentra un doble sesgo, en primera instancia porque con la expresión “exclusivamente agropecuaria” se está descartando el descuento por inyectar capital a empresas de otros sectores; en segundo lugar al otorgar la facultad del descuento únicamente a los contribuyentes que inviertan en empresas agropecuarias que cotizan en bolsa de valores, se excluye a aquellas que no lo hacen; sabiendo que las empresas favorecidas con esta norma, son en la mayoría de las veces las más solventes económicamente.

Seguidamente, en el artículo 258-2 hay un sesgo que tiene que ver con la posibilidad de descontarse del impuesto sobre la renta, el impuesto sobre las ventas en la importación de maquinaria pesada para industrias básicas, *“...entendiéndose por estas las dedicadas a la minería, hidrocarburos, química pesada, siderurgia, metalurgia extractiva, generación y transmisión de energía eléctrica, y obtención, purificación y conducción de óxido de hidrógeno”*. Es decir, la importación de maquinaria pesada para otra clase de industrias no contempladas en esta norma no tiene derecho a descontarse el IVA.

Otro descuento tributario que puede ser objeto de sesgo, es el contemplado en el artículo 104 de la ley 788 de 2002, el cual expresa que *“Las empresas de servicios públicos domiciliarios que presten los servicios de acueducto y alcantarillado, podrán solicitar un descuento del 40% de la inversión que realicen en el respectivo año gravable, en empresas de acueducto y alcantarillado del orden regional diferentes a la empresa beneficiaria del descuento. La inversión deberá garantizar una ampliación de la cobertura del servicio, en los términos que establezca el reglamento. Este descuento no podrá exceder del cincuenta por ciento (50%) del impuesto neto de renta del respectivo período”*.

El artículo anterior está reglamentado con el decreto 0912 de abril 11 de 2003. Al elegir a esta clase de empresas para otorgarles la facultad de descontarse de su renta un porcentaje considerable de su inversión para difundirse, se le está dando un incentivo especial del que sólo ellas se favorecen, por lo tanto, el legislador deja de apoyar a empresas de servicios públicos domiciliarios dedicadas a la telefonía, la energía eléctrica, el gas natural o cualquier otro, y adicionalmente se está excluyendo tal descuento a las empresas pertenecientes a los demás sectores económicos. Es de anotar que son muy pocas y específicas las empresas que se pueden beneficiar con este artículo.

4.7 Sesgos en el libro quinto del estatuto tributario

Para realizar un análisis más profundo de las deficiencias normativas, en este caso de los sesgos, que tienen que ver con el impuesto sobre la renta y complementarios, se consideró pertinente analizar el libro quinto del estatuto tributario, el cual regula lo que tiene que ver con procedimiento tributario, sanciones y estructura de la dirección de impuestos nacionales.

En el proceso de análisis se encontró que en el título II del libro en mención, específicamente en el artículo 582, se vislumbra un sesgo cuando señala que *“Las declaraciones tributarias que deban presentar la Nación, los Departamentos, Intendencias, Comisarías, Municipios y el Distrito Especial de Bogotá, no requerirán de la firma de contador público o revisor fiscal.”* Esto da a entender que por ser entidades estatales se les

otorga un tratamiento especial, que de una u otra manera incentiva la corrupción, la ausencia de control permanente con figuras como el contador o revisor fiscal se presta para que las entidades públicas hagan uso de la contabilidad creativa o cometan errores por ignorancia o por omisión a falta de profesionales idóneos.

En el título IV, determinación del impuesto e imposición de sanciones, el artículo 684-2 habla de la implantación de sistemas técnicos de control, y especifica que “*La DIAN podrá prescribir que determinados contribuyentes o sectores, previa consideración de su capacidad económica, adopten sistemas técnicos razonables para el control de su actividad productora de renta, o implantar directamente los mismos, los cuales servirán de base para la determinación de sus obligaciones tributarias*”. Este artículo es razonable en la medida en que propicia a los contribuyentes que defina la DIAN, implementar sistemas que le permitan conocer realmente su renta. El problema radica en que serán los que por su capacidad económica o por otras razones elija la institución, los únicos que deban someterse a esta imposición.

Finalmente, el título VI del libro V, regula el régimen probatorio, estableciendo en el artículo 755-2, que “*Los ingresos provenientes del exterior en moneda extranjera por concepto de servicios o transferencias se presumen constitutivos de renta gravable a menos que se demuestre lo contrario*”. Sin embargo, dicha presunción “*no es aplicable para los ingresos percibidos en moneda extranjera por el servicio exterior diplomático, consular y de organismos internacionales acreditados en Colombia*”. Con lo anterior se favorece a los agentes del gobierno porque los ingresos provenientes del exterior percibidos en moneda extranjera por ellos, no serán constitutivos de renta gravable, lo que crea un gran sesgo que beneficia a los miembros de la cúpula del Estado.

Al consultar con fuentes externas el tema de los sesgos, la tendencia de sus respuestas se orienta a que hay muchas normas en la regulación del impuesto sobre la renta que benefician a algún tipo de sociedad, sector o contribuyente en especial, entre las mencionadas están: las rentas exentas, beneficios al sector hotelero, exclusión de renta presuntiva para la industria de energía, ley Páez y ley Quimbaya, entre otras. No obstante, las fuentes dejan claro que la mayoría de las veces en que se presenta sesgo se trata de reactivar la economía o de ayudar a determinada zona geográfica sin dejar esto de constituir una posible deficiencia normativa.

El principio tributario de equidad afirma: *Un impuesto es equitativo cuando la legislación se aplica con uniformidad, los privilegios fiscales son mínimos y las bases imponibles son gravadas con generalidad -evitando el fraude y la evasión- de acuerdo con una distribución de la carga impositiva que refleje las valoraciones dominantes acerca del reparto de la renta y la riqueza*⁸, de esta manera no debería existir preferencias que beneficiaran a unos contribuyentes de acuerdo a ciertas características, por el contrario todas las personas o sociedades, tengan o no, cierta particularidad deben cumplir con las normas tributarias desde la misma óptica y así afirmar que todos los contribuyentes “juegan” con las mismas reglas para tener una competencia sana en el mercado en el cual se encuentran.

5. LAS FLEXIBILIDADES, OPORTUNIDAD PARA OBTENER EL MÁXIMO BENEFICIO

Se ha podido apreciar que el estatuto tributario colombiano contiene deficiencias normativas que permiten a los contribuyentes posibilidades de aplicar una misma norma de diferentes

⁸<http://www.eumed.net/textos/07/efq-equidad.htm>

maneras. Otra deficiencia que se presenta y que a la vez es una de las variables objeto de estudio son las flexibilidades tributarias.

Se entiende la flexibilidad tributaria como las facilidades que el Estado les ofrece a los contribuyentes para que se beneficien en el pago de impuestos. Para esta investigación se define la flexibilidad como: *“Disposiciones permisivas que dan lugar a la elección de dos o más alternativas en la aplicación de la norma, admitiéndole al intérprete elegir la opción que más le convenga”*⁹. Partiendo de esta conceptualización se encuentran en la normativa que regula el impuesto sobre la renta varias flexibilidades que son importantes para el tema de estudio. A continuación se presenta el análisis de los casos encontrados:

5.1 Flexibilidades en los ingresos

En el capítulo de los ingresos del Estatuto tributario, en la normatividad que se refiere al impuesto sobre la renta se encuentran los llamados ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional, es decir, ingresos que contablemente se usan para hallar la utilidad comercial, pero fiscalmente no suman para el cálculo de la renta líquida. Dentro de la norma que regula a este tipo de ingresos se han encontrado algunas flexibilidades, entre ellas la observada en el artículo 36 del estatuto tributario que indica: *“La prima por colocación de acciones no constituye renta ni ganancia ocasional si se contabiliza como superávit de capital no susceptible de distribuirse como dividendo”*. La norma revela cómo puede contabilizarse la prima en colocación de acciones para que no constituya renta ni ganancia ocasional.

“Debe primero tenerse en cuenta que la prima en colocación de acciones/cuotas es el sobreprecio con el cual se ofrecen estas mismas, dentro de un proceso de colocación en las sociedades anónimas o dentro de un proceso de aumento de capital, en las limitadas.

*Sobre este particular, es conveniente precisar que si bien los dineros obtenidos en desarrollo de una capitalización realizada por encima del valor nominal de las acciones/cuotas ingresan al activo social de la compañía, es al máximo órgano social a quien corresponde señalar el destino de la diferencia entre el valor nominal y el precio de las mismas (prima), que se registra como superávit de capital.”*¹⁰

Sin embargo el artículo 36, también señala que *“En el año en que se distribuya total o parcialmente este superávit, los valores distribuidos configuran renta gravable para la sociedad”*. Por lo que cada contribuyente de acuerdo con su situación de liquidez verá que tan conveniente es realizar el registro como indica la norma, teniendo en cuenta la teoría del valor del dinero en el tiempo.

En cuanto a este tema, trece de los quince entrevistados apuntan a que la oportunidad que da la norma, radica en que para las sociedades por acciones esta decisión les permite la alternativa de capitalizarse y contar con el beneficio que este superávit no constituya renta ni ganancia ocasional. Se observa la flexibilidad en la medida en que la prima en colocación de acciones se puede contabilizar como un ingreso o como superávit de capital, aunque no aplica para contabilidad creativa porque es una decisión de los socios y no del área contable.

⁹ Real Academia Española. DICCIONARIO DE LA LENGUA ESPAÑOLA. Vigésima segunda edición. Madrid 2001. Pág. 340.

¹⁰ Concepto 220-048534 de la Superintendencia de Sociedades del 04-10-2007

En algunas de las respuestas se hace énfasis en que cuando se decida distribuir el superávit, este valor será una renta gravable para la sociedad. Una de las fuentes opina que la oportunidad depende del contexto tributario de la empresa y de los socios, y otra persona opina que no hay mucha oportunidad en el sentido de que el fin mismo de la emisión de acciones es la capitalización.

Posteriormente, el artículo 36-1 referido a la utilidad en la enajenación de acciones, en su inciso señala: *“No constituye renta ni ganancia ocasional las utilidades provenientes de la enajenación de acciones inscritas en una Bolsa de Valores Colombiana, de las cuales sea titular un mismo beneficiario real, cuando dicha enajenación no supere el diez por ciento (10%) de las acciones en circulación de la respectiva sociedad, durante un mismo año gravable”*.

Según el inciso citado en el párrafo anterior, se les permite a los inversionistas obtener utilidades no gravadas por la venta de acciones de una misma empresa. Se presenta flexibilidad en el evento en que una persona invierta en varias sociedades que coticen en bolsa y al momento de la venta de las acciones enajene solo hasta un 10% de las que estén en circulación por cada empresa, así la utilidad obtenida no constituirá renta ni ganancia ocasional. Del mismo modo, cuando se vea la posibilidad de obtener utilidad, se puede enajenar hasta un 10% de las acciones en circulación de una misma sociedad al final de un periodo gravable y 10% al comienzo del otro, con el fin de no tener renta por este concepto.

Continuando con las flexibilidades en los ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional, el artículo 36-3 indica: *“...En el caso de las sociedades cuyas acciones se cotizan en bolsa, tampoco constituye renta ni ganancia ocasional, la distribución en acciones o la capitalización de las utilidades que excedan de la parte que no constituye renta ni ganancia ocasional de conformidad con los artículos 48 y 49”*.

Este artículo *“describe cuatro situaciones económicas relacionadas con la capitalización del patrimonio de la empresa y su tratamiento en el impuesto sobre la renta:*

- 1. Capitalización mediante el pago de utilidades en acciones o cuotas de interés social.*
- 2. Capitalización de la cuenta Revalorización del Patrimonio.*
- 3. Traslado a la cuenta de Capital mediante liberación de la reserva para cubrir depreciaciones que excedan las registradas en el Estado de Pérdidas y Ganancias.*
- 4. Mediante la capitalización de la prima en colocación de acciones”¹¹*

Se puede observar la flexibilidad, al existir cuatro alternativas para el manejo de la distribución de utilidades.

Hay diversas opiniones de las fuentes externas en cuanto a este tema, ocho de los entrevistados creen que elegir entre cualquiera de las alternativas que se plantean no depende únicamente de lo tributario, se debe tener presente otros aspectos como el flujo de caja y el interés de los socios y de la sociedad en la capitalización o en la distribución de utilidades. De otro lado, siete de las fuentes no dudarían en recomendar a los socios la opción de distribuir sus utilidades en acciones, teniendo en cuenta que esto representaría un mayor

11 Concepto n° 1121 29-12-2005. Secretaria de hacienda distrital de Bogotá

flujo de caja en el periodo en curso, además de que le significaría a la sociedad un beneficio tributario.

Se confirma la flexibilidad dado que hay diferentes opciones para la distribución de utilidades, al poder elegir una u otra da la oportunidad al contribuyente de escoger la que más le convenga, el artículo no aplica para contabilidad creativa porque se trata de una decisión de los socios y no del departamento contable.

5.2 Flexibilidades en los costos

En el capítulo que regula los costos del Estatuto Tributario para el impuesto sobre la renta y complementarios, se encuentra una flexibilidad en el artículo 62, cuando dispone que *“El costo de la enajenación de los activos movibles debe establecerse con base en alguno de los siguientes sistemas:*

- 1. El juego de inventarios.*
- 2. El de inventarios permanentes o continuos.*
- 3. Cualquier otro sistema de reconocido valor técnico dentro de las prácticas contables, autorizado por la Dirección General de Impuestos Nacionales.*

La norma ofrece tres alternativas para determinar el costo de los activos movibles, el contribuyente tiene la opción de elegir la que más le favorezca; siempre y cuando el método que escoja sea de reconocido valor técnico. Se puede investigar, analizar y evaluar sobre los sistemas legales para la valoración de los inventarios, de tal modo que se elija el que muestre un mayor costo del mismo para disminuir la renta gravable.

Referente al tema, diez de los quince especialistas consultados opinan que es posible variar el impuesto de renta adoptando uno u otro sistema de costeo de los activos movibles, no obstante dos de ellos enfatizan que el sistema de juego de inventarios no es permitido para las sociedades anónimas. De otro lado, tres personas opinan que se debe realizar un análisis de estos sistemas para ver que tan conveniente puede ser adoptar uno u otro, teniendo en cuenta que se debe buscar que la información sea de calidad para sus usuarios. Finalmente, dos de los entrevistados consideran que no es factible variar el impuesto de renta por esta vía, debido en parte a que las diferencias entre un sistema y otro son poco significativas, además el menor valor pagado en un año se compensaría en el tiempo.

Se confirma entonces la existencia de la flexibilidad de acuerdo con las opiniones encontradas; adicionalmente el artículo se presta para la contabilidad creativa porque ofrece varias opciones para determinar el costo del inventario y por ende la realización del registro, lo cual es confirmado por los entrevistados, quienes dicen que esto hace parte de la planeación tributaria, pero no se mira sólo el beneficio fiscal sino las características de la empresa ya que no a todas las sociedades, bien sea por su objeto social o su tamaño, se les permite utilizar el método de inventario que tributariamente les favorezca.

5.3 Flexibilidades en la renta bruta

En cuanto al capítulo que se refiere al cálculo de la renta bruta, se encuentra el artículo 90 relacionado con la enajenación de activos, que dice: *“cuando se trate de bienes raíces no se aceptará un precio inferior al costo, al avalúo catastral, ni al auto avalúo mencionado en el artículo 72 de este Estatuto”*. Para el caso, se pueden vender los bienes raíces hasta por el valor establecido en el avalúo catastral o autoavalúo, pero es posible que el contribuyente venda el bien por un mayor valor al establecido en esta norma y se ponga de acuerdo con el comprador para realizar los soportes con base en el valor del avalúo catastral (esto puede ser

conveniente en cuestión de impuestos para ambos contribuyentes, en el caso del vendedor porque puede declarar una menor renta, y en el caso del comprador para no declarar un patrimonio alto), por tanto esta norma es flexible en cuanto puede generar evasión.

Del mismo modo, el artículo en mención en su inciso 6 contempla que para los activos fijos depreciables *“Se entiende que el valor asignado por las partes difiere notoriamente del promedio vigente, cuando se aparte en más de un veinticinco por ciento (25%) de los precios establecidos en el comercio para los bienes de la misma especie y calidad, en la fecha de enajenación, teniendo en cuenta la naturaleza, condiciones y Estado de los activos”*. En este caso los negociadores de activos fijos depreciables pueden moverse entre un 25% del valor comercial del bien, si su objetivo es evadir pueden legalizar el pago del activo hasta en un 76% de su valor real. Así quien declara el ingreso por venta de activos puede mostrar una menor utilidad o incluso pérdida.

Once de los expertos consultados piensan que es posible que los contribuyentes se aprovechen del margen que da la ley para mostrar un mayor o menor ingreso lo que ocasiona una gran flexibilidad en la norma. Consideran que este artículo debería ser más restrictivo, porque en el momento es muy laxo. Ya que se presta para que entre contribuyentes se pongan de acuerdo en la determinación del precio de negociación, y registrarlo de manera ilegal en libros con soportes falsos, lo que se sale del alcance la contabilidad creativa.

5.4 Flexibilidades en las deducciones

Por otro lado, en lo concerniente a las deducciones permitidas en el impuesto sobre la renta y complementarios, el artículo 117 del Estatuto Tributario es permisivo por que el contribuyente que adquiera un préstamo con personas o entidades que no estén vigiladas por la superintendencia bancaria, se puede deducir los intereses hasta la tasa de usura, cuando realmente puedan estarle cobrando un interés más bajo, manipulando sus soportes para lograr el objetivo. Lo anterior se facilita para aumentar el gasto con hechos que son irreales y así disminuye el impuesto. Véase a continuación el art. 117:

“...Los intereses que se causen a entidades sometidas a la vigilancia de la Superintendencia Bancaria son deducibles en su totalidad, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo siguiente.

Los intereses que se causen a otras personas o entidades, únicamente son deducibles en la parte que no exceda la tasa más alta que se haya autorizado cobrar a los establecimientos bancarios, durante el respectivo año o período gravable, la cual será certificada anualmente por la Superintendencia Bancaria, por vía general”.

Con la opinión de once entrevistados, esta norma no es flexible pues aunque le ofrece un rango al contribuyente diciéndole que se puede deducir hasta la tasa de usura. En caso de que al deudor le cobren un interés menor se debe realizar la deducción por lo que realmente puede soportar con documentos, además no se puede olvidar el hecho de que los rendimientos financieros tienen retención en la fuente, lo que no hace factible deducirse un interés mayor porque la retención no va a conciliar si el contribuyente debe reportar información exógena.

Cambiando de tema, el Artículo 134 del estatuto tributario regula los sistemas de cálculo para la depreciación, señalando que *“La depreciación se calcula por el sistema de línea recta, por el de reducción de saldo o por otro sistema de reconocido valor técnico autorizado por el subdirector de fiscalización de la Dirección General de Impuestos Nacionales, o su delegado”*

Al existir varios métodos de depreciación de reconocido valor técnico, se da la posibilidad al contribuyente de utilizar el más favorable para efecto impositivo.

Catorce de los entrevistados opinan que el contribuyente puede adoptar cualquiera de los métodos de depreciación permitidos por la norma, algunos sustentando que lo más conveniente es elegir el que mejor refleje la realidad económica del negocio, otros considerando que los métodos de depreciación acelerados son los más favorables. No obstante, hay una persona que piensa que elegir uno u otro método no representa mayores implicaciones en el impuesto, en la medida en que si se acelera la depreciación de un bien, en los primeros periodos hace que se disminuya la renta, pero en lo finales va a ser más alta al haberse terminado de depreciar el activo. Esto indica que el artículo si presenta flexibilidad por ofrecer varias alternativas de depreciación, y posibilita la contabilidad creativa por esta misma razón.

Por otra parte, el Decreto Reglamentario 187 de 1975 regula ampliamente el tema de las provisiones y su registro contable. *Fiscalmente se aceptan dos métodos para provisión de cartera. Estos son:*

-Método de la provisión individual de cartera: considera como deducción del impuesto sobre la renta, el 33% anual del valor nominal de cada deuda con más de un año de vencida.

-Método de provisión general de cartera: considera deducible los siguientes porcentajes de cartera: 5% para deudas que en el último día del año gravable lleven más de tres meses de vencidas sin exceder de 6; 10% para deudas que lleven más de 6 meses de vencidas sin exceder de un año; y 15% para deudas que en el último año lleven más de un año de vencidas.

De acuerdo con esta norma, se observa que existen dos opciones para el cálculo de la provisión de cartera, presentándose la posibilidad de escoger entre el método que arroje una mayor provisión para así aumentar la deducción y por lo tanto disminuir el impuesto.

Catorce de los entrevistados opinan que el contribuyente puede adoptar cualquiera de los dos métodos de provisión de cartera permitidos por la norma, dos de ellos enfatizan en que no se puede cambiar de método de un periodo a otro y que se debe seguir el principio de uniformidad. No obstante hay una persona que piensa que elegir uno u otro método no representa mayores implicaciones en el impuesto, ya que con esta situación lo único que se logra es aplazarlo. Lo anterior indica que el artículo si presenta flexibilidad por ofrecer varias alternativas de provisión de cartera, en este orden de ideas posibilita la contabilidad creativa.

El estatuto tributario ofrece diversidad de ejemplos sobre la deficiencia normativa denominada flexibilidad, por lo tanto es de suma importancia analizar otros casos que aparecen allí plasmados para entender a fondo este concepto:

El artículo 162 del Estatuto Tributario indica que *“la deducción por agotamiento podrá determinarse a base de estimación técnica de costo de unidades de operación o a base de porcentaje fijo”*.

(...)

Bien es sabido que una estimación no es totalmente exacta, es una apreciación desde el punto de vista de cada quién, consecuentemente la contabilidad creativa puede valer de este suceso para registrar un valor por agotamiento que sea “provechoso” y así realizar una mayor deducción en el impuesto sobre la renta.

Diez de los entrevistados piensan que el método de la estimación técnica del costo de unidades es subjetivo por el hecho de ser precisamente una estimación, además se basa en la experiencia del individuo que la realice, lo que puede ocasionar variación de criterios. Entonces se considera que al tener el Contribuyente esta posibilidad, la norma es flexible y puede generar modificaciones en el impuesto, sin embargo no da lugar al uso de contabilidad creativa porque el encargado de realizar la estimación técnica no es el contador sino el perito, registrándose la contabilidad con base en el soporte que entrega este último.

5.5 Flexibilidades en la renta líquida

El artículo 201 del Estatuto tributario señala: *“en los contratos de servicios autónomos, cuando el pago de los servicios se haga por cuotas y éstas correspondan a más de un año o período gravable, en la determinación de su renta líquida el contribuyente deberá optar por uno de los siguientes sistemas:*

1. Elaborar al comienzo de la ejecución del contrato un presupuesto de ingresos, costos y deducciones totales del contrato y atribuir en cada año o período gravable la parte proporcional de los ingresos del contrato que corresponda a los costos y deducciones efectivamente realizados durante el año. La diferencia entre la parte del ingreso así calculada y los costos y deducciones efectivamente realizados, constituye la renta líquida del respectivo año o período gravable. Al terminar la ejecución del contrato deben hacerse los ajustes que fueren necesarios.

2. Diferir los costos y deducciones efectivamente incurridos, hasta la realización de los ingresos a los cuales proporcionalmente corresponden”.

Este artículo es flexible en cuanto da al contribuyente dos alternativas para determinar la renta líquida en contratos de servicios autónomos que se paguen por cuotas en más de un año. Sin embargo, la primera opción es más susceptible de ser utilizada por la contabilidad creativa, porque al trabajar con cifras presupuestadas no se tiene certeza absoluta de las transacciones, entonces cuando la renta líquida se calcula partiendo de los ingresos presupuestados menos los costos y gastos efectivamente realizados, se puede estar sobrevalorando o subvalorando el ingreso, al igual que la renta líquida, y por ende el impuesto sobre la renta. Aunque la norma deja claro que toda diferencia se ajusta al final del contrato, dada la teoría del valor del dinero en el tiempo, la moneda no tiene el mismo poder adquisitivo entre un año a otro. Así, declarar un ingreso presupuestado en el presente se presta para ocultar información.

5.6 Flexibilidades en el patrimonio bruto

Seguidamente el artículo 270 del estatuto tributario dice que *“el valor de los créditos será el nominal. Sin embargo, pueden estimarse por un valor inferior cuando el contribuyente demuestre satisfactoriamente la insolvencia del deudor, o que le ha sido imposible obtener el pago, no obstante haber agotado los recursos usuales.*

Al presentar este artículo un vacío, porque no explica cuales son los recursos usuales que llevan a concluir que un crédito es imposible de recuperar, se convierte también en una flexibilidad al tener varias opciones “falsas” como correos, fax etc., para demostrar la insolvencia del deudor y así aumentar la provisión y obtener mayor deducción. De acuerdo con la experiencia y el tratamiento que se le da normalmente a la cartera lo más idóneo es

comprobar la insolvencia del deudor por medio de un proceso jurídico debidamente soportado.

5.7 Flexibilidades en el libro quinto del estatuto tributario:

Otra flexibilidad se observa en el párrafo del artículo 655 del Estatuto Tributario, que habla acerca de la sanción por irregularidades en libros de contabilidad ya que *“no se podrá imponer más de una sanción pecuniaria por libros de contabilidad en un mismo año calendario, ni más de una sanción respecto de un mismo año gravable”*.

Dado que la contabilidad es la base para determinar el impuesto sobre la renta, es obvio que se puede generar contabilidad creativa a partir de esta norma, ya que si el contribuyente sólo puede ser sancionado una vez, las irregularidades que pueda realizar a partir de la primera sanción quedan protegidas por este artículo. En otras palabras, así no sean éticas las acciones contables hechas por la sociedad después de la primera sanción en un mismo año, no infringen la normatividad.

Nueve de los entrevistados consideran que esta norma es buena porque "nadie puede ser juzgado dos veces por la misma irregularidad " y el ente fiscalizador cuenta con diferentes medios para obtener evidencia de la contabilidad, por ejemplo los cruces de información. Teniendo al contribuyente al margen y sin posibilidad de utilizar la contabilidad creativa. Por tanto esta norma no es flexible, pues lo que busca es proteger a los contribuyentes de excesos en las actuaciones de la Administración.

Por otra parte, un tema que es muy conocido por todos los contribuyentes es el beneficio de auditoria y allí es palpable el concepto de flexibilidad pues se presenta una oportunidad, claro está, cumpliendo unos requisitos, para que el contribuyente obtenga su declaración en firme en un tiempo menor al estipulado normalmente. Este concepto de beneficio de auditoria es complejo pues permite practicar contabilidad creativa, ya que se puede dar el caso de que el verdadero impuesto neto de renta que le corresponde presentar al contribuyente en un periodo determinado, esté por encima del mínimo exigido. Si la renta del presente año es muy superior a la del año anterior, acogerse a esta norma sería lo más benéfico, pues se le presenta al contribuyente la alternativa de que su declaración quede en firme hasta en seis meses si incrementa el impuesto a cargo del año anterior hasta en 5 veces la inflación.

Este artículo es flexible según trece entrevistados, porque la DIAN no alcanza a revisar en tan poco tiempo a todas las empresas, hecho que puede aprovechar el contribuyente para distorsionar la información y/o generar contabilidad creativa. Algunos coinciden en que esta norma no debería existir porque genera demasiada evasión. Sin embargo, otra de las apreciaciones concibe que acogerse al beneficio pone sobre alerta a la DIAN y antes de ser una ventaja podría ser una invitación a un requerimiento.

El artículo 755-1 habla de Presunción en juegos de azar y dice que *“Cuando quien coloque efectivamente apuestas permanentes,..., incurra en inexactitud en su declaración de renta o en irregularidades contables, se presumirá que sus ingresos mínimos por el ejercicio de la referida actividad estarán conformados por las sumatorias del valor promedio efectivamente pagado por los apostadores por cada formulario, excluyendo los formularios recibidos y no utilizados en el ejercicio. Se aceptará como porcentaje normal de deterioro, destrucción, pérdida o anulación de formularios, el 10% de los recibidos por el contribuyente”*.

De acuerdo con Pietro Ellero “las presunciones no son más que circunstancias probabilísimas tenidas como ciertas, sin embargo pueden ser contradichas”¹². Dado que la presunción nunca será completamente cierta, puede constituir deficiencia normativa, para este caso una flexibilidad

Descubrir irregularidades contables en la declaración de renta de empresas dedicadas a los juegos de azar es difícil, porque en estas no hay documentos suficientes que soporten los ingresos. Adicionalmente los porcentajes y valores mencionados en el artículo pueden ocasionar prácticas de contabilidad creativa en la medida en que el porcentaje de destrucción, pérdida o anulación de formularios puede ser inferior al establecido 10%, y esto se presta para reducir el Impuesto. Igualmente los ingresos mínimos por el ejercicio pueden ser superiores al valor promedio efectivamente pagado por cada formulario.

La mayoría de los entrevistados opina que el sector de los juegos de azar es muy difícil de controlar y tiene manejos tendientes a la evasión, la misma ley les da un margen de pérdida de ingresos del 10%, valor significativo que fácilmente permite contabilidad creativa. Trece entrevistados afirman lo anterior.

De otro lado, en cuanto al cálculo y aplicación del anticipo según el artículo 807 del Estatuto tributario, el contribuyente tiene dos formas de realizarlo; la primera es aplicar el 75% al impuesto neto de renta y al complementario de patrimonio del año gravable y la segunda es optar por el promedio de los dos (2) últimos años. En este caso la persona dependiendo de la liquidez o tal vez de una estrategia tributaria optará por el cálculo que le permita declarar un anticipo de renta más alto o más bajo. Sin embargo, es claro que no aplica la contabilidad creativa ya que si el anticipo es por un menor valor el efecto solamente es el de aplazar el pago del impuesto, pues en el año siguiente tendrá que cancelar un monto más alto por concepto del mismo.

5.8 Otras flexibilidades

El inciso 1 del artículo 6 decreto reglamentario 3019 de 1989 señala que: “*los activos fijos depreciables adquiridos en el año gravable 2007, cuyo valor sea igual o inferior a 50 UVT (\$1.049.000) pueden depreciarse en el mismo año sin considerarse a la vida útil de los mismos*”.

“El valor señalado anteriormente corresponde al valor total del bien, incluyendo la totalidad de las partes o elementos que lo conforman y no se refiere al valor individual fraccionado de sus partes o elementos”

Por lo tanto el contribuyente tiene la facilidad de aumentar sus gastos vía depreciación y de esta manera disminuir el impuesto a pagar, aunque el efecto simplemente es temporal, ya que al año siguiente como no hay depreciación no se tiene la oportunidad de contabilizar más gastos por concepto de estos activos. El impacto que se genera es sobre el valor del dinero en el tiempo, es decir, si el gerente de una empresa se encuentra ilíquido y necesita pagar menos impuesto ese año entonces optará por depreciar esos bienes en el mismo periodo gravable, pero si lo que necesita es mostrar una solidez en cuanto al valor de sus activos entonces los depreciará normalmente. Es importante aclarar que los activos fijos se deben concebir como un todo y no como la sumatoria de sus partes, para no afectar la realidad económica de la empresa.

¹² De la certidumbre en los juicios criminales o tratado de la prueba en materia penal, p.39.

Para el tema de la depreciación de un alto volumen de activos que se compran en la misma fecha, pero que unitariamente tienen un valor inferior a cincuenta UVT, nueve de las fuentes consultadas realizarían la depreciación de los bienes de manera individual en el mismo año, por su parte tres de ellos harían un registro contable y otro fiscal, contablemente por la vida útil de los activos tomados como un conjunto, pero fiscalmente realizarían la depreciación en el mismo año. Otras dos personas, consideran que se deben mirar los activos en su conjunto y por ende depreciarlos en varios años, pues de lo contrario implicaría una deducción muy alta en un periodo gravable y otras muy bajas en los siguientes. Finalmente, uno de los entrevistados piensa que esta decisión depende de lo que quiera el contribuyente.

Aunque haya variedad de conceptos, la mayoría apunta a que la depreciación se haría en el mismo periodo, por lo tanto la norma aparentemente no presenta flexibilidad y no se presta para contabilidad creativa.

No obstante, es pertinente presentar un aparte de un concepto sobre el tema, escrito por profesor Javier García: *“Si bien es cierto que el inciso primero de la norma que se aduce, es claro en aceptar la deducibilidad en los términos expresados, también es cierto que el inciso segundo condiciona la vocación de depreciable de los activos que se presentan como elementos de un conjunto, el cual para la norma es insoluble, es decir, que el activo se tendrá en cuenta en su totalidad y no como la simple sumatoria de sus partes, pues en verdad estas se comportan como una universalidad”*

6. CONCLUSIONES

- 6.1 No todas las deficiencias normativas dan lugar a la contabilidad creativa, pero si generan un resultado creativo en la medida en que pueden ser utilizadas por los contribuyentes para realizar acciones que sin tocar la contabilidad ocasionan cambios en el impuesto.
- 6.2 Se puede observar como a lo largo de la normatividad que regula el impuesto sobre la renta y complementarios, se encuentran una serie de concesiones y beneficios que no favorecen a todos los sectores de la economía, a todas las formas asociativas, ni a las entidades en general. Se aprecia la inclinación del legislador hacia el sector agropecuario, el minero, al sector público y a las sociedades que cotizan en bolsa de valores. A la vez se evidencia los incentivos para la inversión extranjera entre otros. La existencia de estas “deficiencias” en la norma puede tener razones válidas, que se sustenten en la necesidad de estimular el crecimiento de determinado sector de la economía, reactivar zonas que hayan sufrido desastres naturales, o simplemente apoyar a sectores que tengan poder económico. Lo anterior no deja de ser un sesgo que pone a unos contribuyentes en ventaja comparativa con otros.
- 6.3 Los sesgos se encuentran en gran cantidad en la regulación del impuesto sobre la renta y complementarios, constituyendo deficiencias normativas, que no influyen para la práctica de contabilidad creativa, pero se entiende que la entidad o sector que se beneficie de ellos no tiene necesidad de manipular sus cuentas para gozar de los estímulos que la legislación le ofrece.
- 6.4 Durante el proceso de investigación se encontró una situación que llevan a imprecisión en la interpretación de la norma, por tanto se considera que es un error mínimo que puede ser llenado por la doctrina y la jurisprudencia y es permitido en cuanto no supera el rango de medición de la operacionalización de variables, por lo que se puede decir que en este caso la norma es buena más no excelente.

- 6.5 La norma tributaria Colombiana relacionada con el impuesto sobre la renta y complementarios presenta algunos vacíos, es decir, falta de elementos normativos en determinada regulación, que la hagan lo suficientemente clara para el interprete. Esta situación lleva al contribuyente a valerse de su experiencia para complementar el vacío, convirtiéndola en una oportunidad para la práctica de contabilidad creativa.
- 6.6 La normatividad del impuesto sobre la renta y complementarios en Colombia ofrece muchas flexibilidades, sin embargo atreverse a sustentar que son deficiencias normativas no sería lo más pertinente, ya que puede tratarse de beneficios que ofrece el legislador de manera consiente para ayudar al contribuyente, y a la hora de interpretarse puede dar lugar a diferentes opiniones, es decir, lo que para unos podría ser una deficiencia normativa, para otros se podría denominar un beneficio de la norma, todo queda a criterio del intérprete. Lo que si se puede concluir es que la normatividad que regula el impuesto sobre la renta y complementarios, contiene una gran cantidad de artículos que ofrecen dos o más alternativas a la hora de su aplicación.
- 6.7 De acuerdo con los hallazgos que se obtuvieron de esta investigación, algunas de las deficiencias normativas que presenta la regulación del impuesto sobre la renta y complementarios, generan oportunidades para la práctica de contabilidad creativa, en la medida en que dan alternativas de elección, tienen falta de contenido o son imprecisas, lo que le permite al interprete elegir la apreciación que más le convenga a la hora de aplicarla.
- 6.8 La información contable no siempre es igual a la información reportada fiscalmente, porque existen gastos no deducibles, beneficios tributarios, ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional, ajustes contables que no son fiscales, entre otros. Por tanto, la mayoría de los entrevistados coincide en que se puede variar el valor del impuesto llevando una contabilidad en debida forma. Sin embargo el manejo fiscal puede ayudar a modificar las cifras contables y así hacer práctica la contabilidad creativa.
- 6.9 La formación del contador no termina en la academia, sino que continúa a lo largo de su experiencia, y es en el campo laboral donde se presentan muchas oportunidades para el uso de la contabilidad creativa. Por lo anterior, es importante que el profesional en contaduría tome conciencia del gran valor que la información contable le ofrece a sus usuarios, y por ende evite a toda costa distorsionarla, pues si lo hace no solo atentará contra su ética profesional, sino que estropeará el valor que la información contable puede generar.
- 6.10 La contabilidad como sistema de información es relevante para sus usuarios, por tanto no debe ser acomodada a las necesidades de unos pocos, ya que pierde su utilidad. Aunque la contabilidad tenga fines informativos para la toma de decisiones y la tributación fines económicos, no dejan de ser complementarias. Por tal razón se deben presentar de manera neutral, de modo que si se generan discrepancias entre ambas se realicen las respectivas conciliaciones y registros en cuentas de orden.

6.11 El estudio de lo tributario es de gran importancia en la formación del contador público, ya que aprender a desarrollar estrategias que beneficien al contribuyente sin perjudicar al Estado es un trabajo arduo y admirable. Sin embargo, no se puede caer en el error de confundir la estrategia con la elusión o lo que es peor con la evasión, porque se pierde la esencia del estrategia y se corre el riesgo de incurrir en la trasgresión de la norma y de la información.

REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS

- AGUIAR, H. y otros. (1998). *Diccionario de términos contables para Colombia*. Editorial universidad de Antioquia. Medellín.
- BARBOZA, F. (2004). *El trabajo de grado*. (Primera edición). Bogotá: Editorial Universidad Francisco José de Caldas.
- BIELSA, R. (1944). *Nociones Preliminares de Derecho Fiscal*. Buenos Aires.
- BLAKE, J. y AMAT, O. (1996). *Contabilidad creativa*. (Tercera edición). Barcelona: Editorial gestión 2000 S.A.
- CABANELLAS, G. (1994). *Diccionario Enciclopédico de Derecho Usua.*. (Vigésimo tercera edición). Buenos Aires: Editorial Heliasta.
- CARVALHO, J. CADAVID, L. A. y otros. (2006). *Recreando el currículo*. (Primera edición). Medellín: Editorial Universidad de Antioquia.
- DIEZ, P. (1972). *Experiencia Jurídica y Teoría del Derecho*. Barcelona: Editorial Ariel.
- ELLERO, P. De la certidumbre en los juicios criminales o tratado de la prueba en materia penal, traducción del italiano de Adolfo Posada. (Quinta edición). España: Instituto Editorial Reus, Centro de enseñanza y publicaciones.
- ENNECCERUS, L. (1953) *Tratado de Derecho Civil Tomo I*. Barcelona: Casa Editorial Bosch.
- FRANCO, R. (Junio-Agosto 2002). . Réquiem por la confianza: crisis de la contaduría pública. *Deslinde*, No 31 pp..82-101
- GARCIA, J. E. (2008). Principio y fin de lo estratégico. (Primera, segunda y tercera entrega). Fecha de extracción 07/03/2008. www.lineacontable.com
- GARICÍA, M. (1979). *Instituciones de Derecho Civil*. (Primera Edición). Madrid :Editorial Revista de Derecho Privado.
- GÓMEZ, L. y Chamorro, C (Jul – Dic 2002). Enron un caso que enseña a un costo muy alto. *Revista gestión y desarrollo*, No. 02 (Vol. 5) pp..85-106
- HERNÁNDEZ, A. (1975). *El abogado y el razonamiento Jurídico*. Madrid
- HERNANDEZ, R. y Otros. (2001). *Metodología de la investigación*. (Segunda edición). México D.F.: Editorial MC Graw Hill.
- LERMA, H. D. (2001). *Metodología de la investigación*. Pereira: (Ecoe Ediciones).
- MICHELI, G (1975). *Curso de Derecho Tributario*. Madrid: Edición de derecho Reunidas.
- MONTERREY, J. (Oct-Dic 2002). Entre la contabilidad creativa y el delito contable. *Revista internacional LEGIS de contabilidad y auditoria*, No. 12, pp. 117-138

NASER, K. (1993). *Creative Financial Accounting: its nature and use*, Londres: Editorial Prentice Hall.

NIETO, L. (1971). *La interpretación de las Normas Jurídicas*. Bogotá: Editorial Universidad Nacional.

RODADO, C. (Marzo 2004). La ética en la función pública: el caso de la Enron. *Departamento al día*, No. 04, pp. 6-9.

ROJO, L.A (1993): *Tendencias de contabilidad y contabilidad creativa*. En Boletín AECA, número 36, Pág. 4

RUBIO, M. (1984). *Introducción al Derecho*. (Primera Edición). Lima: Fondo Editorial PUCP.

ZEA, A. (1957). *Derecho Civil*. Bogotá: Edición Temis.

REAL ACADEMIA ESPAÑOLA. (2001). *Diccionario de la lengua española*. Vigésima segunda edición. Madrid.

La defraudación fiscal y el fraude a la ley tributaria: Luces y sombras. En, P, CHAN y S, WELLS, *Instituto Colombiano de Derecho Tributario. Vigésimoctavas Jornadas Colombianas de Derecho Tributario*. (pp.. 13-187)

www.gerencia.com

www.ceta.org.co

Normativa

Concepto No. 1121 29-12-2005. Secretaria de hacienda distrital de Bogotá

Concepto 220-048534 de la Superintendencia de Sociedades del 04-10-2007

Decreto Reglamentario 187 de 1975

Decreto Reglamentario 1333 de 1996

Decreto Reglamentario 1649 de 1976

Decreto 3019 de 1989

Decreto 4818 de 2007

Estatuto Tributario

Ley 788 de diciembre 27 de 2002

Ley 1111 de 2006

Sentencia 15099 de Julio 19 de 2007

FUENTES DE REFERENCIA

Álvarez, Martha Cecilia (Contadora pública especialista en gestión tributaria)
Arango, Carlos Mario (Contador Público especialista en tributaria)
Bedoya, Martín (Contador público especialista en tributaria)
Cardona, Héctor Iván (Contador público especialista en tributaria)
Cardona, Sandra Milena (Contadora pública especialista en gestión tributaria)
Cifuentes, Diana Marcela (Contadora pública especialista en gestión tributaria)
García R, Javier E. (Contador público especialista en revisoría Fiscal, tributaria y Contraloría)
Guerra, Ledy (Contadora pública especialista en gestión tributaria)
López, Claudia (Contadora pública especialista en gestión tributaria)
Marulanda, Hugo (Contador Público especialista en tributaria)
Ochoa, Mónica (Contadora pública especialista en gestión tributaria)
Pérez, Robinson Darío (Contador Público especialista en tributaria)
Preciado, Amparo Elisa (Abogada especialista en procedimiento tributario)
Quintero, Claudia (Contadora pública especialista en gestión tributaria)
Valencia, Horacio (Abogado especialista en procedimiento tributario)