

1-1-2016

Omisión de principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia dentro de la normatividad fiscal colombiana

Gabriel Fernando Rubiano Piñeros
Universidad de La Salle, Bogotá

Follow this and additional works at: https://ciencia.lasalle.edu.co/contaduria_publica

Citación recomendada

Rubiano Piñeros, G. F. (2016). Omisión de principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia dentro de la normatividad fiscal colombiana. Retrieved from https://ciencia.lasalle.edu.co/contaduria_publica/645

This Trabajo de grado - Pregrado is brought to you for free and open access by the Facultad de Economía, Empresa y Desarrollo Sostenible - FEEDS at Ciencia Unisalle. It has been accepted for inclusion in Contaduría Pública by an authorized administrator of Ciencia Unisalle. For more information, please contact ciencia@lasalle.edu.co.



OMISION DE PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS EN
COLOMBIA DENTRO DE LA NORMATIVIDAD FISCAL COLOMBIANA



Gabriel Fernando Rubiano Piñeros
Egresado no graduado de la Universidad de La Salle
Coordinador de Contabilidad Ortizo S.A.
grubiano51@unisalle.edu.co

Resumen

El presente artículo aborda el tema de la omisión de algunos principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia (PCGA) que se presentaron durante la vigencia del modelo contable amparado en el decreto 2649 de 1993 en la normatividad fiscal del país, pues este modelo fue la base de cálculo de los impuestos en Colombia hasta el año 2016. Concretamente, desarrolla un estudio de los PCGA excluidos, su evolución normativa y un análisis del motivo por el cual los principios fiscales resultan primar sobre los contables en Colombia. El artículo presenta definiciones técnico contables amparadas bajo el decreto 2649 de 1993, su marco conceptual y el capítulo I de esta norma, haciendo una comparación con los objetivos que busca desarrollar el modelo fiscal colombiano; posteriormente, establece la omisión general de PCGA dentro del mercado empresarial colombiano en casos específicos y presenta cuadros comparativos basados en las conciliaciones fiscales de empresas de distintos sectores económicos y sus estados financieros, a fin de ampliar el análisis del no cumplimiento de los PCGA en el fisco Colombiano.

Palabras clave

Contabilidad, principios de contabilidad generalmente aceptados, fiscalidad, conciliación fiscal.

Abstract

The present article addresses the issue of the omission of some generally accepted accounting principles in Colombia (GAAP) that were presented during the validity of the accounting model covered by decree 2649 of 1993 in the fiscal regulations of the country, since this model was the basis of calculating taxes in Colombia until the year 2016. Specifically, it develops a study of GAAP excluded, its regulatory evolution and an analysis of why prosecutors are paramount principles on accounting in Colombia. The article presents accounting technical definitions covered under Decree 2649 of 1993, its conceptual framework and Chapter I of this standard, making a comparison with the objectives aimed at developing the Colombian tax model; later establishes the general omission of GAAP in the colombian market in specific cases and presents comparative

tables based on the tax reconciliations of companies from different economic sectors and their financial statements, in order to expand the analysis of the non compliance of GAAP in the colombian treasury.

Key words

Accounting, generally accepted accounting principles, taxation, tax reconciliation.

Introducción

Con base en lo estipulado por la ley:

De conformidad con el artículo 6o. de la Ley 43 de 1990, se entiende por principios o normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia, el conjunto de conceptos básicos y de reglas que deben ser observados al registrar e informar contablemente sobre los asuntos y actividades de personas naturales o jurídicas. (Decreto 2649, 1993, art.1).

De esta manera, se evidencia que los principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia son los lineamientos para el adecuado reconocimiento, medición y revelación de la información contable de todas las personas que estén obligadas a llevar contabilidad en Colombia. Debe entenderse, que todo proceder contable que omita o trasverse estos principios, evade de manera sustancial la lógica ya reglamentada de lo que refleja fielmente la realidad económica de los entes económicos que presentan la información.

Sin embargo, en materia tributaria la contabilidad no expresa de manera exacta la realidad económica de las personas naturales y jurídicas. Mientras que un estado financiero de amplio reconocimiento técnico contable como lo es el estado de resultados, el cual indica la utilidad en un ejercicio; en términos fiscales esta utilidad no es la misma, pues se hace necesaria la elaboración de una conciliación que indique claramente que rubros contenidos en la contabilidad no hacen parte de lo que el estado estima conforma la realidad económica de una persona u organización. En este orden de ideas, el propósito de la elaboración de este artículo es el de analizar los principios de contabilidad

generalmente aceptados en Colombia que fueron omitidos por la normatividad fiscal colombiana durante la vigencia del modelo contable que se desarrolló con el decreto 2649 de 1993, el cual hasta el año 2016 fue la base para el cálculo de los impuestos en Colombia, esto debido a que la reciente reforma tributaria amparada en la ley 1819 del 29 de diciembre de 2016 ha eliminado el periodo de transición de 4 años establecido por el decreto 2548 de 2014 para la implementación de las NIIF como base para el cálculo de impuestos y la deducción de costos y gastos en las declaraciones de renta y su aplicación inicia en el año 2017.

Para esto, inicialmente se realizara una contextualización de lo que son los principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia, su desarrollo jurídico a través del tiempo, se describe de qué manera la fiscalidad colombiana excluye estos principios según sus propios objetivos. Para el caso de estudio de este trabajo, se realizara un análisis sobre los principios de continuidad, valuación o medición, realización, asociación, revelación plena, importancia relativa, mantenimiento del patrimonio y prudencia. Los demás principios no enunciados no serán objeto de mayor análisis debido a que no implican un efecto sobre los resultados de un ejercicio dentro de las compañías en términos de ingresos, costos y gastos, y por ende no intervienen directamente con la determinación de los impuestos. Este documento concluye con un análisis derivado de cuadros comparativos que ilustran el sentido contable y fiscal de los PCGA en situaciones específicas y el estudio de la conciliación fiscal del año 2015 de la empresa manufacturera Textiles 1x1 S.A. Las fuentes primarias de este documento son las normas relativas a los principios básicos contables (decretos, leyes y conceptos) adicionalmente, fue necesaria la consulta de fuentes secundarias tales como libros, publicaciones web de organizaciones especializadas y revistas, fuentes que posteriormente se indican en las referencias de este trabajo.

Metodología de la investigación

Son muy pocas las investigaciones o publicaciones que aborden de una manera directa el estudio de la prevalencia de las normas fiscales por encima de las contables, es un hecho que simplemente se ha reconocido como ya reglamentado. Por este motivo, este trabajo podría estimarse de tipo descriptivo-exploratorio: la investigación descriptiva da cuenta de

las características de un fenómeno existente y describe la situación en el presente, "se soporta principalmente en técnicas como la encuesta, la entrevista, la observación y la revisión documental" (Bernal, 2006, p.113). Por su parte, cuando se habla de la investigación exploratoria, tal como lo define Namakforoosh (2005), "los estudios de tipo observacional pueden ser participativos. En estos el investigador tiene un papel importante, junto con otras unidades del estudio, o puede no ser participativo". (...) "Un estudio de este tipo puede clasificarse según el medio de comunicación, encuesta por correo, por teléfono o entrevista personal". (p.89).

Este trabajo, a partir de su metodología de recolección de información es de tipo cualitativo con datos secundarios de tipo cuantitativo, en la medida en que la investigación se realizó con base en la observación directa y el análisis de las normas concernientes en el objeto de estudio.

Se elaboraron cuadros comparativos que indican las omisiones de PCGA en las declaraciones de renta de empresas pymes del sector manufacturero, comercial y de servicios, sectores seleccionados debido a su participación en el PIB colombiano.

Los principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia

Los principios de contabilidad generalmente aceptados son los lineamientos por los cuales se rige la contabilidad. Son las reglas por las cuales los contadores públicos y sus colaboradores se guían para el adecuado registro de la información financiera de las personas y organizaciones. (Bamber, Harrison & Horngren, 2003).

Los principios de contabilidad generalmente aceptados (PCGA) fueron aprobados por la VII conferencia interamericana de contabilidad y la VII asamblea nacional de graduados en ciencias económicas que se realizó en Mar de la Plata en 1965. Estos principios enmarcarían el conjunto de lineamientos y cualidades de la información para que la elaboración de los estados financieros este conforme a la técnica contable. (Quevedo, 2003).

En Colombia, se expide en el año de 1986 el decreto 2160, mediante el cual se normalizó la contabilidad mercantil y se establecieron normas de contabilidad generalmente aceptadas. Con este decreto se pavimentó el camino por el cual se determinaría que la contabilidad es la herramienta idónea para la preparación y elaboración de informes relativos a los estados financieros que constituyen la situación económica de las personas y las empresas en Colombia; sin embargo, no sería sino hasta el año de 1993 cuando se definirían de una manera conceptual y reglamentada los PCGA que serían implementados en la nación. Las normas básicas enuncian:

1. Ente económico: Hace referencia a las empresas, a las personas naturales y jurídicas que desarrollan una actividad económica y que deben ser distinguibles las unas de las otras.
2. Continuidad: Este principio establece la permanencia en el tiempo del ente económico, busca que la contabilidad reconozca las transacciones que se originen en las empresas indicando su prolongación en periodos futuros, y de no ser así, la información contable deberá reflejarlo.
3. Unidad de medida: Indica que las transacciones que se presentan en las empresas deben estar reconocidas sobre una misma unidad de valor, generalmente, esta debe ser la moneda funcional del país donde se encuentra el ente económico.
4. Periodo: Esta norma básica establece la obligatoriedad de los entes económicos de preparar y elaborar estados financieros de propósito general como mínimo al corte del 31 de diciembre de cada año; los cortes y estados financieros en periodos intermedios son permitidos, y deben estar acordados previamente en relación al ciclo de las operaciones y la normatividad legal vigente.
5. Valuación o medición: Este principio hace referir la necesidad de que los hechos económicos y los recursos que afectan a los distintos entes económicos deben estar debidamente reconocidos de acuerdo a la unidad de medida. Son aceptados los criterios de medición basados en el valor histórico, el valor actual, de

realización y valor presente. El valor histórico es el costo por el cual se originó desde un principio alguna transacción y los recursos que represento en su momento en efectivo o su equivalente. Acorde a la normatividad aplicable en su momento, el valor histórico puede ser reevaluado de acuerdo a los cambios que pudiese tener la unidad de medida. El valor actual es el que representa el efectivo o su equivalente para la reposición de un activo o la liquidación de un pasivo en el periodo de reconocimiento y revelación de la información contable. El valor de realización es el resultante de descontar del valor de mercado o valor razonable los gastos que impliquen la conversión de un activo o la liquidación de un pasivo. Finalmente, el valor presente (también llamado valor descontado) es el resultante de traer flujos de efectivo futuros a valores actuales con base a una tasa de mercado o en su defecto a una tasa promedio de captación del mercado financiero debidamente certificada por el banco central.

6. Esencia sobre forma: De forma general, este principio alude a que los hechos económicos de un ente económico deben ser reconocidos acorde a su esencia, y no meramente por su forma legal. Estos criterios deben ser revelados en las notas a los estados financieros.
7. Realización: Hace referencia al principio básico de que la contabilidad solo podrá reconocer hechos y/o transacciones que en efecto hayan tenido lugar y hayan sido realizados. Esto implica que transacciones realizadas en el pasado o acontecimientos futuros comprobables afecten positiva o negativamente al ente económico y tengan un resultado en la situación financiera.
8. Asociación: Este principio indica que debe existir correlación entre los gastos y costos con respecto a los ingresos devengados, registrándolos según corresponda en las cuentas de resultados.
9. Mantenimiento del patrimonio: Esta norma básica refiere que un ente económico generara utilidades o excedentes una vez el patrimonio inicial haya sido recuperado o mantenido. Esta medición se puede hacer con respecto al patrimonio aportado o al operativo.

10. Revelación plena: Este principio exige que todas las transacciones deben ser registradas en la contabilidad de forma completa y simplificada de tal forma que permita entender la situación financiera del ente económico. Este principio se satisface con las notas a los estados financieros, los dictámenes e informes suplementarios que el personal legalmente facultado brinde como apoyo a las revelaciones.
11. Importancia relativa o materialidad: La norma básica de materialidad hace referencia a la revelación de un hecho económico material que de acuerdo a su cuantía, importancia conocimiento o desconocimiento pueda afectar de forma significativa la toma de decisiones o la situación financiera del ente económico.
12. Prudencia: Hace referencia al hecho de que pudiesen existir dificultades para determinar de manera fiable una transacción y por lo tanto se deba medir de tal manera en que se disminuya al mínimo la posibilidad de sobreestimar o sobrevalorar activos, pasivos, ingresos y gastos.
13. Características y prácticas de cada actividad: A modo general hace referencia a las limitaciones a las que se puede someter el ejercicio contable debido a situaciones ajenas incontrolables asociadas a la ubicación geográfica, el entorno económico, el estado social y la capacidad tecnológica.

Los principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia se reglamentaron según el decreto 2649 de 1993 y estipulan, además de las normas básicas, las cualidades que definen la información como adecuada para cumplir con los objetivos de la contabilidad. (Franco, 2003). Dentro de los objetivos de la información contable se encuentran como básicos:

1. Conocer y demostrar los recursos, obligaciones y cambios presentes en las organizaciones.
2. Predecir flujos de efectivo.
3. Apoyar en la planeación, organización y dirección a los administradores.

4. Decidir en temas de inversión y crédito.
5. Evaluar la gestión de los administradores.
6. Ejercer control sobre las operaciones.
7. Argumentar el cálculo de impuestos, precios y tarifas.
8. Contribuir a la información estadística nacional.
9. Contribuir en el análisis del impacto del ente a la comunidad en general. (Decreto 10. 2949, 1993, art. 3).

Las cualidades que se atribuyen a la información contable para ser considerada como cumplidora de los PCGA en Colombia comprenden que la información debe ser clara y de fácil comprensión, fiable y pertinente, entendiéndose que es pertinente cuando dicha información cuenta con valor de realimentación, valor de predicción y es oportuna. La información también debe ser confiable, y para serlo debe ser neutral y verificable en cuanto represente fielmente los hechos económicos. Igualmente, la información debe ser comparable y para ello debe ser preparada sobre bases uniformes. (Decreto 2649, 1993, art. 4).

Se resalta que:

Los objetivos de la información contable de la legislación colombiana se ven fuertemente influenciados por los enumerados en informe *Trueblood* de 1973 para la regulación inglesa, y por el pronunciamiento No 1 del *Statements of Financial Accounting Concepts, SFAC*, con el nombre de *Objetivos de los Estados Financieros*. (Sierra, 2002, p. 102).

Se puede concluir entonces, que la información contable debe someterse a unos parámetros que cumplan con un propósito general reglamentado y que para esto se estandarizan los atributos que hacen de la información un soporte válido, útil y con reconocimiento frente a las necesidades de los usuarios de la información.

Los PCGA en Colombia y los usuarios de la información

Los estados financieros son el producto de la contabilidad. (Tanaka, 2001). Teniendo en cuenta que la contabilidad se enmarca por un conjunto de cualidades y objetivos de la

información que la integran, ambos conceptos (contabilidad y PCGA) no pueden estar separados.

Según Lara (1990) uno de los paradigmas que más fuerza tiene en la aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados es el de la utilidad de la información. Es lógico que la contabilidad obedece a una necesidad de disminución de la incertidumbre respecto a las consecuencias que puede acarrear la ocurrencia de distintas situaciones que se presentan en un marco de mercado, donde los fenómenos económicos afectan directamente a las organizaciones.

Cuando se cuenta con información contable se pueden tomar prevenciones o decisiones definitivas con base al análisis de ésta. El instituto de contadores públicos de Inglaterra y Gales (1975), define las necesidades de los usuarios de la información o grupos de interés cuando se asigna una función a cada uno de ellos.

Con esta premisa como referencia, y aunque no hay un marco legal que indique propiamente cuales son los usuarios de la información contable en Colombia, se entiende que los gerentes, inversionistas, clientes, proveedores, el estado, la competencia, los bancos, etc., son entes que dado su rol en una organización, ya sea de forma directa o indirecta, tienen una necesidad particular de conocer aspectos contables que intervienen en el desarrollo económico de las empresas.

En conclusión, y partiendo del hecho de que la utilidad de la información no tiene sesgo alguno entre los usuarios de ésta, puede afirmarse que la contabilidad se convierte en una herramienta fundamental para el desarrollo de diversos sectores dentro del entorno macroeconómico de un país; Los capitales públicos y privados necesitan hacer uso de la información contable con distintos fines que van más allá de conocer la utilidad de un ente económico, lo cual, según el Instituto americano de contadores públicos certificados (1973) fue también un paradigma contable basado en los rendimientos de una empresa dentro de un periodo de tiempo determinado.

Se puede determinar que el estudio de la información financiera establece la validez de la realidad económica de una empresa de acuerdo a los principios contables que dieron lugar a la información.

Internacionalización de los PCGA en Colombia y sus efectos fiscales

Según Sierra González (2002), mucho de lo dispuesto en las cualidades de la información financiera y los principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia son el resultado de la adaptación de criterios del IASC, los cuales son definidos en su marco conceptual en los párrafos 24 al 46. De esto se puede deducir que el marco normativo contemplado en el decreto 2649 de 1993 sigue desde su vigencia orientaciones del complejo normativo internacional.

Cronológicamente y dejando claro que los principios del decreto 2649 de 1993 respecto a las cualidades y normas básicas de PCGA son derivados del modelo internacional de información financiera, la ley 1314 de 2009 abre paso a los estándares internacionales de contabilidad en Colombia. Esta ley regula las normas y principios de contabilidad e información financiera, así como el aseguramiento de información aceptada en el país. También indica cuales son las autoridades a las que les compete la expedición de dichos principios y cuáles son las entidades responsables de vigilar su cumplimiento. (Plaza, 2015).

El decreto 2548 de 2014 es el reglamentario del artículo 4 de la ley 1314 de 2009, donde se estipula:

Independencia y autonomía de las normas tributarias frente a las de contabilidad y de información financiera. Las normas expedidas en desarrollo de esta ley, únicamente tendrán efecto impositivo cuando las leyes tributarias remitan expresamente a ellas o cuando estas no regulen la materia. (Ley 1314, 2009, art. 4).

De igual forma, el decreto 2548 de 2014 reglamenta el artículo 165 de la ley 1607 de 2012:

Normas contables. Únicamente para efectos tributarios, las remisiones contenidas en las normas tributarias a las normas contables, continuarán vigentes durante los cuatro (4) años siguientes a la entrada en vigencia de las Normas Internacionales

de Información Financiera – NIIF–, con el fin de que durante ese periodo se puedan medir los impactos tributarios y proponer la adopción de las disposiciones legislativas que correspondan. En consecuencia durante el tiempo citado, las bases fiscales de las partidas que se incluyan en las declaraciones tributarias continuarán inalteradas. Asimismo, las exigencias de tratamientos contables para el reconocimiento de situaciones fiscales especiales perderán vigencia a partir de la fecha de aplicación del nuevo marco regulatorio contable. (Ley 1607, 2012, art. 165).

Los cuatro años mencionados por la mencionada ley, abarcan del 1 de enero de 2015 al 31 de diciembre de 2018 a los contribuyentes catalogados al grupo 1 de las NIIF. Del 1 de enero de 2016 al 31 de diciembre de 2019 a los del grupo 2, y del 1 de enero de 2015 al 31 de diciembre de 2018 a los del grupo 3.

Para el tratamiento de las diferencias resultantes del uso de la contabilidad bajo estándares internacionales y el uso del marco contable del decreto 2649 de 1993, se establece el uso de registros obligatorios y el libro tributario.

Posteriormente, la reforma tributaria establecida en la ley 1819 del 29 de diciembre de 2016 en su artículo 21 elimina el periodo de transición mencionado anteriormente, adelantando las practicas fiscales con base a la contabilidad NIIF del 2018 al 2017; convirtiendo así, al año 2016 como el ultimo con bases de conciliación fiscal directamente atribuibles al marco contable del decreto 2649 de 1993.

La fiscalidad y los PCGA en Colombia

Con la ley 56 de 1918 nace en Colombia el impuesto sobre la renta. Para ese entonces ni siquiera estaba constituido un modelo contable en el país, pero se fijaba claramente la necesidad de poder determinar bases gravables que permitieran el cálculo de un aporte a la nación como reconocimiento a las oportunidades de enriquecimiento que brindaba todo lo que constituye la nación a las personas naturales y jurídicas.

En los informes y declaraciones que haya de pedir el Gobierno para estimar el monto de la renta gravable de cada individuo o corporación, no podrá exigirse el

juramento ni se podrá obligar al contribuyente a la exhibición de sus libros de cuentas y papeles de negocio. (Ley 56, 1918, art. 6).

Si bien el gobierno había decretado la obligación de tributar a los ciudadanos, no existía la manera de corroborar de manera fiable si el contribuyente pagaba a la nación lo justo por sus ganancias en Colombia. Aunque, tal como lo cita la ley, los comerciantes llevaban libros de cuentas y papeles de negocio, no existía un estándar que permitiera establecer que una realidad económica era ampliamente aceptada tanto para el estado como para el contribuyente.

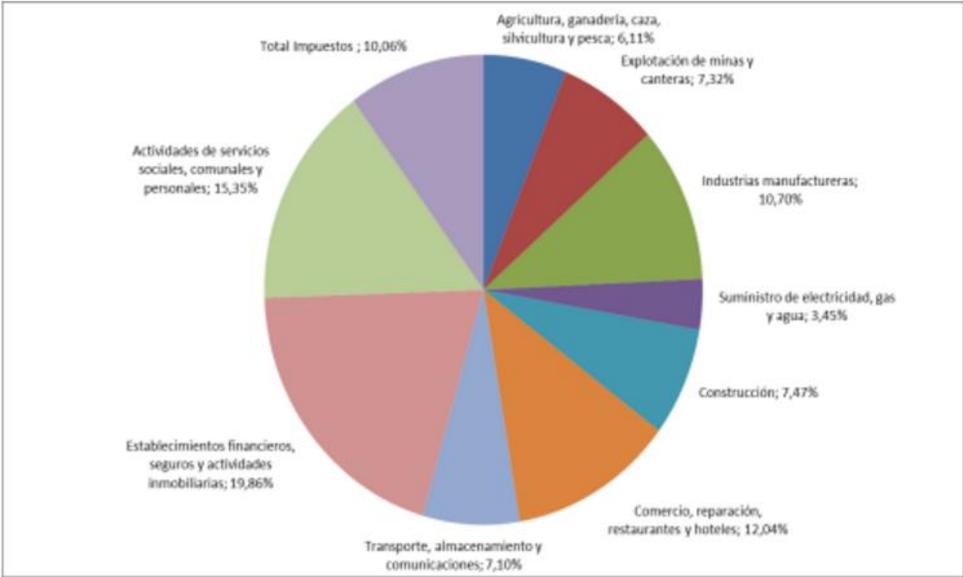
La fiscalidad tiene por objetivo la determinación de una base imponible que le permita al estado recaudar recursos para ejercer sus funciones. (Sierra, 2008). Sin embargo, la determinación de esta base gravable no es la misma que se deriva del resultado contable de un periodo de acuerdo a un estado de resultados, pues la normatividad fiscal excluye varios PCGA; de tal manera, que para fines fiscales, cuando se presente incompatibilidad entre las presentes disposiciones (PCGA) y las de carácter tributario prevalecerán estas últimas. (Decreto 2649, 1993, art. 136).

Omisión de PCGA en la normatividad fiscal colombiana

El estatuto tributario nacional, alimentado por los diferentes decretos y leyes aprobados por el congreso y la presidencia nacional es la fuente que rige el proceder fiscal ante el establecimiento y cálculo de los tributos Colombianos. El cumplimiento de las normas fiscales rige para todas las personas, naturales y jurídicas en el territorio colombiano y dentro de su jurisdicción normativa, la cual no hace diferenciación alguna entre los distintos sectores económicos que componen la economía nacional. Por supuesto, existen tratamientos especiales para ciertos sectores, y en casos específicos, tales como las zonas francas, las entidades sin ánimo de lucro, las iglesias, las entidades cooperativas, las rentas especiales definidas para el sector agrario, entre otras; sin embargo, para el caso de estudio del presente trabajo se analizaron situaciones específicas que afectan de manera general a todos los sectores de la economía y omiten algunos PCGA.

C el fin de aterrizar en términos monetarios la omisión de PCGA en la normatividad fiscal colombiana, se analizó la conciliación fiscal de la empresa Textiles 1x1 S.A. la cual pertenece al sector de la industria manufacturera. Si bien, como se ha mencionado anteriormente, los PCGA omitidos y los casos en los que sucede afectan en general a todos los sectores declarantes del impuesto de renta y complementarios; este sector fue seleccionado debido a su participación dentro del PIB nacional, pues la manufactura contribuyó en un 10.7% a la construcción de la economía del país durante el segundo trimestre del 2015. (Revista Dinero, 2015). Los demás sectores económicos, también de importante participación, no fueron objeto de esta investigación debido al difícil acceso a la información financiera de empresas pertenecientes a dichos sectores.

Grafica 1: Composición del PIB colombiano en el segundo trimestre del 2015



Fuente: Revista Dinero

Textiles 1X1 S.A. es una empresa colombiana manufacturera con 25 años en el mercado. Sus ventas anuales ascienden a los 30 mil millones de pesos, y cuenta con una planta de personal directo de 138 empleados al corte del 2016. Su objeto social es la importación de insumos y fabricación de textiles para uso doméstico. El estudio se realizó con base a la declaración de renta del año gravable 2015. A continuación, el cálculo de provisión del impuesto de renta del año 2015 de TEXTILES 1X1 SA:

CALCULO PROVISION DE RENTA

	Totales
Operacionales	
Industrias Manufactureras	31.236.873.631
No operacionales	
Ingresos Financieros	103.582.000
Ingresos por Diferencias de conversión	784.589.747
Descuentos Comerciales	29.258.366
Participaciones en venta	12.560.000
Dividendos	34.825.000
Recuperación de provisiones	11.526.812
Reintegro de Costos y gastos	66.581.421
Otros Ingresos	6.003.500
Total Ingresos no Operacionales	1.048.926.846
Devoluciones, rebajas y descuentos	(1.489.745.210)
Total Ingresos Netos	30.796.055.267
Costo de Producción y Ventas	
Costo de Producción y Ventas	(21.134.868.699)
Gastos de Administración	
Gastos de Personal	(963.825.000)
Honorarios	(64.526.000)
Impuestos	(6.458.200)
Arrendamientos	(36.000.000)
Contribuciones	(13.250.000)
Seguros	(24.233.640)
Servicios	(26.478.541)
Gastos Legales	(19.540.000)
Mantenimiento y Reparación	(42.159.742)
Adecuaciones e instalaciones	(14.785.412)
Gastos de Viajes	(48.521.470)
Depreciaciones	(58.633.128)
Diversos	(26.478.510)
Provisiones	(1.258.000)
Total Gastos de Administración	(1.346.147.643)
Gastos de Ventas	

Gastos de Personal	(1.222.458.741)
Impuestos	(3.664.587.000)
Arrendamientos	(164.825.000)
Servicios	(326.458.742)
Mantenimiento y reparaciones	(430.000)
Gastos de viaje	(52.015.478)
Depreciaciones	(34.599.588)
Diversos	(157.843.007)
Total Gastos de Ventas	(5.623.217.556)

Gastos no operacionales

Financieros	(374.195.861)
GMF 4*1000	(269.874.512)
Gastos extraordinarios	(58.110.088)
Gastos diversos	(11.229.223)

Subtotal Gastos no operacionales **(713.409.684)**

Resultado de Ejercicio antes de Impuestos **1.978.411.685**

Provisión impuesto de renta y complementarios

Provisión Impuesto de Renta 25% 494.602.921

Con base en el resultado contable del periodo gravable 2015, la utilidad de la empresa Textiles 1x1 S.A. fue de \$1.978.411.685, por ende, su impuesto de renta es de \$494.602.921.

La conciliación fiscal, emite el siguiente resumen para determinar la renta líquida gravable que determinara fiscalmente el resultado del ejercicio de la empresa y su impuesto a cargo:

Más :	Gastos Contables No deducibles fiscalmente	
	Gasto impuestos causados	3.671.045.200
	Gasto provisiones de activos fijos	1.258.000
	Gastos extraordinarios (sanciones, multas)	58.110.088
	Gastos diversos	11.229.223
	Gastos Contables no Deducibles Fiscalmente	3.741.642.511

Menos:	Ingresos contables no fiscales Reintegro de provisiones	(11.526.812)
Más :	Ingresos fiscales no contables -Intereses presuntivos préstamos a socios	(39.845.782)
Menos:	Ingresos no gravados Dividendos	(34.825.000)
Menos:	Gastos fiscales no contables Impuestos pagados en el año (ICA, predial, 4xmil)	(465.874.215)
Más:	Pérdidas en ventas de activos fijos poseídos por más de dos años (se denunciará en la sección de ganancias ocasionales)	269.874.512
	Renta líquida fiscal	3.954.048.135
	Renta Presuntiva	4.869.754.100
Menos	Rentas Exentas	0
	Renta líquida gravable	4.869.754.100
	Ingresos constitutivos de Ganancia Ocasional	
	Ingreso por lotería	0
	Precio de venta del activo fijo vendido durante el año y que se había poseído por más de dos años	12.869.740
	Menos: Costo y parte no gravada	
	Costo fiscal de venta que tenía el activo a la fecha en que se vendió	8.974.512
	Ganancia (o pérdida) ocasional	21.844.252
	Impuesto de renta	1.217.439.000
	Impuesto de Ganancias ocasionales	21.844.000
	Menos: Impuesto que se contabilizará como impuesto	

diferido	
sobre diferencias temporales	
-Mayor valor de impuesto industria y comercio	
que no pudo	
ser deducido por estar solo causado x 25%=	(51.200.000)
Valor final de impuesto que afecta a la utilidad	
contable...	(1.188.083.000)
Resultado del Ejercicio después de Impuestos	1.978.411.685

Análisis de la conciliación fiscal y la omisión de PCGA:

Valuación cualitativa y cuantitativa de la omisión de PCGA

Para el desarrollo de este trabajo y con base en el marco teórico de la investigación y la conciliación fiscal presentada anteriormente, se tomaron en cuenta PCGA omitidos de forma general en todos los sectores de la economía que deben declarar renta en el país. Por este motivo, se analizaron situaciones específicas enmarcadas dentro de dos aspectos fundamentales para la empresa Textiles 1x1 SA:

1. Limitación de la deducción de impuestos pagados
2. Ingresos y rendimientos presuntivos gravados

Para esto, se consideraron los siguientes apartes del estatuto tributario nacional:

1. Artículo 115 del Estatuto Tributario – Deducción de impuestos pagados

El ordenamiento tributario nacional ha establecido en el artículo 115 del estatuto tributario:

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. La deducción de que trata el presente artículo en ningún caso podrá tratarse simultáneamente como costo y gasto de la respectiva empresa. (ET, Art. 115).

Si bien este artículo define la deducibilidad del 100% del ICA y su complementario de avisos y tableros, al igual que el impuesto predial; el citado artículo ha limitado la deducibilidad de otros impuestos que el contribuyente pudiese pagar dentro del desarrollo de su objeto social y que tenga razón de causalidad con su fuente de ingreso. Tal es el caso de los pagos por impuestos como el de vehículos y las estampillas. Ante esto, la DIAN se manifestó con el concepto 38906 del 7 de julio de 2003, donde indica: “Debe observarse que respecto de los impuestos pagados, para la depuración de renta del contribuyente, la norma transcrita está señalando en forma taxativa cuáles impuestos, con qué condición y en qué porcentaje son deducibles, de manera que ningún otro impuesto puede ser depurado de la renta, aunque su pago haya estado vinculado a la actividad generadora de renta”.

Cuadro 1: Sentido Fiscal y Contable de la limitación de Impuestos deducibles

PCGA OMITIDO	SENTIDO CONTABLE	SENTIDO FISCAL
Realización	La contabilidad registra un hecho económico real, en este caso, la salida de recursos por el pago de impuestos como el de vehículos y estampillas.	Si bien existió una salida de recursos por el pago de impuestos, la declaración de renta no estima su realización y por ende no la tiene en cuenta, tal como si no se hubiese dado la transacción.
Asociación	Los gastos derivados en el pago de impuestos relacionados con actividades gravadas de tributo necesarias para el desarrollo del objeto social tienen asociación con los ingresos.	Pese a que exista relación de causalidad entre impuestos pagados por el contribuyente y su actividad generadora de ingresos, dichos impuestos no están enunciados en los deducibles para impuesto de renta por la administración tributaria.
Revelación Plena	La contabilidad refleja en sus estados financieros la totalidad de las operaciones realizadas en un periodo, esto incluye los impuestos pagados por conceptos distintos al ICA y predial.	La declaración de renta solo refleja dentro de los gastos de operación los que están enmarcados como deducibles, los demás, aunque reconocidos como reales, se omiten en la declaración.

Importancia Relativa	Dependiendo de la operación y actividad a la que se dedique el ente económico, el pago de impuestos como el de vehículos o estampillas representa materialidad que debe ser reflejada dentro de los estados financieros.	Sin importar la cuantía del pago por impuestos distintos al de ICA o predial, estos no son tenidos en cuenta para la depuración del impuesto de renta y complementarios, aunque su omisión resulte en una diferencia significativa con el resultado contable de un periodo.
Prudencia	El reconocimiento de tributos pagados al estado debe ser reconocido y revelado a fin de mostrar fielmente la situación financiera de un ente económico.	La diferencia resultante por el no reconocimiento de pago de impuestos no es de importancia para el estado a fin de calcular la renta líquida gravable, aun cuando esta sea mayor a la que con causalidad exista contablemente.

Fuente: Elaboración Propia

2. Artículo 35 del Estatuto Tributario – Las deudas por préstamos entre las sociedades y los socios generan intereses presuntivos.

Este artículo establece:

Para efectos del impuesto sobre la renta, se presume de derecho que todo préstamo en dinero, cualquiera que sea su naturaleza o denominación, que otorguen las sociedades a sus socios o accionistas o estos a la sociedad, genera un rendimiento mínimo anual y proporcional al tiempo de posesión, equivalente a la tasa para DTF vigente a 31 de diciembre del año inmediatamente anterior al gravable. (ET, Art. 35).

El estado, mediante este artículo, ha establecido un hecho que indica que a falta de que en realidad existiesen rendimientos por préstamos a socios por parte de las compañías, estas deberán calcular un interés que será gravado con el impuesto de renta y complementarios, aun cuando esta operación no haya existido. De lo anterior deriva el siguiente cuadro comparativo:

Cuadro 2: Sentido Fiscal y Contable de los interés presuntivos

PCGA OMITIDO	SENTIDO CONTABLE	SENTIDO FISCAL
Realización	La contabilidad no podrá reflejar hechos económicos que no hubiesen sucedido.	Aun cuando el ente económico no devengado ingresos por rendimientos fruto de un préstamo a socios, el ente económico deberá reconocer dichos ingresos como fuente de renta gravada.
Escancia sobre forma	Pese a que exista un deber legal de tributar sobre intereses no devengados, en esencia dichos rendimientos no se realizaron y por ende no pueden ser reconocidos en los estados financieros.	La forma legal de un préstamo a un socio obliga al contribuyente a tributar sobre rendimientos que presuntamente debió recibir, pues si bien la empresa no decidió cobrar dichos rendimientos, es su obligación asumir las rentas que por derecho le corresponden al estado por los intereses que debió cobrar.
Prudencia	La contabilidad no reconocerá ingresos que no existieron, y por ende no representan fielmente devengos financieros que concluyan en una mayor utilidad.	La base gravable deberá estar compuesta por hechos económicos que aun sin existir tienen sentido fiscal y por ende complementaran la declaración de renta.

Fuente: Elaboración Propia

3. Artículo 188 del Estatuto Tributario – Base y porcentaje de la renta presuntiva

“Para efectos del impuesto sobre la renta se presume que la renta líquida del contribuyente no es inferior al tres y medio por ciento (3,5%) de su patrimonio líquido. en el último día del ejercicio gravable inmediatamente anterior”

El artículo 188 del estatuto tributario estableció la base y tarifa del tributo que deberá rendir al estado el contribuyente aun cuando en un periodo no hubiese percibido utilidad sobre su operación.

Cuadro 3: Sentido Fiscal y Contable de la renta presuntiva

PCGA OMITIDO	SENTIDO CONTABLE	SENTIDO FISCAL
Continuidad	Una empresa que no genere utilidad, sino por el contrario, genere pérdidas, no reflejara financieramente capacidad para provisionar un impuesto derivado de ganancias, pues de ese modo no reflejaría el sentido de vulnerabilidad de la continuidad del ente económico.	Pese a que un ente económico presente pérdidas en un ejercicio, su patrimonio debió generar alguna rentabilidad, lo cual asume que está en capacidad de pagar tributo, y por ende su continuidad no estará en duda a no ser que inicie algún proceso de liquidación.
Valuación	No es posible determinar una base que permita establecer un impuesto a cargo por renta, cuando no existió una utilidad que la produjera.	Sin que exista base para el cálculo del impuesto de renta, originado por los excedentes resultantes de los ingresos una vez descontados los costos y gastos, el patrimonio rinde una rentabilidad que sustituye la base producida por una utilidad derivada del desarrollo del objeto social.
Esencia sobre forma	Pese a que la forma legal tributaria exija calcular un impuesto de renta sobre el patrimonio, sin que exista utilidad (disminución del patrimonio), la esencia del periodo indica que no hay base para el cálculo del tributo.	La forma legal constituida en el estatuto tributario obliga al contribuyente a pagar impuesto, aun cuando en su operación no hubieran ganancias sobre las cuales tributar.
Realización	La contabilidad no debe reflejar la provisión de un impuesto a pagar cuando los resultados contables indican que no hay base para ello	Por orden legal financieramente existe por derecho la obligación de cancelar un impuesto de renta, aun si dentro del ejercicio no se produjo renta alguna.

	cuando hay pérdida.	
Mantenimiento del patrimonio	El patrimonio disminuye cuando se genera una pérdida, reconocer tributo sobre pérdidas implicaría una afectación al patrimonio del ente económico que ya se encuentra comprometido por su disminución producto del resultado negativo de un periodo.	Independientemente de las condiciones económicas de una empresa, la obligación de tributar no cesa.

Fuente: Elaboración Propia

Conclusiones

Una vez concluido el presente artículo, fue posible determinar que la omisión de principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia, conlleva a desestimar la fiabilidad de la información contable con base en políticas fiscales, que para el caso de los entes económicos del mercado nacional, deriva en un aumento de los tributos a pagar al estado. En el caso de la empresa Textiles 1x1 S.A, fuente del estudio cuantitativo de la hipótesis formulada en este trabajo, la utilidad de su ejercicio fue aumentada en un 146,14% lo cual representa un aumento de su base líquida gravable con respecto a la determinada por la contabilidad de \$2.891.342.415, una vez desestimados gastos con total razón de causalidad. Debido a que el nicho de la investigación abordó los pilares de la limitación de impuestos pagados, y los ingresos y rendimientos presuntivos gravados, los cuales son de aplicación general en todas las personas jurídicas y naturales declarantes de renta en Colombia, se puede concluir que esta situación se presenta de modo general en la economía nacional.

Referencias

Colombia. Presidencia de la República de Colombia. (29 de diciembre de 1993) Artículo 1 [Título I]. Por el cual se reglamenta la contabilidad en general y se expiden los principios o normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia. [Decreto 2649 de 1993]. DO: 41.156.

- Bernal, C. (2006). Metodología de la investigación, Pearson educación.
- Namakforoosh, M. (2005). Metodología de la investigación. 2a ed. México: Limusa.
- Bamber, L., Harrison, W., Horngren, C. (2003). Contabilidad [Traducido al español de Accounting] 5a ed. México: Pearson educación.
- Quevedo, J. (2003). Estudio practico de los principios de contabilidad básicos y el boletín B-10, ISEF.
- Franco, R. (Julio, 2003). Hacia un modelo de contabilidad integral. Revista internacional Legis de contabilidad y auditoría, (15), pp. 113-156.
- Colombia. Presidencia de la Republica de Colombia. (29 de diciembre de 1993) Artículo 3 [Título I]. Por el cual se reglamenta la contabilidad en general y se expiden los principios o normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia. [Decreto 2649 de 1993]. DO: 41.156.
- Colombia. Presidencia de la Republica de Colombia. (29 de diciembre de 1993) Artículo 4 [Título I]. Por el cual se reglamenta la contabilidad en general y se expiden los principios o normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia. [Decreto 2649 de 1993]. DO: 41.156.
- Colombia. Presidencia de la Republica de Colombia. (14 de julio de 1986) Por el cual se reglamenta la contabilidad mercantil y se expiden las normas de contabilidad generalmente aceptadas. [Decreto 2160 de 1986]. DO: 37.545.
- Colombia. Presidencia de la Republica de Colombia. (6 de agosto de 1990) Por el cual se dictan normas sobre los libros de comercio. [Decreto 1798 de 1990]. DO: 39.494.
- Colombia. Presidencia de la Republica de Colombia. (30 de diciembre de 1991) Por el cual se reglamenta el sistema de ajustes integrales por inflación para efectos contables. [Decreto 2912 de 1991]. DO: 40.251.
- Tanaka, G. (2001). Análisis de estados financieros para la toma de decisiones, Fondo editorial de la pontificia universidad católica del Perú.
- Lara, J. (Septiembre, 1990-1991). Teoría contable y estructuras paradigmáticas. Revista contaduría universidad de Antioquia, (17-18), pp. 233-250.
- Institute of chartered accountants in England and Wales, ICAEW. (1975). The corporated report. Londres: ICAEW.
- American institute certified public accountants, AICPA. (1973). Report of the study group on the objectives of financial statments. New York: AICPA.
- Sierra, E. (Agosto, 2002). El nuevo periodo de la normalización internacional contable y sus implicaciones en Colombia. Revista INNOVAR universidad nacional de Colombia, (19), pp. 89-107.

Plaza, L. (Noviembre, 2015). Incidencia fiscal en el periodo de transición de las NIIF. Trabajo presentado en el III conservatorio con contadores de la Defensoría del contribuyente y el usuario aduanero, Bogotá, Colombia.

Colombia. Congreso de la Republica de Colombia. (13 de julio de 2009) Artículo 4. Por la cual se regulan los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información aceptados en Colombia, se señalan las autoridades competentes, el procedimiento para su expedición y se determinan las entidades responsables de vigilar su cumplimiento. [Ley 1314 de 2009]. DO: 47.409.

Colombia. Congreso de la Republica de Colombia. (26 de diciembre de 2012) Artículo 165 [Capitulo X]. Por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones. [Ley 1607 de 2012]. DO: 48.655.

Sierra, E. (Octubre, 2007). Análisis de la relación entre contabilidad y fiscalidad en Colombia. Revista INNOVAR universidad nacional de Colombia, (18), pp. 117-134.

Colombia. Presidencia de la Republica de Colombia. (29 de diciembre de 1993) Artículo 136 [Título IV]. Por el cual se reglamenta la contabilidad en general y se expiden los principios o normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia. [Decreto 2649 de 1993]. DO: 41.156.

Estatuto Tributario Nacional.[ET] Art. 115. Deducción de impuestos pagados. (2016) 3ra ed. Legis.

Revista Dinero. (2015) ¿Cómo está compuesta la economía colombiana? Recuperado de: <http://www.dinero.com/economia/articulo/composicion-economia-colombiana-2015/214054>

Estatuto Tributario Nacional.[ET] Art. 35. Las deudas por préstamos entre las sociedades y los socios generan intereses presuntivos. (2016) 3ra ed. Legis.

Iregui, A.; Melo, L.; Ramos, J. "El impuesto predial en Colombia: evolución reciente, comportamiento de las tarifas y potencial de recaudo", Ensayos sobre Política Económica (edición especial), núm. 46-II, pp. 259-304, 2004.

Olivera, M. "Tasas marginales efectivas de tributación en Colombia", Archivos de Macroeconomía, núm. 52, Departamento Nacional de Planeación, pp. 1-29, noviembre, 1996.

Steiner, R.; Soto, C. "Cinco ensayos sobre tributación en Colombia", Cuadernos de Fedesarrollo, núm. 7, Bogotá, D. C.: Fedesarrollo y Tercer Mundo Editores, 1999.

Textiles 1x1 S.A. Calculo de provision Impuesto de Renta. 2015