

PANORAMA

- 5** Impuesto diferido. Algunos aspectos a tener en cuenta en su determinación al cierre del año 2017
Edwin Mauricio Romero Alzate

INVESTIGACIÓN CONTABLE

- 11** Investigación sobre comportamiento y toma de decisiones en contabilidad: evolución y perspectivas
Jörn Sebastian Basel
Nicola Dalla Via
Carlos Orlando Rico Bonilla

AUDITORÍA

- 59** Auditoría de operaciones del régimen cambiario: planeación, ejecución e informes
Beiky Hasley Cardozo Vargas
Luis Antonio Silva Agudelo
- 101** Papeles de trabajo: elemento fundamental en la auditoría
María Luisa González Britos
Víctor Hugo Aldana Ubillus



GESTIÓN

- 143** Propuesta de matrices de riesgo para el desempeño del personal en las organizaciones
Jorge Alejandro Sánchez Henríquez

183 OBRAS Y AUTORES

187 WEB CONT@BLE

191 ÍNDICE TEMÁTICO 2017

La Dirección de la Revista invita cordialmente a los lectores a enviarnos sus opiniones y sugerencias sobre esta publicación a las siguientes direcciones electrónicas: nvelandia@legis.com.co; edwin.romero@legis.com.co

Panorama

Impuesto diferido. Algunos aspectos a tener en cuenta en su determinación al cierre del año 2017

Desde el año 2016, se inició la aplicación plena de los nuevos marcos técnicos normativos de información financiera para todas las entidades del sector privado en Colombia, salvo para aquellas del grupo 2 que pertenecen al Sistema General de Seguridad Social en Salud, cuya aplicación de su respectivo cuerpo normativo contable se dio desde el año 2017. Con este hecho, las entidades de los grupos 1 y 2 están en la obligación de reconocer los efectos futuros de las consecuencias fiscales que pudiera tener el hecho de reconocer un activo o pasivo en sus estados financieros. Lo anterior, porque deben aplicar la NIC 12 (anexo 1.1. del DUR 2420 del 2015) y la sección 29 de la NIIF para las Pymes (anexos 2 y 2.1 del DUR 2420 del 2015), respectivamente, que tratan el tema del impuesto a las ganancias diferido.

Aunque este tema es eminentemente contable, está bastante influenciado por la normativa fiscal del país en que deba aplicarse la norma, que para Colombia, presentó profundas modificaciones debido a la promulgación de la Ley 1819 del 2016 (reforma tributaria), la cual, introdujo en el estatuto tributario nacional un principio de conexidad formal entre las normas tributarias y las contables.

En efecto, el nuevo artículo 21-1 del estatuto tributario establece que para el impuesto de renta y complementario el valor de los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, costos y gastos, para los sujetos pasivos obligados a llevar contabilidad, se aplicarán los sistemas de reconocimiento y medición de conformidad con los mencionados marcos técnicos normativos contables que estén vigentes en Colombia cuando la norma

tributaria haga una remisión directa a estos marcos, o cuando esta (la ley tributaria) no regule la materia.

Este principio de conexidad formal se hace presente en otros artículos del estatuto tributario. A continuación se mencionan los que se consideran de mayor relevancia:

1. **Artículo 28.** Realización del ingreso para los obligados a llevar contabilidad. Los ingresos realizados fiscalmente son los ingresos devengados contablemente. Se presentan algunas excepciones.
2. **Artículo 59.** Realización del costo para los obligados a llevar contabilidad. Los costos realizados fiscalmente son los costos devengados contablemente. Se presentan algunas excepciones.
3. **Artículo 69.** Determinación del costo fiscal de los elementos de propiedades, planta y equipo y propiedades de inversión. Precio de adquisición más costos directamente atribuibles para que el activo esté disponible para su uso. Se exceptúa de formar parte del costo fiscal de este tipo de activos, los costos por desmantelamiento y se establece que la medición posterior se realizará al costo.
4. **Artículo 74.** Costo fiscal de los activos intangibles. Reglas fiscales según la forma de adquisición del intangible (adquisición separada o por combinación de negocios).
5. **Artículo 74-1.** Costo fiscal de las inversiones.
6. **Artículo 105.** Realización de las deducciones para los obligados a llevar contabilidad. Las deducciones realizadas fiscalmente son los gastos devengados contablemente que cumplan con los requisitos para su aceptación fiscal. Se presentan algunas excepciones.
7. **Artículo 131.** Base para calcular la depreciación. Tratamiento del IVA cancelado en su adquisición o nacionalización e incorporación del concepto de valor residual a la base de depreciación. Tanto este como la vida útil, se determinan de acuerdo con la técnica contable.

8. **Artículo 137.** Límites a la deducción por depreciación y definición de vida útil para efectos fiscales.

9. **Artículo 290.** Régimen de transición para las situaciones consolidadas al 31 de diciembre del 2016, como por ejemplo, los activos pendientes por depreciar o amortizar a esa fecha.

Los anteriores artículos corresponden a una selección de los que el autor del presente escrito considera de mayor relevancia con el fin de exponer las principales situaciones que deben ser consideradas al momento de establecer el impuesto diferido para el año 2017. A continuación, se enunciarán estas situaciones, dejando claro que no es el objetivo de este documento exponer la totalidad de ellas. Lo anterior debido a que muchas de esas situaciones dependen de la condición fiscal de cada entidad y, en general, teniendo en cuenta que la aplicación de los nuevos marcos contables está muy influenciada por las intenciones de la gerencia, lo cual puede afectar la forma y cuantía del reconocimiento de activos, pasivos, ingresos, costos y gastos en los estados financieros.

1. En primera instancia se debe verificar cómo se realizó el cálculo del impuesto diferido para el año 2016. Para este caso, es pertinente tener presente aspectos como los siguientes:

a. En general, la Ley 1819 derogó el Impuesto sobre la renta para la equidad-CREE, por lo que ya no debe existir al corte de este período saldo de impuesto diferido por este concepto. También debe tenerse en cuenta el monto de pérdidas fiscales y de excesos sobre renta presuntiva o de base mínima, tanto en el impuesto sobre la renta como en el CREE, que sea susceptible de ser compensado.

b. Cambio de tarifa en el impuesto de renta y sobretasa por impuesto de renta. Aunque esta modificación afecta, para efectos fiscales, los períodos 2017 y siguientes, como el impuesto diferido reconoce las consecuencias fiscales futuras de la utilización de sus activos o liquidación de sus pasivos, este debe medirse con las tarifas fiscales que se utilizarán en esos períodos futuros, es decir, con las que se presentan en el nuevo artículo 240 del estatuto tributario.

2. Ya durante el año 2017 podrían surgir las siguientes situaciones a tener en cuenta:

a. Los activos que formaban parte del patrimonio bruto a diciembre 31 del 2016 deben conservar su costo fiscal a esa fecha y depreciarse según la norma fiscal antes de la entrada en vigencia de la Ley 1819. Esto de acuerdo con el artículo 290 del estatuto tributario (régimen de transición).

Las siguientes situaciones aplican para los activos adquiridos a partir del año 2017:

b. La estimación por gastos de desmantelamiento que pueda formar parte del costo de un activo para efectos contables no se podrá reconocer para efectos fiscales. En este sentido, para el activo se generará una diferencia temporaria sujeta a impuesto diferido, y para el pasivo estimado que se reconoce contablemente, como no tiene consecuencias fiscales, no genera impuesto diferido.

c. En caso de que la depreciación contable supere la depreciación fiscal, por exceder el límite establecido en el artículo 137 del estatuto tributario, se presentará una diferencia temporaria que afecta el impuesto diferido.

d. Para aquellos activos sujetos al modelo de revaluación se presentará una diferencia temporaria que afecta el impuesto diferido. Esto se debe a que para efectos fiscales, la medición posterior se realiza al costo y no se tienen en cuenta las revaluaciones de los activos.

e. Para aquellos activos que tienen un valor residual, tanto para efectos contables como fiscales, se debe tener presente fraccionar la base fiscal del activo de la siguiente manera:

- El costo fiscal del activo menos el valor residual determinado (que no es depreciable) generará impuesto diferido a la tarifa del impuesto a la renta.

- El valor residual, como se puede imputar como costo en la venta del activo, generará impuesto diferido de ganancia ocasional, siempre y cuando la venta se realice con dos años

o más de posesión del bien. Antes de este período, a esta parte de la base fiscal, se le aplicará la tarifa del impuesto de renta.

f. Para las propiedades de inversión que se midan al valor razonable con cambios en resultados, habrá una diferencia temporaria ya que fiscalmente se miden al costo y son susceptibles de depreciación. En cuanto a la ganancia o pérdida por los cambios en el valor razonable, no habrá impuesto diferido, debido a que este hecho no tiene consecuencias fiscales.

g. Debe tenerse en cuenta que los activos depreciables para los que la gerencia tiene la intención de venta en el período siguiente, el impuesto diferido debe reconocer la consecuencia fiscal de ese hecho. En ese sentido, en caso de presentarse utilidad, la recuperación de la deducción por depreciación causará impuesto diferido a la tarifa de renta y el exceso con la utilidad de la operación causará la tarifa de ganancia ocasional, siempre y cuando el bien haya estado en el patrimonio de la entidad por dos años o más.

h. El IVA en la adquisición o importación de activos fijos, que en términos del artículo 115-2 del estatuto tributario puede ser deducible del impuesto de renta, generará impuesto diferido, por cuanto para efectos contables formará parte del activo, mientras que para efectos fiscales, será un gasto deducible sin formar parte del costo fiscal de ese activo. Al respecto se sugiere consultar los conceptos 125 del 24 de abril del 2017 y el 506 del 23 de agosto del mismo año, en los cuales el Consejo Técnico de la Contaduría Pública señala y ratifica, respectivamente, que este IVA es un impuesto no recuperable y por lo tanto debe formar parte del costo contable de los activos respectivos.

Como ya se mencionó, el objetivo de este documento es presentar algunas situaciones para considerar al momento de realizar el cálculo del impuesto diferido al cierre del año 2017. Es imposible mencionar la totalidad de este tipo de circunstancias. Por esto se sugiere realizar un análisis muy cuidadoso de la NIC 12 y de la sección 29 de la NIIF para las Pymes, así como de la situación fiscal de cada entidad con el fin de determinar apropiadamente las bases fiscales

de los activos y pasivos y con esto obtener un impuesto diferido razonable a la luz de los nuevos marcos contables. No debe olvidarse que el impuesto diferido afecta la utilidad distribuible, por lo que de su cálculo dependerá el futuro dividendo a ser entregado a los accionistas.

Edwin Mauricio Romero Alzate

Contador Público Universidad Nacional de Colombia

Especialista en revisoría fiscal y tributación

Redactor Unidad Contable de Legis Editores S.A.