

**IMPACTO CONTABLE Y FISCAL DE LA APLICACIÓN DE LA NIC 12 EN LA
PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO EN COLOMBIA.**

**MANUEL GUILLERMO GARCÉS FANDIÑO
STEPHANIA VALLEJO PIMIENTA**

**UNIVERSIDAD DEL VALLE
FACULTAD DE CIENCIAS DE LA ADMINISTRACIÓN
PROGRAMA ACADÉMICO DE CONTADURÍA PÚBLICA
SANTIAGO DE CALI
2013**

**IMPACTO CONTABLE Y FISCAL DE LA APLICACIÓN DE LA NIC 12 EN LA
PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO EN COLOMBIA.**

**MANUEL GUILLERMO GARCÉS FANDIÑO
STEPHANIA VALLEJO PIMIENTA**

Monografía para optar al título de contador público

**Director
Gustavo Alfredo Pérez Victoria
Contador público**

**UNIVERSIDAD DEL VALLE
FACULTAD DE CIENCIAS DE LA ADMINISTRACIÓN
PROGRAMA ACADÉMICO DE CONTADURÍA PÚBLICA
SANTIAGO DE CALI
2013**

DECIDATORIA

Dedicamos este trabajo de grado a Dios por su inmensa sabiduría, a nuestros padres y familiares por contribuir durante todo este proceso.

Manuel Guillermo Garcés

Stephania Vallejo

AGRADECIMIENTOS

A Dios por permitirnos alcanzar esta meta.

A nuestros padres por apoyarnos durante toda nuestra formación académica.

Al docente y tutor Gustavo Pérez.

Al docente José Olivar Mosquera por motivarnos a continuar con esta investigación.

Al docente y amigo Oscar Moreno.

Manuel Guillermo Garcés

Stephania Vallejo

TABLA DE CONTENIDO

INTRODUCCIÓN	11
1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	13
1.1 FORMULACIÓN	13
1.2 CONTEXTO DEL PROBLEMA	13
1.3 DESCRIPCIÓN DEL PROBLEMA	14
1.4 ANTECEDENTES	15
1.5 JUSTIFICACIÓN	20
1.5.1 JUSTIFICACIÓN SOCIAL	20
1.5.2 JUSTIFICACIÓN ACADÉMICA	20
1.5.3 JUSTIFICACIÓN PERSONAL	20
2. OBJETIVOS	22
2.1 OBJETIVO GENERAL	22
2.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS	22
3. MARCO REFERENCIAL	23
3.1 MARCO HISTÓRICO	23
3.1.1 IMPUESTO DIFERIDO	23
3.1.2 PROPIEDAD PLANTA Y EQUIPO	23
3.2 MARCO TEÓRICO	25
3.2.1 HACIENDA PÚBLICA	25
3.2.2 IMPUESTOS	26
3.2.3 POLÍTICA FISCAL	29
3.2.4 CONTABILIDAD: REGISTRO Y REPRESENTACIÓN DE HECHOS ECONÓMICOS	30
3.2.5 DIFERIMIENTO	33
3.2.6 IMPUESTO DIFERIDO	34
3.2.7 PROPIEDAD PLANTA Y EQUIPO	35
3.2.8 NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA	38
3.3 MARCO JURÍDICO	40

3.4 MARCO CONTEXTUAL	46
3.5 MARCO CONCEPTUAL	47
4. FUNDAMENTACIÓN TEÓRICA DEL IMPUESTO DIFERIDO EN LA PROPIEDAD PLANTA Y EQUIPO	51
4.1 IMPUESTO DIFERIDO EN COLOMBIA	51
4.2 COMPARATIVO DIFERENCIAS TEMPORALES Y DIFERENCIAS TEMPORARIAS	52
4.3 COMPARATIVO D.R. 2649 DE 1993 CON LA NIC 12	54
4.4. COMPARATIVO NORMATIVIDAD COLOMBIANA CON LA NIC 16	55
4.4.1 REVALUACIÓN	55
4.4.2 DEPRECIACIÓN Y VIDA ÚTIL	56
4.4.3 CAPITALIZACIÓN DE COSTOS Y GASTOS	56
4.5 CASOS QUE NO GENERAN IMPUESTO DIFERIDO	57
4.5.1 VALOR RESIDUAL O DE SALVAMENTO	57
4.5.2 ACTIVOS DE ÍNDOLE MEDIOAMBIENTAL	58
5. CASOS PRÁCTICOS	59
5.1 CASO PRÁCTICO: VALOR RAZONABLE	59
5.1.1 PLANTEAMIENTO DEL CASO	59
5.1.2 NORMATIVIDAD FISCAL	60
5.1.3 NORMATIVIDAD CONTABLE	61
5.1.4 NORMAS INTERNACIONALES	62
5.1.4.1 REEXPRESIÓN DE LA DEPRECIACIÓN	62
5.1.4.2 ELIMINACIÓN DE LA DEPRECIACIÓN	68
5.2 CASO PRÁCTICO: VIDA ÚTIL	72
5.2.1 PLANTEAMIENTO DEL CASO	73
5.2.2 NORMATIVIDAD CONTABLE Y FISCAL	74
5.2.3 NORMAS INTERNACIONALES	74
5.3 CASO PRÁCTICO: MÉTODOS DE DEPRECIACIÓN	78
5.3.1 PLANTEAMIENTO DEL CASO	79
5.3.2 NORMATIVIDAD FISCAL	80
5.3.3 NORMATIVIDAD CONTABLE	81
5.3.4 NORMAS INTERNACIONALES	85
5.4 CASO PRÁCTICO: COSTOS POR DESMANTELAMIENTO	89

5.4.1 EXENCIÓN DEL IMPUESTO DIFERIDO POR RECONOCIMIENTO INICIAL	90
5.4.2 PLANTEAMIENTO DEL CASO	91
5.4.3 NORMATIVIDAD CONTABLE Y FISCAL	92
5.4.4 NORMAS INTERNACIONALES	92
6. IMPORTES DESCONTADOS	101
7. REVELACIONES	102
8. CONCLUSIONES	106
9. BIBLIOGRAFÍA	108
10. CIBERGRAFÍA	111

LISTA DE TABLAS

TABLA 01. Diferencias temporales y temporarias.....	52
TABLA 02. Comparativo D.R. 2649 – NIC 12	54
TABLA 03. Datos valor razonable	59
TABLA 04. Valor neto del activo.....	60
TABLA 05. Tratamiento fiscal del valor razonable.....	60
TABLA 06. Tratamiento contable del valor razonable D.R. 2649 de 1993	61
TABLA 07. Contabilización Valorización D.R. 2649 de 1993	61
TABLA 08. Diferencias temporales D.R. 2649 de 1993 - Norma Fiscal	62
TABLA 09. Diferencias Costo y Depreciación Revaluados.....	63
TABLA 10. Valor neto del activo revaluado	64
TABLA 11. Contabilización Revaluación Normas Internacionales	64
TABLA 12. Contabilización Impuesto Diferido Por Revaluación	65
TABLA 13. Cálculo Depreciación para el Año 2013	65
TABLA 14. Contabilización Depreciación Año 2013 y siguiente	66
TABLA 15. Contabilización Traslado Superávit a Ganancias Acumuladas	66
TABLA 16. Movimiento de los saldos con medición a valor razonable	67
TABLA 17. Saldos Superávit y Ganancias Acumuladas.....	67
TABLA 18. Datos para eliminación de la depreciación	68
TABLA 19. Contabilización Eliminación de la Depreciación y Reconocimiento del Avalúo	68
TABLA 20. Contabilización Impuesto Diferido Por Revaluación - Eliminación Depreciación	69
TABLA 21. Contabilización Depreciación Año 2013 y siguientes - Método Eliminación.....	69
TABLA 22. Traslado Superávit - Método Eliminación.....	70
TABLA 23. Saldos al final del periodo con medición a valor razonable - Método eliminación depreciación	70
TABLA 24. Utilidad Contable - Ejemplo Valor Razonable.....	71
TABLA 25. Renta Líquida - Ejemplo Valor Razonable.....	71
TABLA 26. Contabilización Impuesto Corriente y Diferido - Ejemplo Valor Razonable..	71
TABLA 27. Datos Caso Vida Útil	73
TABLA 28. Depreciación Contable y Fiscal Caso Vida Útil	74
TABLA 29. Depreciación con adición en la vida útil.....	75
TABLA 30. Estado de Resultados /Renta Líquida año 2013 a 2016.....	76
TABLA 31. Contabilización impuesto corriente y diferido año 2013 a 2016.....	76
TABLA 32. Estado de Resultados /Renta Líquida año 2017 a 2021.....	77
TABLA 33. Contabilización impuesto corriente y reversión impuesto diferido año 2017 y siguientes.....	77
TABLA 34. Datos Caso Métodos de Depreciación	80
TABLA 35. Depreciación Saldos Decrecientes.....	81
TABLA 36. Depreciación Método Línea Recta	82
TABLA 37. Diferencias Temporales Norma Local - Norma Fiscal.....	82

TABLA 38. Estado de Resultados /Renta Líquida año 2013 y 2014.....	83
TABLA 39. Contabilización impuesto corriente y diferido año 2013.....	83
TABLA 40. Contabilización impuesto corriente y diferido año 2014.....	83
TABLA 41. Estado de Resultados /Renta Líquida año 2015 y 2016.....	84
TABLA 42. Contabilización impuesto corriente y reversión impuesto diferido año 2015 .	84
TABLA 43. Movimiento cuenta 2725 impuesto diferido	85
TABLA 44. Depreciación Método Unidades de Producción.....	86
TABLA 45. Diferencias Temporales NIC - Norma Fiscal Caso Métodos de Depreciación	86
TABLA 46. Contabilización Impuesto Diferido, Diferencias Temporales.	87
TABLA 47. Diferencias Temporarias NIC - Norma Fiscal Caso Métodos de Depreciación	87
TABLA 48. Contabilización Impuesto Diferido, Diferencias Temporarias	88
TABLA 49. Diferencia Impuesto Diferido Contable Local – NIC.....	88
TABLA 50. Datos Caso Costos Desmantelamiento	91
TABLA 51. Comportamiento Contable y Fiscal del Activo	92
TABLA 52. Contabilización Inicial Provisión por Desmantelamiento Año 2013	93
TABLA 53. Cálculo Valor Presente de la Provisión	93
TABLA 54. Contabilización Diferencia en Provisión por Desmantelamiento Año 2014...	94
TABLA 55. Comportamiento del Activo bajo NIC - Caso Costos Desmantelamiento	94
TABLA 56. Diferencia Temporal Imponible Caso Costos por Desmantelamiento	95
TABLA 57. Contabilización Impuesto Diferido Crédito.....	95
TABLA 58. Reversión Impuesto Diferido Crédito 2013 y siguientes.....	95
TABLA 59. Diferencias Temporarias Deducibles Caso Costos por Desmantelamiento.....	96
TABLA 60. Contabilización Impuesto Diferido Débito 2013.....	96
TABLA 61. Actualización Impuesto Diferido Débito 2014.....	97
TABLA 62. Estado de Resultados /Renta Líquida año 2016 Costos por Desmantelamiento	97
TABLA 63. Reconocimiento Impuesto de Renta Corriente y Diferido - Costos Desmantelamiento.....	98
TABLA 64. Movimiento Impuestos diferidos y Provisión por Desmantelamiento	98

LISTA DE FIGURAS

Figura 1. Cualidades de la información contable.....	31
Figura 2. Normas básicas.....	32
Figura 3. Unidades de Producción.....	85

INTRODUCCIÓN

El proceso de globalización que se ha desarrollado en el mundo, ha ocasionado un alto número de transacciones internacionales, un incremento en la relevancia, estandarización y control de la información. Por tal motivo y con el objeto de garantizar la comparabilidad de las cifras, las naciones en las que confluyen estas transacciones se han visto en la tarea de crear y adoptar un lenguaje común de información que se adecue a cada una de las necesidades de las partes involucradas en este proceso transaccional.

Para cubrir esta necesidad el IASB (International Accounting Standards Board) y la IFAC (Federación Internacional de Contadores Públicos), han elaborado y emitido estándares internacionales de información financiera. El presente estudio se centrará en mostrar la forma en que la Norma Internacional de Contabilidad 12 (NIC 12) afecta el cálculo y el tratamiento contable del impuesto de renta diferido en Colombia, específicamente su incidencia en el rubro de propiedad, planta y equipo; cuyo planteamiento metodológico y elementos de investigación se presentan a continuación.

El problema de investigación es: en la normatividad contable colombiana, específicamente en el Decreto Reglamentario (En adelante D.R.) 2649 de 1993, en sus artículos 67 y 78, se establece que los contribuyentes obligados a llevar contabilidad deben contabilizar un impuesto diferido cuando se presenten diferencias entre la información contable y fiscal que impliquen un mayor o menor pago del impuesto de renta en el periodo.

De igual modo y con la expedición de la Ley 1314 de 2009 el gobierno colombiano ha enfocado sus esfuerzos en converger hacia las Normas Internacionales de Contabilidad NIC en los diferentes entes sociales, un apéndice de esta normatividad internacional son la NIC 12 y la NIC 16, la primera hace referencia al impuesto a las ganancias y al tratamiento de sus consecuencias actuales y futuras, y la segunda que prescribe el tratamiento contable del inmovilizado material.

De conformidad con el problema de investigación planteado anteriormente surge el siguiente interrogante: ¿Cuál es el impacto contable y fiscal de la aplicación de la NIC 12 en la propiedad, planta y equipo en una empresa del sector real?. Para dar respuesta a esta pregunta se describirá la forma de cálculo y tratamiento contenida en el D.R. 2649 de 1993, la cual será comparada con la NIC 12 a través de diferentes ejemplos académicos y su correspondiente aplicativo con la NIC 16 de propiedad, planta y equipo o “Inmovilizado Material”.

La metodología utilizada para dar respuesta a la pregunta de investigación es la siguiente:

Se describirán las Normas Internacionales de Contabilidad 12 y 16 (NIC 12 y 16), igual tratamiento se le dará a la Normatividad Contable Colombiana referente al impuesto de renta diferido y al rubro de propiedad, planta y equipo. Finalmente, se realizarán casos aplicados para efectos de ilustrar las diferencias entre la normatividad contable internacional y la nacional en cuanto a la forma de cálculo del impuesto diferido y su aplicativo en el grupo propiedad, planta y equipo.

Con el desarrollo de las actividades planteadas en la metodología, se espera dar a conocer a través del planteamiento de los casos prácticos una base de estudio y consulta para todos aquellos estudiantes y profesionales interesados en el estudio de la normatividad internacional y su posterior aplicación en Colombia.

Para efectos de dar a conocer este proyecto de investigación, se hará uso de medios de divulgación académica como lo son las ponencias y la publicación en revistas especializadas con el tema tributario y contable.

Palabras Claves: Globalización, Norma Internacional, impuesto, impuesto diferido, diferencias temporales, valorización, costo de los activos, propiedad, planta y equipo, valor histórico, valor de realización, depreciación.

1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

1.1 FORMULACIÓN

¿Cuál es el impacto contable y fiscal de la aplicación de la NIC 12, en la propiedad, planta y equipo en una empresa del sector real?

1.2 CONTEXTO DEL PROBLEMA

La Real Academia de la Lengua Española define la globalización como la “tendencia de los mercados y de las empresas a extenderse, alcanzando una dimensión mundial que sobrepasa las fronteras nacionales”¹. De igual forma, el investigador del Instituto de Estudios Iberoamericanos de Hamburgo Klaus Bodemer define la globalización como “la intensificación de las transacciones transversales que hasta ahora se incluían en la llamada internacionalización”², este intercambio transaccional de tipo comercial ha ocasionado en las diferentes naciones una necesidad creciente por competir, formar alianzas estratégicas empresariales que promuevan la eficiencia en la gestión y procesos de las compañías y negocios. Por tal motivo y dada la connotación del crecimiento económico de las naciones, los acuerdos internacionales se han constituido como una herramienta de tipo contractual que facilite y promueve en primera instancia el mejoramiento de la calidad de vida de los ciudadanos, la equidad en la negociación y el beneficio mutuo.

En esta medida los acuerdos internacionales que se concreten entre los distintos países deben incluir medidas de estandarización de la información, para efectos de ejercer control, facilitar la comparación y el entendimiento universal de las operaciones e informes resultantes del proceso económico de las naciones, de tal manera que se garantice la elaboración y adopción de estándares de información económica y social que permitan el desarrollo exitoso del comercio internacional.

Colombia no ha sido ajena a este cambio, dado que desde el año 1990 y con la propuesta de apertura económica desarrollada por el ex presidente César Gaviria Trujillo, el país y su economía quedaron abiertas al mundo para firmar diferentes acuerdos económicos que promulgaran el crecimiento y desarrollo del país. Entre ellos se encuentran el acuerdo con

¹REAL ACADEMIA DE LA LENGUA ESPAÑOLA. Diccionario, Vigésima tercera edición.

² BODEMER, Klaus. La globalización. Un concepto y sus problemas. En: Nueva Sociedad No. 156 Julio-Agosto 1998, pp. 54-71 (En línea) Disponible en: <http://www.nuso.org/upload/articulos/2697_1.pdf> Consultado el 6 de mayo de 2012.

la Comunidad Andina de Naciones (CAN), el Tratado de Libre Comercio de los 3(TLC-G3. Colombia, Venezuela y México), programa de liberación del comercio Comunidad del Caribe (CARICOM), el acuerdo MERCOSUR, Tratado de Libre Comercio con EE.UU, Tratado de libre comercio con la Asociación Europea de Libre Comercio (AEL-EFTA), en el cual se comercializan productos a Liechtenstein, Noruega y Suiza, de igual forma se firmaron tratados de libre comercio en 2013 con Japón y Corea del Sur.

Estos acuerdos exigen, por parte de los países con los que se negocia, una serie de condiciones jurídicas y de seguridad en las que se incluye un lenguaje común de información financiera. A razón de este requerimiento nuestro país se ha visto en la tarea de decidir entre adoptar o converger en estos estándares de manera tal que la forma de elaborar y presentar su información financiera sea congruente, comprensible y comparable con la del resto del mundo. En este sentido y para dar cumplimiento a los requerimientos se expide la Ley 1314 de 2009, en la cual se decreta la convergencia de las normas contables vigentes (D.R. 2649 de 1993) a normas internacionales de información financiera.

1.3 DESCRIPCIÓN DEL PROBLEMA

En la Normatividad Contable Colombiana, específicamente en el D.R. 2649 de 1993, en sus artículos 67 y 78, se establece que los contribuyentes obligados a llevar contabilidad deben contabilizar un impuesto diferido débito, cuando se presenten diferencias temporales entre la información contable y fiscal que den lugar al pago de un mayor impuesto de renta en el periodo, y un impuesto diferido por pagar o crédito cuando dichas diferencias den como resultado el pago de un menor importe en el periodo por concepto de impuesto de renta.

Con la expedición de la Ley 1314 de 2009 el gobierno colombiano ha enfocado sus esfuerzos en converger hacia los Estándares Internacionales de Información Financiera en los diferentes entes económicos. Dado este panorama es relevante profundizar en este tema y dar claridad a los efectos que tal convergencia tiene en la determinación de los impuestos a cargo de estos entes.

La Junta de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB)³, ha establecido las normas internacionales de contabilidad (NIC) y las normas internacionales de información financiera (NIIF), cuyo objeto es la estandarización de la información financiera y contable a nivel mundial. Este conjunto de normas reglamenta todos los elementos de los estados financieros incluyendo el aspecto impositivo, esté último contenido en la NIC 12, la cual tiene por objeto prescribir el tratamiento contable del impuesto a las ganancias, así como el tratamiento de sus consecuencias actuales y futuras, por lo cual se ven reflejadas en la contabilización del impuesto diferido al emplear para su determinación el “método del pasivo” (Basado en el Balance General).

En esta medida la NIC 12 establece una serie de principios que difieren a la normatividad colombiana en cuanto al método aplicable para realizar el cálculo del valor a registrar por concepto de impuesto diferido; así como también la inclusión de nuevas partidas que bajo la normatividad nacional no eran contempladas. En el caso específico de la propiedad, planta y equipo se plantean una serie de cambios en la forma y metodología para determinar el costo contable de los activos, su valorización, su tratamiento en el momento de su enajenación y reconocimiento de su vida útil dado el aplicativo de los diferentes métodos de depreciación, entre otros previstos por la NIC 16.

Dicho esto, es de vital importancia ahondar en este problema dadas las implicaciones y consecuencias que tienen estos cambios en la legislación con relación al normal desarrollo de las empresas del sector real, que deberán adoptar en su sistema operativo un nuevo modelo de información financiera basado en normas internacionales, deberán adecuarse a las disposiciones establecidas en la Ley 1314 de 2009 con respecto al proceso de convergencia de estas normas internacionales, las cuales entrarán a modificar severamente lo ya establecido.

1.4 ANTECEDENTES

Una vez puesto en marcha en Colombia el proceso de convergencia hacia las Normas Internacionales de Información Financiera se han desarrollado tres investigaciones

³(IASB), Es un organismo independiente del sector privado que desarrolla y aprueba las Normas Internacionales de Información Financiera. El IASB se constituyó en el año 2001 para sustituir al Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (International Accounting Standards Committee). Sustituyendo el antiguo IASC en la emisión de normas contables. Este organismo depende de la Fundación IASC y tiene sede en Londres, siendo sus principales objetivos el establecimiento de una información financiera armonizada y la aprobación de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIFs – IFRSs). Tomado de: NIC NIIF PORTAL EN ESPAÑOL. (En línea). Disponible en: <<http://www.nicniif.org/home/iasb/que-es-el-iasb.html>> Consultado el 02 de Septiembre de 2012.

relevantes acerca de los efectos tributarios de su aplicación en el impuesto de renta diferido en Colombia.

Una primera investigación fue desarrollada por el Contador Público Fabio E. Alfonso Cortés⁴ miembro de la Asociación Nacional de Empresarios de Colombia (ANDI), el cual trata el problema de la convergencia a normas internacionales y las conciliaciones contables y tributarias en el impuesto de renta diferido. El Doctor Alfonso Cortés aborda el tema desde la normatividad colombiana, específicamente el D.R 2649 de 1993, del cual se vale para definir el concepto de impuesto diferido y explicar la importancia del mismo con el fin de llegar al significado de diferencia temporaria.

Posteriormente, hace uso de dos pequeños ejemplos en los cuales parte de la utilidad antes de impuestos, determina qué parte de ella corresponde a renta gravada y qué parte a diferencias temporarias, lo que multiplicado por la tasa de impuestos da como resultado el impuesto de renta a pagar y el impuesto de renta diferido respectivamente. En igual medida, compara el método del diferido (Enfoque basado en el Estado de Resultados), el cual se emplea actualmente en Colombia, con el método del pasivo (Enfoque basado en el Balance) que está contenido en la NIC 12, explicando cómo llegar al valor de impuesto diferido con cada uno de los métodos e ilustrando el efecto del cálculo sobre la tasa efectiva de impuesto de renta. Igualmente, señala que el cambio de base de medición de costo histórico por el de costo a valor razonable en partidas como la propiedad, planta y equipo, los instrumentos financieros, la agricultura, entre otros, hará más complejo el proceso de conciliación entre las bases contables y las bases fiscales.

Alfonso Cortés señala aspectos a tener en cuenta para la convergencia en Colombia: 1) las pérdidas fiscales y excesos de renta presuntiva, dado que “la norma internacional señala que debe reconocerse un activo por impuestos diferidos, con las pérdidas fiscales no utilizadas aún, pero solo en la medida que sea probable la disponibilidad de ganancias fiscales futuras contra las cuales cargar esas pérdidas”⁵; 2) los créditos fiscales no utilizados, con las mismas condiciones que las pérdidas fiscales, y 3) las diferencias temporarias en la doble tributación de lo cual explica: “El artículo 49 del Estatuto Tributario, tiene como objetivo desmontar la doble tributación en Colombia, relacionando la renta líquida gravable del periodo con el impuesto básico del período y con la utilidad

⁴ ALFONSO CORTÉS, Fabio E. El impuesto de renta diferido y las conciliaciones contables y tributarias. Presentación de powerpoint. Octubre 2009, Diapositivas 20 (En línea) Disponible en:<www.andi.com.co> Consultado el 6 de mayo de 2012.

⁵Ibíd., Diapositiva 15.

contable después de impuestos, sin tener en cuenta el impuesto de renta diferido, que es la partida que concilia las anteriores”⁶

Finalmente concluye que las empresas optan por llevar dos contabilidades, una con norma nacional y una con norma internacional y señala concretamente que “se debe tener un solo sistema contable con suficiente información para todas las cuentas que permitan identificar a través de subcuentas o de cualquier otro mecanismo, las bases contables y las fiscales de las diferentes partidas, de tal forma que, se pueda cumplir con los objetivos contables y fiscales y facilite las conciliaciones correspondientes”⁷

Una segunda investigación desarrollada por el profesor Javier E. García Restrepo⁸, investigador de la Universidad Autónoma Latinoamericana de Medellín hace alusión a los efectos tributarios de la aplicación de las normas internacionales de contabilidad en Colombia, el profesor García en su investigación realiza un examen comparativo de la normatividad regulatoria de la actividad contable y fiscal en Colombia, y la contrasta con los cambios propuestos por la Ley 1314 de 2009 y las normas internacionales de contabilidad emitidas por el IASB (Junta de Estándares Internacionales de Contabilidad).

A lo largo de su investigación, el profesor García, busca ejemplificar en forma clara y precisa el alcance y los posibles cambios que se pueden presentar en la contabilidad de las organizaciones al aplicar las normas internacionales. En esta medida, inicia con el análisis del problema de que el estudio de los efectos de la aplicación de las normas internacionales de contabilidad no son el resultado de la aplicación y convergencia a una nueva normatividad contable y fiscal en el país, sino los efectos que se presentarán muy seguramente en la parte fiscal.

Por ejemplo, en la parte referente al impuesto diferido inicia con el estudio de los vacíos normativos, como lo son: las limitaciones contenidas en el artículo 49 del Estatuto Tributario y el artículo 22 de la Ley 75 de 1986 con respecto a la utilidad susceptible de distribuir como no gravada y la afectación de la base impositiva en cabeza de los socios y accionistas, produciéndose la doble tributación, en igual medida aborda el tema de las pérdidas fiscales por compensar, ilustrando mediante un ejemplo que la NIC 12 al hacer uso del “método del pasivo basado en el balance de la situación general la considera una diferencia temporaria y reconoce el impuesto diferido asociado desde el momento en que se

⁶ Ibíd.

⁷ Ibíd., Diap. 20.

⁸ GARCIA RESTREPO, Javier E. Revista Número 34. LÍNEA CONTABLE”. Universidad Autónoma Latinoamericana “EFECTOS TRIBUTARIOS DE LA APLICACIÓN DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD EN COLOMBIA” Páginas 1-39.

origina, eso sí respetando los límites que impone la NIC 12”⁹. En el “método del diferido, de la norma nacional, la pérdida fiscal no se reconoce como una diferencia temporal pero que en el futuro se puede compensar en presencia de rentas líquidas, como una diferencia definitiva en lo fiscal. Esto genera un distanciamiento entre los métodos que se manifiestan en el tamaño del gasto impuesto”¹⁰.

En últimas y siguiendo la temática de los efectos de la aplicación de la NIC 12, el autor hace referencia a un importante hecho el cual es el cambio en la medición de los activos a su valor razonable, esto en tanto que las modificaciones presentadas por la NIC 16 en este apartado, reflejan un desplazamiento del concepto de valoración de los mismos a su costo histórico; de gran aplicación en la contabilidad colombiana, para basarse en el “principio de valor de mercado”. En este sentido se apoya en las palabras del importante economista español, Jesús Huertas Soto, en cuanto a que “ el supuesto valor de real de mercado” so pretexto de darle transparencia a los balances de las empresas, ha ocasionado un efecto adverso a lo inicialmente esperado, esto debido a que los valores de mercado no propician una vez “aplicado el supuesto precio justo”(el cual está amarrado a las cotizaciones del mercado), una valoración objetiva de los mismos, ya que su determinación se basa en supuestos subjetivos,..”. De igual forma y siguiendo el hilo conductor, también hace alusión al manejo de la revaluación la cual puede ser tratada de las siguientes maneras: a) Reexpresada proporcionalmente al cambio en el importe en libros bruto del activo y b) eliminada contra el importe en libros bruto del activo, haciendo uso de las alternativas de reexpresión del activo.

Y por último éste investigador expresa que con las intromisiones indebidas de las normas contables en las fiscales y con la nueva legislación tributaria y comercial necesarias en este nuevo escenario internacional, Colombia debe realizar un esfuerzo enorme, no solo desde el gobierno a través de sus instituciones, sino también desde la academia para que la nueva normatividad no sea un talón de Aquiles para la económica colombiana sino que por el contrario, esta novedad se convierta en una herramienta de comunicación económica internacional.

El Doctor Orlando Corredor Alejo¹¹ trató el tema del impuesto de renta diferido bajo la perspectiva de las Normas Internacionales de Información Financiera, en el IV Congreso de Contadores Públicos Javerianos, en esta conferencia planteó como objetivo determinar el

⁹ Ibíd. Pág. 21

¹⁰ Ibíd. Pág. 22

¹¹ CORREDOR ALEJO, Orlando. IV Congreso de Contadores Públicos Javerianos. Cali, 2011.

tratamiento contable del impuesto de renta a partir de la aplicación de bases comprensivas de contabilidad y los principios de asociación y medición, contenidos en el D.R. 2649 de 1993.

Hizo énfasis en que las bases de comprensión de la información son muchas, lo cual se encuentra establecido en el mismo decreto, por lo tanto la base de comprensibilidad contable es distinta a la base de comprensibilidad tributaria, de allí que sea necesario realizar para el caso del impuesto de renta, la conciliación de la utilidad contable y fiscal, de la cual se derivan las diferencias temporales, que son partidas que se reconocen en un periodo contablemente y en otro periodo fiscalmente.

En este orden de ideas, el Doctor Corredor señaló dos rubros importantes para la comprensión del impuesto diferido, uno del balance, el pasivo por impuesto de renta, y el segundo, de los resultados, la participación del Estado en los resultados o impuesto. Definió como metodologías las posibles maneras en que se debe reconocer el impuesto que se deja de pagar en un periodo para pagarlo en posteriores periodos, o el impuesto que se paga de más en un periodo para su recuperación en los periodos siguientes, dichas metodologías son dos, una a partir de los resultados, método del diferido, el cual se emplea actualmente en Colombia, y que considera no es el método más adecuado puesto que solo toma en cuenta el estado de resultados; la segunda metodología se desarrolla a partir del Balance, el método del pasivo, el cual es contemplado por los estándares internacionales, pero que realiza un barrido por el estado de resultados para encontrar diferencias temporales, por lo tanto es mucho más completo.

Finalizó la conferencia dando como principal ejemplo el cambio del método el reconocimiento de impuesto diferido por pérdidas fiscales, señalando que en Colombia no se aplica ya que el Consejo de Estado así lo estableció, y en última instancia invitó al gremio contable a hacer una reflexión sobre la aplicación del conocimiento, puesto que los problemas contables los resuelve el Consejo de Estado, cuando no son asuntos legales sino de carácter técnico.

De antemano, conocer algunos de los estudios e investigaciones académicas sirve para formar una idea generalizada en cuanto a la profundización que se le ha dado a la temática del impuesto diferido con relación a las normas internacionales, estos avances muy seguramente servirán como guía para futuros estudios en materia tributaria como lo es el presente.

1.5 JUSTIFICACIÓN

1.5.1 JUSTIFICACIÓN SOCIAL

Para la sociedad en general, y en especial para el empresario y profesional colombiano es importante tener presentes las distintas regulaciones y cambios que en materia contable y fiscal se desarrollen en el país, ya que su publicación y promulgación buscan hacer comprensible y aplicable un nuevo modelo de información financiera de alta calidad, el cual beneficie a todos los partícipes del mercado, como lo son entre otros, consumidores, inversionistas, empresarios y asesores de todo tipo. A través de ésta investigación se da ejemplo ilustrativo y descriptivo de cómo esa nueva normatividad referente al impuesto de renta diferido, puede afectar o no, en el caso de los empresarios el monto de impuesto a pagar por este concepto, y la incidencia del mismo en los flujos de efectivo, en igual forma es beneficioso para los profesionales que trabajen en el ámbito tributario, ya que la misma investigación proporcionará una base de estudio y un claro ejemplo de aplicación o convergencia, el cual facilite la labor de asesoría.

1.5.2 JUSTIFICACIÓN ACADÉMICA

Para la sociedad académica se pretende proporcionar una base investigativa a partir de los resultados obtenidos, para todos aquellos miembros, llámese estudiantes, profesores o investigadores que deseen ahondar en la temática impositiva y de normas internacionales.

Además de la importancia de la actualización profesional que es el deber ser de un Contador con respecto a toda normatividad que afecte o modifique el quehacer contable. En esta medida el rol que desempeña la profesión contable en la comprensión y asesoramiento empresarial en estos temas neurálgicos, hace necesario un elevado rigor en el conocimiento de esta normatividad para dar un cumplimiento eficaz a la obligación emanada de la carta magna, de la Ley 43 de 1990 y los convenios internacionales que en materia contable firman las naciones, entre otras normas aplicables; el nivel de impuestos y la afectación en el monto recaudado por las entidades públicas encargadas de manejarlos. Y en última medida tratar de dar una respuesta permanente y lo más cercana a la realidad a esta problemática contable y empresarial.

1.5.3 JUSTIFICACIÓN PERSONAL

La justificación personal de ésta investigación radica en que al ser partícipes de un proceso de investigación en impuestos y normas internacionales, se logra: profundizar la fundamentación teórica y práctica en esta área de conocimiento, escalar un peldaño más en

la etapa de formación profesional y en últimas adquirir una metodología que permita en el futuro emprender nuevos proyectos investigativos o de estudios académicos avanzados.

2. OBJETIVOS

2.1 OBJETIVO GENERAL

Identificar el impacto contable y fiscal de la aplicación de la NIC 12 en la propiedad, planta y equipo.

2.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- Establecer el tratamiento y forma de cálculo del impuesto diferido conforme lo señala la normatividad Colombiana y las normas internacionales de información financiera.
- Identificar el tratamiento contable y fiscal al aplicar las normas internacionales de información financiera referentes al rubro propiedad, planta y equipo y la posterior determinación del impuesto diferido.
- Definir y comparar mediante casos prácticos la aplicación de la normatividad internacional en la propiedad, planta y equipo y su incidencia en el impuesto diferido.

3. MARCO REFERENCIAL

3.1 MARCO HISTÓRICO

3.1.1 IMPUESTO DIFERIDO

El impuesto diferido en Colombia surge mediante el D.R. 2160 de 1986, el cual en su artículo 26 establece “El efecto en el impuesto sobre la renta originado por el reconocimiento de ingresos, costos y gastos para fines tributarios en períodos diferentes de los utilizados para propósitos contables, se debe registrar como impuesto diferido”. En 1993 el D.R. 2649, señala en los artículos 67 y 78, la obligatoriedad de contabilizar como un impuesto diferido débito o crédito el efecto de las diferencias temporales que impliquen el pago de un menor o mayor impuesto por concepto de renta en el año corriente, pero un mayor o menor desembolso en años futuros.

Con la Ley 1314 de 2009, se decreta la convergencia de las normas contables locales con normas internacionales de aceptación mundial, por lo cual el tratamiento del impuesto diferido deberá llevarse con observancia de la NIC 12. La NIC 12 data del año 1979, denominada “Contabilización del impuesto a las ganancias”, en ella se establecía como método para identificar el impuesto diferido el enfoque basado en los resultados, reconociendo así las diferencias temporales. En 1996 la NIC 12 fue revisada y reemplazada por la NIC 12 “Impuesto a las Ganancias”, la cual fue revisada nuevamente en el 2000; en el nuevo texto se establece el enfoque del balance, debiendo reconocerse las diferencias temporarias a que haya lugar.

Adicionalmente, existen dos interpretaciones relacionadas con la NIC 12, Standing Interpretations Committee SIC 21 (Comité de Interpretación de Normas) “Impuesto a las ganancias – recuperación de activos no depreciables revaluados” y la SIC 25 “Impuesto a las ganancias – cambio en la situación fiscal de la entidad o de sus accionistas” (El Comité de Interpretación de las Normas SIC, es el organismo encargado de desarrollar las interpretaciones de las normas emitidas por el IASB).

3.1.2 PROPIEDAD PLANTA Y EQUIPO

La historia de la NIC 16 se remonta al año 1980, año durante el cual se presenta para discusión pública el borrador E18 titulado “Contabilidad para la propiedad, planta y equipo en el contexto del sistema de costo histórico”. Dos años más tarde fue aprobada la NIC 16, que entró en vigencia efectiva a partir de enero de 1983. En diciembre de 1993 y después de haber pasado por un proceso de discusión pública el borrador E43 (publicado en

1992), se actualiza la NIC 16, la cual empieza a tener vigencia durante el primer trimestre del año 1995 como parte de un proyecto de Comparabilidad de los estados financieros.

Ya para los años de 1997 y 1998 la NIC 16 es revisada y modificada, de tal forma que fuera coherente con la redacción presentada a la NIC 22, Combinaciones de Negocios, a la NIC 36, Deterioro del Valor de los Activos, y a la NIC 37, Provisiones, Activos contingentes y Pasivos contingentes. La NIC 16 revisada durante este lapso de tiempo tiene vigencia para los estados financieros anuales presentados a partir de julio de 1999 y debe aplicarse desde 2005. De igual forma esta norma deroga las siguientes interpretaciones: a) “SIC-6 costes de modificación de los programas informáticos existentes, b) SIC-14 Inmovilizado material-indemnizaciones por deterioro del valor de las partidas; y c) SIC- 23 Inmovilizado material-Costes de revisiones o reparaciones generales”¹².

Haciendo referencia a algunos aspectos históricos importantes dentro de la forma de proceder para contabilizar la propiedad, planta y equipo en Colombia, se tienen los siguientes: para el año de 1986 el D.R. 2160, específicamente en el artículo 46, se especifica qué bienes son considerados y catalogados como pertenecientes al grupo propiedad, planta y equipo, de igual forma se hace referencia como bien lo describe el artículo 48 del mismo decreto, a conceptos como el de valuación de las propiedades, contabilización de las valorizaciones y el lleno de requisitos para la realización de avalúos técnicos. Ya por último en el artículo 50 del texto en mención se establece la forma de presentación de los costos, valorizaciones y demás elementos inherentes a la propiedad, planta y equipo en los estados financieros.

Posteriormente el D.R. 2650 y 2649 de 1993 y una vez incluidas las modificaciones del D.R. 2894 de 1994 respectivamente, establece: por una parte la descripción de la cuenta 15 Propiedad, planta y equipo, la cual reza que *“Agrupa el conjunto de las cuentas que representan los bienes y derechos tangibles e intangibles de propiedad del ente económico... que en la medida de su utilización, son fuente potencial de beneficios presentes o futuros, De igual forma establece que... las cuentas que integran esta clase tendrán saldo de naturaleza débito, con excepción de las Provisiones, las Depreciaciones, el Agotamiento y las Amortizaciones Acumuladas, que serán deducidas, de manera separada, de los correspondientes grupos de cuentas”*¹³.

¹² DELOITTE & TOUCHE TOHMATSU.NIC 16 (En línea) Disponible en: http://www.deloitte.com/view/es_CO/co/biblioteca-tecnica/52c4ae59be0fb110VgnVCM100000ba42f00aRCRD.htm Consultado Marzo 28 de 2013.

¹³ Decreto número 2894 de 1994. Diciembre 31. Por el cual se modifica el Decreto 2650 del 29 de diciembre de 1993. Diario oficial N. 41660. 1994.

En igual apartado de esta norma se establece que *“el ente económico deberá ajustar sus activos de acuerdo con el Sistema Integral de Ajustes por inflación mensual o anualmente, de conformidad con lo previsto en las disposiciones legales vigentes”* (eliminados por D.R. 1536 de 2007).

Para igual periodo de tiempo el D.R. 2649 de 1993, en su artículo 64 establece la contabilización de la propiedad planta y equipo, como todos aquellos *“activos tangibles adquiridos, construidos, o en proceso de construcción, con la intención de emplearlos en forma permanente, para la producción o suministro de otros bienes y servicios, para arrendarlos, o para usarlos en la administración del ente económico, que no están destinados para la venta en el curso normal de los negocios y cuya vida útil excede de un año”*¹⁴. En igual forma se determina su método de valoración y depreciación, lo concerniente a su vida útil y los requisitos para que sea efectivo un avalúo técnico, entre otros aspectos relevantes.

3.2 MARCO TEÓRICO

3.2.1 HACIENDA PÚBLICA

“La hacienda pública es una disciplina que analiza los objetivos buscados por el sector público a través de los ingresos y los gastos presupuestales”, de esta manera y conforme a como lo expresa Juan Camilo Restrepo en su libro “Hacienda Pública” los objetivos de esta disciplina son:

- La provisión de bienes colectivos: Son todos aquellos bienes que el mercado en condiciones normales no está en capacidad de suministrar al ciudadano. Estos bienes se clasifican en necesidades sociales y bienes meritorios, los primeros no presentan exclusión ni fraccionamiento ya que su disfrute se presenta en forma colectiva ,(Ej.: Defensa Nacional, Servicios Judiciales), por otra parte en los bienes meritorios no opera “el principio de exclusión ni de indivisibilidad” ya que su goce y disfrute solo se enfoca a una parte de la ciudadanía y no a una colectividad, distribuyendo por tanto una parte del presupuesto para suministrar en forma paralela a la oferta privada esta clase de bienes (Ej.: Educación).
- Redistribución del ingreso: Consiste en asignar una mayor porción de los bienes y servicios públicos a los sectores más pobres de la población, distribuyendo para

¹⁴ Decreto número 2649 de 1993. Diciembre 29. Por el cual se reglamenta al contabilidad en general y se expiden los principios o normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia. Diario oficial N. 41156. 1993

ello parte de los ingresos de la población con mayor poder adquisitivo. El instrumento más eficaz para cumplir el objeto redistributivo es el gasto público.

- Estabilidad: Dentro de las finanzas públicas de un país la estabilidad juega un rol determinante, ya que su accionar busca reducir el índice inflacionario al prever el comportamiento económico de variables como el consumo y la inversión.
- Desarrollo económico: La política fiscal en la que confluyen los diversos impuestos y la determinación del gasto público tienen una gran incidencia en el desarrollo económico de un país. Estas políticas buscan generar equidad, es decir que el recaudo de impuestos sea superior al crecimiento económico, posibilitando de esta manera la formación de capital suficiente que permita moderar el gasto público, estabilizar las finanzas públicas, evitando la generación de déficit fiscales.

Conforme a lo anterior, la Hacienda Pública clasifica los ingresos públicos en tributarios y no tributarios:

- Los Tributarios están conformados por los impuestos los cuales son definidos por el profesor Gastón Jéze como; " una prestación pecuniaria exigida a los particulares por vía de autoridad a título definitivo y sin contraprestación con el objeto de atender las cargas públicas."¹⁵
- Los No Tributarios incluyen las concesiones para la explotación petrolera y minera, ingresos por administración de activos, la venta de activos de propiedad estatal, entre otros.

3.2.2 IMPUESTOS

Antes de empezar a concebir una respuesta a la pregunta ¿Por qué Impuestos?, es preciso adentrarse en todo el desarrollo histórico que ha tenido esta acepción económica. Para lograr este cometido, se tomará como referencia a Adam Smith.

Conforme a lo anterior, y antes de abordar la temática impositiva como tal, es preciso hacer mención a las fuentes de ingreso o de renta, las cuales según considera el autor provienen de dos fuentes 1) La propiedad perteneciente al soberano, el cual como propietario del capital o de una porción de tierras puede obtener un beneficio, bien sea,

¹⁵ RESTREPO, Juan Camilo. Hacienda pública. Universidad Externado de Colombia, 3ª edición, 1996, Pág. 127.

empleándolo o prestándolo y, 2) Una segunda fuente de obtención de la renta es el ingreso obtenido del pueblo.

Una característica de las rentas pertenecientes al soberano era la existencia de diferentes alternativas para invertir y poner en circulación el capital, algunas opciones en la Europa antigua, especialmente en Estados como Venecia y Ámsterdam, además de otras repúblicas en expansión, era por ejemplo, la obtención de ganancias a través de sus empresas mercantiles, de la explotación de sus puertos marítimos. Con la inclusión de la Banca en estos Estados y producto de las buenas administraciones, ordenadas, metódicas y vigilantes de las aristocracias se logró una acumulación de riqueza, que no solo generaba considerables dividendos a los propietarios de ese capital, sino que la misma acumulación de riqueza consideraba el establecimiento de un tesoro, el cual podía ser utilizado para ser prestado a los súbditos o a estados extranjeros a razón del pago de unos intereses.

Otros Gobiernos como el de Pensilvania, sin necesidad de acumular tesoro alguno, inventó el método de prestar a sus súbditos elementos equivalentes al dinero, como lo era el caso de los vales de crédito, a intereses y bajo fianza de tierras, cuyo valor de préstamo podía doblar el valor del predio, y hacerse transferible de mano a mano. Este tipo de instrumentos generadores de renta, según considera el autor, por la misma “naturaleza inestable y perecedera del Capital y del Crédito hace que éste sea un medio poco seguro para cimentar sobre él los principales ingresos sobre los cuales descansa la dignidad y permanencia de un Gobierno”¹⁶

Por esta razón, es considerada la tierra como un fondo mucho más importante, ya que, la mayoría de las naciones una vez superado su estado pastoril, han obtenido sus principales ingresos producto de la renta de las tierras pertenecientes al dominio público. Una vez contextualizado las fuentes de ingresos percibidos por una comunidad de la época antigua es importante resaltar bajo qué circunstancias, este tipo de rentas derivadas de la tierra no cubren los gastos del Gobierno.

La guerra y la preparación para la misma, se configuran como los dos principales gastos en los que incurre un Estado Moderno. En antiguas sociedades como la Griega e italiana, el mismo ciudadano sacaba de sus expensas todo lo necesario para combatir, de igual forma en las antiguas monarquías Europeas por las mismas circunstancias de los tiempos, por uso y costumbre se preparaba al siervo para el enfrentamiento y se obligaba al señor feudal a que sufragara los gastos de mismo hasta su culminación, así, de esta manera se liberaba al soberano de la carga económica que representaba una confrontación hostil.

¹⁶ SMITH, Adam, Naturaleza de la riqueza de las naciones, Volumen 1: London 1776. 722 pg.

Habida cuenta de estos hechos, la renta producto del usufructo de la tierra de un país, como ya se ha evidenciado anteriormente, no será suficiente para cubrir el gasto ordinario del mismo. Una vez planteadas estas disyuntivas, y socavado el proceso feudal, en el que el siervo obtuvo (por ser dueño de la técnica y la mano de obra) una parte de las tierras del señor feudal, a cambio por supuesto de un tributo o compensación por el uso del suelo. De igual forma, con la privatización de los medios de producción, y la constitución de muchas industrias y agremiaciones de artesanos, los ciudadanos de una república, se vieron en la obligación de contribuir con el sostenimiento del Estado o soberano.

La figura a través de la cual se realizó este tipo de aporte se denominó impuesto, el cual no solo reduciría el nivel de ingresos privados percibidos por la población por tres conceptos principalmente, como lo eran la renta (capital y la tierra), los beneficios o salarios, sino que además se convertirían en una fuente de financiación para diferentes programas relacionados con la protección de la soberanía, el bienestar de la población y el sufragio de los gastos públicos del soberano y comunidad.

Igualmente, Adam Smith plantea que existen cuatro máximas *que comprenden a todos los tributos en general*:

- 1) Igualdad. Como se explicó anteriormente los ciudadanos deben contribuir con la financiación de los gastos del gobierno, sin embargo, deben hacerlo atendiendo a la proporcionalidad de los ingresos percibidos. Además, cualquier impuesto que recaiga sobre una sola fuente de ingresos es desigual, para que exista igualdad debe recaer sobre las tres fuentes de ingresos.
- 2) Certidumbre. *El impuesto que cada individuo está obligado a pagar debe ser cierto y no arbitrario*, todo lo referente al impuesto debe estar claramente especificado, el monto, las cuotas, la forma de pago, la fecha de pago, absolutamente todo, con el fin de que los contribuyentes tengan claridad respecto a qué fuente de ingresos están tributando y la manera de calcular el monto que deben pagar por dicho concepto; cualquier vacío en la ley que ordena impuestos da lugar a que surjan diferencias entre el cálculo del impuesto de un contribuyente frente a otro, al igual que fomenta la corrupción, por ello no debe haber incertidumbre respecto al monto que se debe pagar.
- 3) Comodidad del pago. Los impuestos deben cobrarse en el momento y de la manera que resulte más cómoda para el contribuyente, esto es, por ejemplo, el impuesto que recae sobre la tierra debe cobrarse en el momento en el cual el contribuyente la adquiere, puesto que es el tiempo en el que presenta mayor solvencia; el impuesto

que recae sobre el consumo de bienes deberá cobrarse cuando se efectúe la compra de estos, si se realiza de esa manera el contribuyente no tendrá problema para cancelarlo, puesto que lo hace poco a poco, a medida que adquiere los bienes conforme a su necesidad.

- 4) Economía en la recaudación. Los tributos deben recaudarse de tal manera que exista la menor diferencia posible entre lo que paga el contribuyente y la cantidad que ingresa al tesoro público. Un impuesto que tiene efectos gravosos para la comunidad, como el fomento a la evasión por impuestos demasiado onerosos, la generación de desempleo por causa de las penalidades de índole fiscal, o el exceso de personas involucradas en el proceso de recaudo no es un impuesto viable, puesto que resulta más costoso para el pueblo que beneficioso para el soberano.

3.2.3 POLÍTICA FISCAL

“Corresponde al manejo de los ingresos y los gastos del gobierno para proveer bienes y servicios públicos, redistribuir el ingreso, y afectar la oferta y demanda agregada”¹⁷. Por lo tanto, para que un gobierno pueda financiar sus gastos de funcionamiento y de inversión se hace necesario la imposición de tributos y la adquisición de deuda, bien sea interna (colocando bonos en el mercado financiero o endeudándose con el Banco Central) o en el mercado internacional. Lo anterior no significa que deba igualarse en todo momento la balanza entre ingresos y egresos de un gobierno, pero si es claro que la formulación de estas políticas económicas debe ser tendiente en evitar que el gobierno incremente en forma deliberada su nivel de gasto público por encima de su relación de ingresos, incurriendo de esta manera en un déficit, y una posible desestabilización económica al aumentar el saldo de la deuda pública.

“La política fiscal suele manejarse anticíclicamente, es decir, en sentido contrario a lo que en determinado momento indica el ciclo económico, con el objeto de estabilizar la economía”¹⁸. Así, por ejemplo, cuando la economía presenta signos de recesión, el gobierno puede hacer uso de una política expansionista la cual eleve el gasto público (estimulando la demanda de la economía), reduzca su nivel de ingresos, bajando los impuestos (lo cual aumenta la base de ingreso disponible con destino a la inversión y el consumo) y aumente las transferencias. En el caso contrario, “cuando la economía se encuentre en expansión, a causa del crecimiento de la demanda por encima de la oferta

¹⁷BANCO DE LA REPÚBLICA. Introducción al análisis económico: El caso colombiano. Santafé de Bogotá: Siglo de hombre editores, 1998. 404 pg. (CEP, Biblioteca Luis- Ángel Arango).

¹⁸ Ibíd., Pág. 384.

agregada y se generen por consiguiente presiones inflacionarias”¹⁹, la política fiscal puede actuar para frenar este crecimiento, al adoptar medidas contractivas como, reducir su gasto público inclusive por debajo de su nivel de ingresos (generando superávit), aumentar el nivel de impuestos, con el propósito de reducir el nivel de disponible circulante y desacelerar el consumo y la inversión.

En relación con lo anterior, es preciso señalar la gran relevancia que tienen los impuestos como pilar de este tipo de políticas, las cuales no solo tienen un efecto en la economía y el mercado sino también en temas como la equidad, la redistribución del ingreso y el desarrollo económico de un país. Un ejemplo claro de cómo contribuye la aplicación de un mecanismo impositivo en relación con variables como la equidad social es: La aplicación de un sistema de impuestos progresivo. Es decir, que tiende a ser más gravoso para todos aquellos contribuyentes que devenguen altos ingresos o posean grandes riquezas y menos oneroso para quienes tienen menos.

En igual forma se plantea el establecimiento de menos impuestos para estimular actividades como la generación de empleo, la creación y promoción de nuevas empresas o el fortalecimiento de una determinada actividad que se traduzca en beneficio económico y desarrollo de un país.

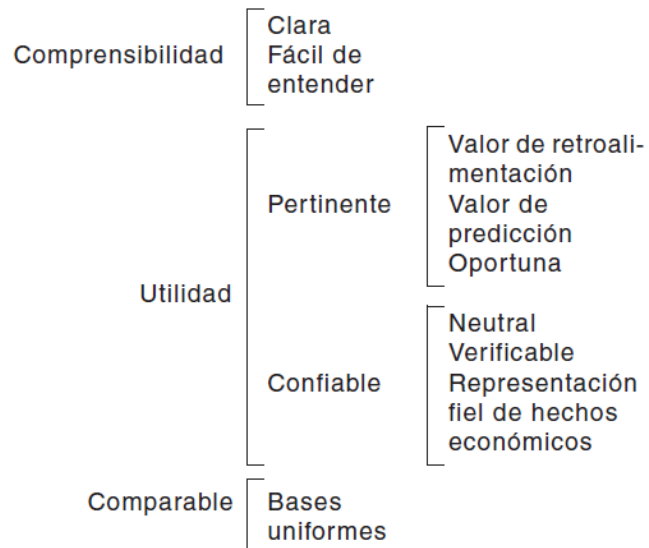
3.2.4 CONTABILIDAD: REGISTRO Y REPRESENTACIÓN DE HECHOS ECONÓMICOS

El objetivo de la contabilidad es brindar información sobre los hechos económicos y financieros reales de una persona natural o jurídica, de manera oportuna y fidedigna, llevando debida cuenta de dichas actividades mediante el registro en los libros contables, el cual de conformidad con el artículo 6 de la Ley 43 de 1990 debe realizarse con observancia de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y *apoyándose en ellos, la contabilidad permite identificar, medir, clasificar, registrar, interpretar, analizar, evaluar e informar, las operaciones de un ente económico, en forma clara, completa y fidedigna*²⁰ En 1993 se expide el D.R. 2649, el cual constituye el marco conceptual de la contabilidad en Colombia e incluye las normas técnicas sobre el registro de cada una de las partidas que conforman los Estados Financieros, así como las cualidades de la información contable (Artículo 4), las cuales son:

¹⁹Ibíd., Pág385.

²⁰Decreto 2649 de 1993, Diciembre 29. Por el cual se reglamenta la contabilidad en general y se expiden los principios o normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia. Art. 1.Diario Oficial No. 41.156. 1993.

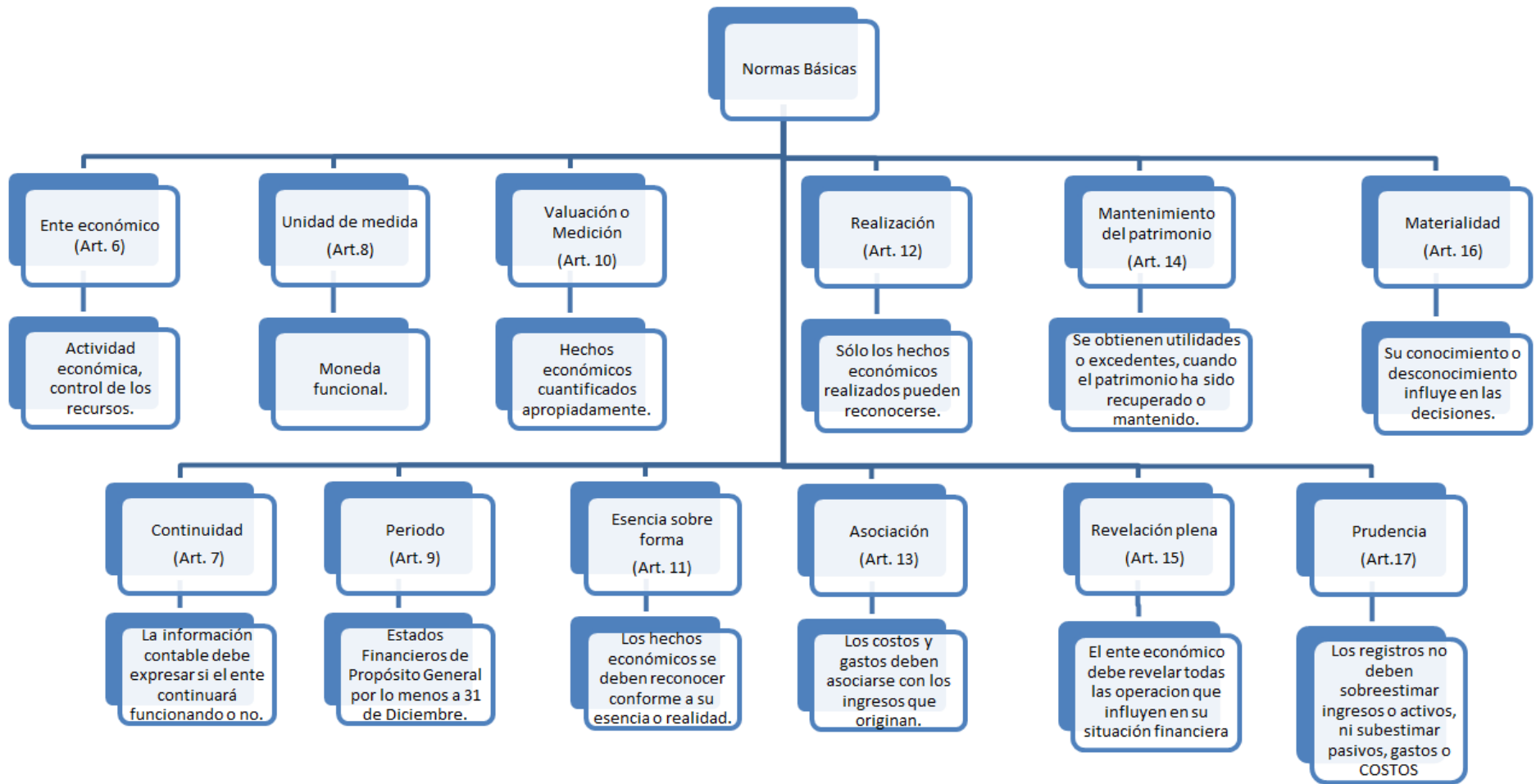
Figura 1. Cualidades de la información contable



Fuente: LEGIS, Estatuto de la profesión de Contador Público, Reglamento general de la contabilidad, Plan único de cuentas para comerciantes. Bogotá: Legis Editores S.A., 2010. Decimoctava edición. Pág. 29.

Para dar cumplimiento a dichas cualidades, el D.R. 2649 de 1993 incluye además las normas básicas, las cuales son el conjunto de conceptos que se deben considerar al registrar los hechos económicos.

Figura 2. Normas básicas



Fuente: Elaboración propia con base en el D.R. 2649 de 1993, capítulo 3, título 1.

El artículo 17 del D.R. 2649/93 no hace referencia a la prudencia que se debe tener para no subestimar los costos difíciles de cuantificar, tal es el caso de los Costos Indirectos de Fabricación (CIF); por tal razón debe atenderse a la esencia de lo que el legislador quiso regular, es decir, no subestimar los costos tampoco, pues una lectura tácita del artículo deja el espacio para interpretar la norma de tal manera que una subestimación en los costos sea aceptable. (Ver figura 2.)

Respecto a la valuación de los recursos y hechos económicos el mismo artículo 10 del D.R. 2649/93 establece y define como criterios de medición los siguientes:

- Valor o costo histórico: Es el importe del recurso o hecho económico en el momento de su realización.
- Valor actual o de reposición: Es el importe que se recibiría o se consumiría para reponer un activo o liquidar una obligación en el momento actual.
- Valor de realización o de mercado: Es el importe o su equivalente que se espera obtener de un activo o entregar por un pasivo en el desarrollo normal de los negocios.
- Valor presente o descontado: es el que representa el importe actual de los flujos netos de efectivo descontando el valor futuro que generaría un activo o un pasivo.

Conforme a lo anterior, del D.R. 2649 de 1993 se puede inferir que, es decisión del ente económico el criterio de medición que emplee para registrar sus activos o pasivos, siempre que el elegido esté ceñido al principio de la prudencia.

Los registros contables deben atender a las cualidades de la información contable, de ahí que para dar cumplimiento a la utilidad de ésta las partidas registradas se clasifiquen en corto y largo plazo, según la disponibilidad de los activos o la exigibilidad de los pasivos. Se entiende por activo o pasivo de corto plazo aquel que se hace efectivo o se debe cancelar en un término de doce meses (12), es decir, un periodo. Dicha clasificación es importante para una adecuada toma de decisiones a nivel gerencial.

3.2.5 DIFERIMIENTO

Continuando con el precepto de que la contabilidad registra hechos reales, se aborda el concepto de *diferimiento*. Los activos diferidos representan gastos que el ente económico ha pagado de manera adelantada, ya que el uso o disfrute sobre el bien tangible o intangible que se adquirió no se ha llevado a cabo. Gastos como la papelería o los seguros que se difieren deben amortizarse a medida que se hace uso de ellos, esto con el fin de dar cumplimiento al principio de asociación, es decir, se mantienen los bienes o derechos

adquiridos en el activo hasta que realmente se convierten en gastos, para asociar los ingresos de cierto periodo con los gastos realmente incurridos en él. Así mismo, los pasivos diferidos representan un ingreso recibido por anticipado, por el cual el ente económico se obliga a dar una contraprestación en un futuro; no se lleva directamente al ingreso puesto que el hecho generador de dicho ingreso no se ha llevado a cabo.

Igualmente, dentro de los activos y pasivos diferidos se incluye el concepto de impuesto diferido, el cual representa el menor o mayor valor pagado por concepto de impuesto de renta en el periodo, resultante de las diferencias temporales que surjan entre la información contable y fiscal.

3.2.6 IMPUESTO DIFERIDO

En Colombia, el manejo del impuesto diferido se encuentra regulado por el **D.R. 2649 de 1993**, el cual es “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”²¹, concretamente, las normas técnicas que regulan el ciclo contable establecen en los artículos 67 y 78, que “se debe contabilizar como impuesto diferido débito el efecto de las diferencias temporales que impliquen el pago de un mayor impuesto en el año corriente, calculado a tasas actuales, siempre que exista una expectativa razonable de que se generará suficiente renta gravable en los períodos en los cuales tales diferencias se revertirán.”(Artículo 67); en igual medida el Artículo 78 señala que “se debe contabilizar como impuesto diferido por pagar el efecto de las **diferencias temporales** que impliquen el pago de un menor impuesto en el año corriente, calculado a tasas actuales, siempre que exista una expectativa razonable de que tales diferencias se revertirán”.

El artículo 44 del D.R. 2649 de 1993 establece las cuentas de orden fiscales como elemento de control de las diferencias entre las cifras consignadas en el Balance y en el Estado de Resultados y las empleadas para fines fiscales en las declaraciones tributarias.

El artículo 115 del D.R. 2649 de 1993 establece la obligatoriedad de revelar la “Conciliación entre el patrimonio contable y el fiscal, con indicación de la cuantía y origen de las diferencias y su repercusión en los impuestos del ejercicio y en los impuestos diferidos”.

El artículo 15 del D.R. 2650 de 1993 establece en la descripción y dinámica de las cuentas 1710 y 2725 las pautas para la contabilización del impuesto diferido débito y crédito.

²¹ Decreto 2649 de 1993, Diciembre 29. Por el cual se reglamenta la contabilidad en general y se expiden los principios o normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia. Art. 1. Diario Oficial No. 41.156. 1993.

3.2.7 PROPIEDAD PLANTA Y EQUIPO

De conformidad con lo establecido en el artículo 64 del D.R. 2649 de 1993, la propiedad, planta y equipo dentro del ente económico es conformada y contabilizada por “...los activos tangibles adquiridos, construidos, o en proceso de construcción, con la intención de emplearlos en forma permanente, para la producción o suministro de otros bienes y servicios, para arrendarlos, o para usarlos en la administración del ente económico, que no están destinados para la venta en el curso normal de los negocios y cuya vida útil excede de un año”²². En igual forma el presente artículo aborda la inclusión de otros conceptos importantes, como lo es la determinación del costo, su valoración, y su depreciación, la forma de cálculo de la vida útil, además de otros conceptos relevantes en lo respectivo a la valoración, reconocimiento y revelación.

El D.R. 3019 de 1989²³ establece en su artículo segundo la vida útil de los activos fijos así:

- Inmuebles veinte (20) años.
- Barcos, trenes, aviones, maquinaria, equipo y bienes muebles diez (10) años.
- Vehículos automotores y computadores cinco (5) años.

Igualmente establece en el artículo 6 que los activos fijos depreciables cuyo valor sea inferior a cincuenta (50) UVT (El texto original del artículo 6 del D.R. 3019 de 1989 establecía el valor en cien mil pesos \$ 100.000, el cual fue ajustado a 50 UVT dada la creación de la Unidad de Valor Tributario UVT mediante el artículo 50 de la Ley 1111 de 2006) pueden depreciarse en el año de adquisición sin tener en cuenta la vida útil del mismo.

De acuerdo con el artículo 64 del D.R. 2649 de 1993 la propiedad, planta y equipo se debe reconocer por su valor histórico, el cual debe actualizarse por los menos cada tres (3) años a su valor de realización actual o presente mediante avalúos técnicos.

Para efectos fiscales, el Estatuto Tributario en los artículos 137 y 138 señala que los contribuyentes podrán establecer una vida útil para los activos depreciables entre tres (3) y veinticinco (25) años atendiendo a las necesidades de uso del bien y previa autorización de

²²Decreto 2649 de 1993, Diciembre 29. Por el cual se reglamenta la contabilidad en general y se expiden los principios o normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia. Art. 64. Diario Oficial No. 41.156. 1993.

²³Decreto 3019 de 1989, Diciembre 26. Por el cual se modifica el Decreto 1649 de 1976 y se reglamenta parcialmente el Estatuto Tributario de los Impuestos Administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales. Diario Oficial No. 39.118. 1989.

la Subdirección de Gestión de Fiscalización Tributaria de la Unidad Administrativa Especial – Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN).

El artículo 135 del Estatuto Tributario establece como bienes depreciables los activos fijos tangibles, con excepción de los terrenos no amortizables y en el artículo 128 expresa la deducibilidad de la depreciación, siempre que corresponda al desgaste normal u obsolescencia del bien. Adicionalmente, el artículo 140 señala que los contribuyentes pueden incrementar la cuota de depreciación en un veinticinco por ciento (25%) por cada turno adicional y de manera proporcional por cada fracción, entendiéndose por turno normal ocho (8) horas diarias (Artículo 71).

La base fiscal para el cálculo de la depreciación se encuentra establecida en el artículo 131 del Estatuto Tributario así:

El precio de adquisición más IVA, impuestos de aduana y timbre más los gastos necesarios para poner el activo en funcionamiento menos el IVA, si éste debió tratarse como descuento en renta (131-1).

Son sistemas de cálculo de la depreciación aceptados fiscalmente el de línea recta, el de reducción de saldos y otros de reconocido valor técnico que hayan sido autorizados por la DIAN (Artículo 134).

El Consejo Técnico de la Contaduría Pública haciendo uso de sus facultades como ente orientador de la profesión contable también ha expedido documentos que regulan el tratamiento de la propiedad, planta y equipo en Colombia, entre ellos se encuentran:

- El Consejo Técnico de la Contaduría Pública en su concepto 247 de 1999, titulado depreciación y ajuste de bienes inactivos, hace alusión a que los bienes que se encuentren en periodos improductivos, pueden dejarse de depreciar y reclasificarse en la cuenta del PUC correspondiente durante el tiempo que dure en la inoperancia.
- El concepto 094 de 2006, del Consejo Técnico de la Contaduría Pública aborda el tratamiento contable de las provisiones de cartera, cuentas por cobrar a copropietarios y depreciación en las propiedades horizontales. En relación con las provisiones por cartera vencida y las cuentas por cobrar a copropietarios el consejo técnico es enfático al concluir que el correcto uso de provisiones dependerá de la adhesión que se tenga a las PCGA (Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados), esto en cuanto al correcto uso de normas básicas que determinen “la esencia sobre la forma, la prudencia y el reconocimiento de los hechos económicos, provisiones y contingencias para construir estimaciones que protejan a la entidad

del no pago de contribuciones, intereses y sanciones a cargo de los copropietarios”. En igual forma se hace claridad sobre la importancia en el uso de métodos de reconocido valor técnico como lo es el análisis general e individual de cartera para la determinación de dichas provisiones, dejando claro que las mismas, al momento de ser determinadas deberán estar plenamente justificadas, ser cuantificables y confiables.

Por otra parte el consejo analiza si hay lugar o no a la depreciación de los activos fijos entregados a la administración de la persona jurídica conformada por la copropiedad, concluyendo que indistintamente de la actividad que se realice al interior de la propiedad horizontal llámese comercial o sin ánimo de lucro, la aplicación o no de conceptos contables como el de la depreciación al interior de estas unidades inmobiliarias dependerá de una clasificación “del conjunto de bienes que concurren en ellas y que pueden ser de naturaleza privada, común o de dominio de la copropiedad”, así pues se especifica que los bienes adquiridos con recursos de la copropiedad y puestos a disposición de la administración para realizar su labor, como lo son muebles y equipo de oficina, maquinaria y equipo, edificaciones, etc... Estos bienes deben reconocerse como activos en las cuentas correspondientes, son objeto de depreciación, amortización y agotamiento, de acuerdo a su vida útil y por tanto deberán aplicarse métodos de reconocido valor técnico que consulten la realidad económica de la copropiedad.

Adicionalmente, y en lo referente a la depreciación de los bienes comunes, es decir, todos aquellos que facilitan el uso o goce de los bienes privados y que por su naturaleza son indivisibles, inalienables e inembargables, y que al “no constituirse éstos como propiedad del ente administrador de la propiedad horizontal y por ser de dominio particular”, no serán objeto de incorporación en los estados financieros de la copropiedad y por lo tanto no son objeto de depreciación.

- El concepto 274 del año 2000 del Consejo Técnico de la Contaduría Pública señala que los activos fijos que se encuentren totalmente depreciados, pero que aún estén al servicio de la compañía deben permanecer como activos, sin embargo deberá reconocerse en cuentas de orden su valor comercial, determinado mediante un avalúo técnico.

3.2.8 NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA

El conjunto de transacciones que llevan a cabo los diferentes actores del mercado ha ocasionado la necesidad, dado el proceso de internacionalización, de una mayor relevancia y control sobre el tratamiento de la información producto de los hechos económicos llevados a cabo en esas transacciones. Por tal motivo, las entidades encargadas de la emisión de **estándares internacionales**, como son el IASB (International Accounting Standards Board) y la IFAC (Federación Internacional de Contadores Públicos), se han enfocado en promulgar una normatividad contable y financiera que garantice la comparabilidad y facilite el proceso transaccional y la estandarización de la información resultante de esos hechos, traducido esto en la consigna de que todas las naciones del mundo adopten un lenguaje común con respecto a la información contable.

En esta medida, y en consonancia con lo anterior, el lenguaje común de información que deben adoptar las naciones, debe abarcar no sólo la información contable y financiera, sino también la referente al aspecto fiscal, el cual se constituye como la fuente principal de financiación de las naciones, al conformarse por tributos de carácter local, y aquellos cuyo hecho generador recae en el conjunto de operaciones de carácter internacional.

El IASB ha prescrito el tratamiento contable del impuesto a las ganancias²⁴ en la **NIC 12**, considerando sus implicaciones actuales y futuras, siendo el eje central de esta investigación las consecuencias futuras de dicho impuesto, enfocándose en el temario del **impuesto diferido** contenido en la NIC 12, la cual comprende las circunstancias bajo las cuales el impuesto a las ganancias da lugar a la determinación y contabilización de un impuesto diferido débito o crédito según la naturaleza de la transacción. La NIC 12 señala de manera específica en sus objetivos²⁵ que debe reconocerse un impuesto diferido débito, cuando la determinación del impuesto a cargo en las distintas entidades dé como resultado una pérdida fiscal, un exceso de renta presuntiva sobre la renta líquida ordinaria “pero solo en la medida que sea probable la disponibilidad de ganancias fiscales futuras contra las cuales cargar esas pérdidas”²⁶, en igual medida considera un hecho generador del activo por impuesto diferido los **créditos fiscales** conforme lo establece el artículo 258-2 del Estatuto Tributario para el caso particular de Colombia.

²⁴INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD. Impuesto a las ganancias, NIC 12. IASB 1996.

²⁵ Ibid. Pág. 1.

²⁶ ALFONSO CORTÉS, Fabio E. El impuesto de renta diferido y las conciliaciones contables y tributarias. Presentación de powerpoint. Octubre 2009, Diapositiva 15 (En línea) Disponible en: <www.andi.com.co> Consultado el 17 de Junio de 2012

La SIC 21 “Impuesto a las ganancias – recuperación de activos no depreciables revaluados” aborda los casos en los cuales la revaluación da lugar a un impuesto diferido, así mismo, ejemplifica casos de impuesto diferido en combinaciones de negocios, costos y gastos de investigación, depreciación acelerada, entre otros.

Los cambios que tienen una incidencia directa en el manejo del impuesto diferido están contenidos en la NIC 12, sin embargo no son los únicos, el cambio en la medición de los activos y pasivos también lo afecta, ya que bajo la mirada de las normas internacionales se miden a **valor razonable**, el cual es definido en la NIC 39 como “el importe por el cual puede ser intercambiado un activo, o cancelado un pasivo, entre un comprador y un vendedor interesados y debidamente informados, que realizan una transacción libre”²⁷. Así visto, una medición con valor razonable garantiza cifras lo más cercanas posible a la realidad económica.

La NIC 16, que agrupa el rubro de la propiedad, planta y equipo **oinmovilizado material**, (denominado así por las Normas Internacionales), describe el tratamiento que debe darse a este rubro, así como la determinación de su importe en libros, su forma de contabilización “y los cargos por amortización y pérdidas por deterioro que deben reconocerse con relación a los mismos”²⁸, tiene su sustento en las siguientes normas:

- NIC 16, aprobada por primera vez en 1982, y revisada en dos ocasiones (en el año de 1993 y en el año 1997), presentó su más importante modificación en el año de 1998 al incluir dentro de la misma, el tratamiento de los activos llamados “afectos a la explotación” (entiéndase el término afecto como la susceptibilidad de un activo a su explotación), la cual agrupa los activos tangibles, que la empresa espera usar en más de un ejercicio y que es afecto en la producción o suministro de bienes y servicios.
- NIC 17, Arrendamientos, revisada en 1997, Referente a la propiedad, planta y equipo adquirida bajo la modalidad de leasing. (Párrafo 14 y 15).
- NIC 12, Impuesto Diferido, prescribe el tratamiento de las diferencias temporarias originadas por la aplicación de distintos métodos contables respecto de los fiscales, en uno de sus apéndices haciendo referencia a la revaluación.

²⁷INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD. Instrumentos financieros: Reconocimiento y medición, NIC 39. IASB 2005.

²⁸INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD. Inmovilizado Material, NIC 16. **IASB 2005**

- NIC 36, Deterioro del valor de los activos, inserta el reconocimiento y valoración de la pérdida por deterioro de valor y el retiro de la propiedad, planta y equipo (Párrafo 59-64).
- NIC 2, Existencias, hace claridad y clasifica los conceptos determinados como repuestos y su inclusión como propiedad, planta y equipo.
- NIC 23, Costes por interés y su correspondiente interpretación SIC-2 denominada “Capitalización de los costos por intereses”, expone el tratamiento de los intereses susceptibles de capitalización y atribuibles a un activo. (Párrafo 13-18).
- NIC 8, Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores. Comprende un elemento de gran valor en la determinación de la vida útil y el método de distribución del costo de los activos.
- NIC 39, Instrumentos Financieros: Reconocimiento y valoración. En el Párrafo (9) “Valor razonable”, se realiza una caracterización de la valoración aplicable a la propiedad, planta y equipo y la posterior determinación de su valor económico.

En igual medida, la NIIF 5 Activos no corrientes mantenidos para la venta y operaciones discontinuas, considera el tratamiento de los activos clasificados como mantenidos para la venta, los cuales deben ser valorados al menor valor entre su importe en libros y su valor razonable menos los costos de venta, y debe cesar la depreciación.

3.3 MARCO JURÍDICO

La Constitución Política de Colombia, establece en su artículo primero que “Colombia es un Estado social de derecho, organizado en forma de República unitaria, descentralizada, con autonomía de sus entidades territoriales, democrática, participativa y pluralista, fundada en el respeto de la dignidad humana, en el trabajo y la solidaridad de las personas que la integran y en la prevalencia del interés general”. Estos principios fundamentales y otros como el ser garante de promoción de la prosperidad general, de la efectividad de los principios, derechos y deberes consagrados en la Carta Magna, conforman el eje principal sobre el cual se desenvuelve la actividad política en el país.

Dadas las circunstancias anteriores y una vez determinados los fines esenciales del Estado, (como lo son entre otros, el servir a la comunidad, velar por la vigencia de un orden justo, enmarcado en el respeto y protección de la vida, honra y demás derechos y libertades de los colombianos), es como se consolida la base jurídica dentro de un orden Nacional inmerso

en el Estado de Derecho, el cual propicia y facilita los medios para que los ciudadanos colombianos se hagan partícipes de todas aquellas decisiones que afecten los aspectos de la vida económica, política o administrativa del país.

En esta medida se institucionalizó al Congreso de la Republica, como el organismo gubernamental encargado de hacer las leyes, de interpretarlas y derogarlas una vez estudiadas y llevadas a discusión por parte de las comisiones que lo integran. Dentro de las funciones constitucionales del Congreso Nacional también se encuentran la de expedir los códigos, normas, decretos o leyes a los cuales deben sujetarse el Gobierno Nacional y sus entidades con respecto a la regulación de la actividad financiera, contable y fiscal en el país.

Dadas éstas atribuciones, el Congreso Nacional tuvo a su *consideración el proyecto de ley sobre Código de Comercio*²⁹, el cual finalmente fue sancionado y expedido por el Presidente de la República³⁰ mediante el Decreto 410 de 1971³¹, el cual es revisado y corregido en la edición oficial publicada mediante Decreto Ley 837 del 17 del mismo año. En el libro primero se encuentran consignados los asuntos y deberes de los comerciantes, así como todo lo relacionado con los libros de comercio y las cámaras de comercio; el libro segundo reglamenta los tipos de sociedades, su constitución, liquidación, transformación y fusión, así como el ente al cual están sometidas a vigilancia e inspección, igualmente contiene un capítulo sobre el revisor fiscal, en el cual se mencionan sus funciones, inhabilidades y el contenido de su informe. El libro tercero hace referencia a la propiedad industrial (Marcas, patentes, nombres comerciales, etc.) y los títulos valores.

El libro cuarto reglamenta todo lo relacionado con los contratos de compraventa, permuta, suministro, transporte, seguros, mutuo, fiducias, contratos bancarios, entre otros, al igual que las obligaciones y derechos de cada una de las partes. El libro quinto regula la navegación, tanto marítima como aérea, el transporte de carga y de pasajeros, así mismo establece las clases de naves y aeronaves, las funciones y deberes del personal de las mismas, el alcance de las operaciones comerciales llevadas a cabo en ellas, y en general todo lo relacionado con la navegación acuática y la aeronáutica. Finalmente, el libro sexto trata de la regulación por expertos o peritos.

²⁹ CONGRESO DE COLOMBIA (Hoy Congreso de la República). Ley 16 de 1968, Marzo 28. Por la cual se restablecen los Juzgados de Circuito, se dictan normas sobre competencia en materia penal, civil y laboral, se dan unas autorizaciones y se dictan otras disposiciones. Numeral 15 Art. 20. Diario Oficial No. 32.467. 1968.

³⁰ En uso de las facultades extraordinarias conferidas por el Numeral 15 del Art. 20 de la Ley 16 de 1968.

³¹ Decreto 410 de 1971, Marzo 27. Por el cual se expide el Código de Comercio. Diario Oficial No. 33.339. 1971.

Para efectos de esta monografía se tomarán como punto de partida el artículo 19 del Código de Comercio, el cual señala que todos los comerciantes están obligados a llevar contabilidad y el artículo 50, mediante el cual se establece la obligatoriedad de llevar la contabilidad en el idioma castellano y en libros registrados³². Estos artículos son de especial relevancia puesto que evidencian la presencia de la regulación contable desde la legislación comercial del país.

Respecto a la normatividad fiscal, el Presidente de la República *en ejercicio de las facultades extraordinarias que le confiere el Artículo 90, numeral 5º, de la Ley 75 de 1986 expide el Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección de Aduanas e Impuestos Nacionales*³³ (DIAN) mediante Decreto Extraordinario 624 de 1989, el cual es el compendio y la modificación de las normas reglamentarias existentes a la fecha en materia fiscal. El Estatuto Tributario regula todo lo referente a los impuestos y gravámenes de carácter nacional, como lo son el impuesto sobre la renta y complementarios, el impuesto sobre las ventas IVA, el impuesto de timbre nacional y el gravamen a los movimientos financieros; en igual medida reglamenta las retenciones en la fuente efectuadas sobre los impuestos nacionales y el procedimiento tributario.

De esta normatividad cabe resaltar que aunque regula el aspecto fiscal, algunos artículos tienen incidencia contablemente, puesto que expresan tácitamente la forma en que debe realizarse el registro contable de ciertas operaciones, las cuales se conocerán en detalle durante el desarrollo de ésta monografía. En igual medida, es de vital importancia el articulado que regula aquellas partidas que dan lugar a diferencias entre la información contable y la fiscal, como lo son las depreciaciones, el exceso de renta presuntiva, las compensaciones por pérdidas fiscales, entre otros.

Una norma que ha tomado gran relevancia para el país y en especial para la profesión contable ha sido la expedición de la Ley 1314 de 2009 por la cual se regulan los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de la información aceptados en Colombia.

La Ley 1314 de 2009 está compuesta por 17 artículos, en los cuales se dan a conocer los lineamientos por medio de los cuales se regulan, a partir de su promulgación, los principios

³² El Decreto 019 del 10 de Enero de 2012 (Ley antitrámites) en su artículo 175 elimina la obligación de registrar los libros de contabilidad.

³³ Decreto extraordinario 624 de 1989, Marzo 30. Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuesto Nacionales. Diario Oficial No. 38.756. 1989.

y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de la información aceptada en Colombia.

Dicha normatividad tiene por objetivo dotar al país de una nueva legislación de alta calidad, que resulte comprensible y comparable con las demás naciones del mundo, brindando homogeneidad en la información, la oportunidad de unos mayores índices de productividad, competitividad empresarial y el establecimiento de un lenguaje común en los negocios, lo cual es clave para un mercado globalizado y en constante movimiento como el actual.

Ahora bien, es claro que esta nueva ley se expide bajo la observancia de los principios de equidad, reciprocidad y conveniencia nacional, por tanto busca promover la internacionalización de las relaciones económicas, el afluente de mayores inversiones por parte de naciones extranjeras hacia el país, apoyado en un proceso de convergencia de las normas de contabilidad, de información financiera y de aseguramiento de la información, con estándares de aceptación mundial, el cual permita las mejores prácticas y la “rápida evolución de los negocios”³⁴.

Es preciso decir que la Ley 1314 de 2009, atendiendo al nivel de activos o ingresos, el tipo de organización societaria, al número de empleados con que cuente una compañía, o a razón de otras circunstancias socioeconómicas, señala que el Gobierno autorizará y expedirá normas de contabilidad e información financiera para las microempresas, sean estas personas jurídicas o naturales, que cumplan con los requisitos establecidos en los numerales del artículo 499 del Estatuto Tributario. En igual forma la norma deja muy claro que cuando se presenten incompatibilidades entre la aplicación de la nueva normatividad contable frente a la información fiscal, ésta última, y solo para efectos fiscales presentará autonomía e independencia de las disposiciones contenidas en la mencionada ley.

En última instancia se plantea que las entidades encargadas de regular estos estándares de información financiera deberán responder a los criterios y lineamientos que establece la ley para que por medio de ellos se ponga en marcha todo el proceso de convergencia, una primera circunstancia es la fijación de autoridades de regulación y normalización técnica, las cuales serán dirigidas por la Contaduría General de la Nación, los Ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Comercio, Industria y Turismo, atendiendo las propuestas del Consejo Técnico de la Contaduría Pública, como organismo de normalización técnica de las normas contables.

³⁴ Ley 1314 de 2009, Julio 13. 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. Art. 1. Diario Oficial No. 47.409. 2009.

Un importante criterio dentro de la Ley 1314 de 2009 es la conformación de la Junta Central de Contadores³⁵, la cual actualmente ejerce funciones de tribunal disciplinario y órgano de registro de la profesión contable. Dentro de la Ley 1314 se prevé una serie de ajustes institucionales que se hacen necesarios para que dicha entidad se encargue de la coordinación de todo el proceso de convergencia hacia normas internacionales en el país, determinando para ello una fecha de expedición de las normas que vence a más tardar el 31 de diciembre de 2012, y una fecha de reporte de Estados financieros- NIIF que deberán ser presentados para el 31 de diciembre de 2015.

Por otra parte el Congreso de la República en su proyecto de Ley 77 de 2012 plantea una serie de modificaciones a la Ley 43 de 1990, la Ley 1314 del 2009 y determina otras disposiciones en materia contable, entre ellas, la reorganización del Consejo Técnico de la Contaduría Pública y la Unidad Administrativa Especial Junta Central de Contadores al crear la Unidad Administrativa de la Contaduría Pública.

Una vez descrito lo anterior es pertinente realizar un comentario con respecto a todo el cambio legislativo que requiere la convergencia hacia una nueva normatividad contable con carácter internacional, si bien es claro que se necesitan ciertos ajustes a las instituciones que ejercen hoy en día como organismos de normalización o tribunal disciplinario, para que se haga efectivo el cambio, es necesario también encaminar esfuerzos para que los profesionales de la Contaduría Pública se hagan partícipes de este proceso y no queden rezagados o sin competencia una vez establecida la nueva normatividad contable internacional en el País.

Lo anterior debido a que su conocimiento y actualización permitirá al profesional contable expandir su campo de trabajo profesional hacia las diferentes naciones del globo que utilicen los mismos estándares de información financiera a los que el gobierno pretende converger, no solo para ponerse al día con el resto del mundo, sino como una medida necesaria para incentivar la atracción de inversión extranjera en el país, la que puede verse traducida en mayores índices de empleo, el recaudo de más impuestos para el país, la creación de nuevas oportunidades y aún más importante el poder ser utilizada como una herramienta de fortalecimiento de las relaciones comerciales que beneficie a todos los actores en el mercado y al país en general.

³⁵ Tener en consideración la ponencia al Proyecto de ley número 187 de 2011 Senado, por la cual se modifica la estructura de la Junta Central de Contadores, se reforman algunos artículos de la Ley 1314 de 2009 y se dictan otras disposiciones en materia contable y el proyecto de ley 77 de 2012.

La Ley 1607 “Por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones”³⁶, introduce cambios en materia de impuesto de renta para personas naturales y jurídicas, ganancias ocasionales, impuesto al valor agregado IVA, gravamen a los movimientos financieros y la creación del impuesto a la renta para la equidad CREE entre otras disposiciones.

Los cambios más significativos que tienen incidencia en esta investigación son:

- Se modifica la tarifa del impuesto sobre la renta para personas jurídicas nacionales, pasa del 33% al 25%.
- Creación del impuesto a la renta para la equidad CREE, el cual grava los ingresos obtenidos susceptibles de incrementar el patrimonio con una tarifa del 9%, la cual se reducirá al 8% a partir del año 2016.

Ahora bien, en cuanto a normatividad contable se refiere, *el Presidente de la República haciendo uso de la facultad constitucional que tiene para reglamentar las leyes*³⁷, expide El D.R. 2649 y 2650 el 29 de 1993, reglamentarios del artículo 50 del Código de Comercio. El D.R. 2649 constituye el reglamento general de la contabilidad en Colombia, contiene el marco conceptual de la contabilidad, define los principios de contabilidad generalmente aceptados, describe los objetivos y cualidades de la información contable, define y describe las normas básicas sobre las cuales se fundamenta la información contable, enuncia y describe las clases de estados financieros, así como los elementos que los conforman.

De igual manera contiene las normas técnicas generales y específicas, sobre los activos, los pasivos, el patrimonio, las cuentas de resultados (Ingresos, Gastos Y Costos) y las cuentas de orden; las normas técnicas regulan el ciclo contable y expresan de forma detallada la manera en que deben reconocerse y registrarse las actividades y operaciones de los entes económicos de carácter privado. El D.R. 2649 contiene además, la manera adecuada de registrar contablemente los hechos económicos en las empresas que se encuentran en proceso de liquidación. Finalmente se incluyen normas técnicas sobre revelaciones y notas a los estados financieros y normas sobre el registro y manejo de los libros.

³⁶ Ley 1607 de 2012, Diciembre 26. Por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones. Diario Oficial No. 48.655. 2012.

³⁷ Decreto 2649 de 1993, Diciembre 29. Por el cual se reglamenta la contabilidad en general y se expiden los principios o normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia. Diario Oficial No. 41.156. 1993.

El D.R. 2650 contiene el Plan único de Cuentas para los Comerciantes, el cual incluye el catálogo de cuentas y las descripciones y dinámicas de las mismas, las cuales están definidas en el artículo 4 del nombrado Decreto así: “Las descripciones expresan o detallan los conceptos de las diferentes clases, grupos y cuentas incluidas en el catálogo e indican las operaciones a registrar en cada una de las cuentas. Las dinámicas señalan la forma en que se deben utilizar las cuentas y realizar los diferentes movimientos contables que las afecten.” Éstas deben tenerse en cuenta en el registro contable de los hechos económicos.

El compendio de estas normas constituyen los fundamentos jurídicos conceptuales que deben observarse para el reconocimiento y registro de todas las operaciones económicas de las empresas, entre ellas es relevante destacar los artículos 64, 67 y 78 del D.R. 2649, los cuales hacen referencia a la propiedad, planta y equipo, el impuesto de renta diferido débito y crédito respectivamente, así como el artículo 15 del D.R. 2650 en las descripciones de las cuentas 1710 y 2725, en el cual se explica algunos casos en los cuales se presentan diferencias temporales que dan lugar a dicho impuesto, al igual que la manera en que deben registrarse en la contabilidad.

3.4 MARCO CONTEXTUAL

Según el Fondo Monetario Internacional “la **globalización** es una interdependencia económica creciente del conjunto de países del mundo, provocada por el aumento del volumen y la variedad de las transacciones transfronterizas de bienes y servicios, así como de los flujos internacionales de capitales, al tiempo que la difusión acelerada y generalizada de la tecnología”³⁸. En este sentido el proceso de globalización, provocado por la imposición de un estilo económico capitalista y una tendencia expansionista de las economías en constante crecimiento y desarrollo, ha propiciado una apertura de las transacciones económicas dentro de un proceso cada vez más profundo de internacionalización de los mercados de bienes y servicios, así como de los flujos de capital.

Con la internacionalización del comercio se convirtió en una actividad rutinaria realizar operaciones con otros países, sin embargo, surgió la problemática que gira en torno a la interpretación de la información, concretamente los estados financieros, puesto que cada país tiene una normatividad interna, que presenta características particulares en atención a las necesidades inherentes a la nación, pero no garantiza la comparabilidad de la misma con la información de los países con los cuales se negocia. El pionero en la elaboración de estándares de información que facilitaran el proceso transaccional fue Estados Unidos,

³⁸ FONDO MONETARIO INTERNACIONAL. (En línea). Disponible en:
<<http://www.imf.org/external/spanish/index.htm>> Consultado el 17 de Junio de 2012.

mediante organismos como el FASB (Financial Accounting Standard Board, Consejo de Normas de Contabilidad Financiera), AAA-American Accounting Association (Asociación Americana de Contabilidad), AICPA-American Institute of Certified Public Accountants (Instituto Americano de Contadores Públicos), entre otros, cuya principal falencia se aprecia en que subsanaban los requerimientos de información de EE. UU., pero la estructura contenida en las regulaciones publicadas no se acoplaba a la normatividad propia de los demás países.

En 1973 se crea el IASC (International Accounting Standards Committee) mediante “un acuerdo realizado por organizaciones profesionales de nueve países como Australia, Canadá, Francia, Alemania, Japón, México, Holanda, Reino Unido, Irlanda y Estados Unidos”³⁹, con sede en Londres. Uno de sus objetivos principales, señalados en su constitución, era “formular y publicar buscando el interés público, normas contables que sean observadas en la presentación de los Estados Financieros, así como promover su aceptación y observancia en todo el mundo”⁴⁰. En el 2001 el IASC se reestructura y se convierte en el IASB, cuya finalidad continúa siendo emitir normas contables de carácter mundial que no interfieran con las disposiciones internas de cada país.

Actualmente, más de cien países⁴¹, se basan en las normas internacionales de contabilidad o convergen las locales con éstas, al elaborar y presentar estados financieros. Colombia se sumó a dicha lista mediante la Ley 1314 de 2009, la cual decreta la convergencia de las normas contables con normas internacionales de aceptación mundial. Esta convergencia incluye tanto las NIIF (Normas Internacionales de Información Financiera) como las NIC (Normas Internacionales de Contabilidad), entre las cuales se contempla en nuestro caso específico, lo referente al impuesto de renta y complementarios, denominado impuesto a las ganancias, en la NIC 12, concretamente en la temática del impuesto diferido en Colombia.

3.5 MARCO CONCEPTUAL

- Principio: “Concepto o idea fundamental que sirve de base a un razonamiento. Norma o base moral que rige el pensamiento o la conducta”⁴²

³⁹ MONTES MEJIA, Eutimio; MONTES, Carlos Alberto; MONTILLA, Omar de Jesús. Estándares Internacionales de Contabilidad IAS, Estándares Internacionales de Reportes Financieros IFRS. Contaduría Internacional, 2da Edición, ECOE ediciones. pp. 87-89. 2011.

⁴⁰ *Ibíd.*

⁴¹ LAZZATI, Gustavo. Más países adoptan normas financieras internacionales. 2008. (En línea). Disponible en <<http://www.iprofesional.com/notas/68649-Mas-paises-adoptan-normas-financieras-internacionales.html>> Consultado el 2 de Julio de 2012.

⁴² LOPEZ LOPEZ, José Isauro (2004). Diccionario Contable, Administrativo y Fiscal. 3ª Edición, Internacional Thomson Editores, México D.F: PP. 215.

- Principios Contables: “Son conceptos básicos que establecen la delimitación e identificación del ente económico, las bases de cuantificación de las operaciones y la presentación de la información financiera cuantitativa por medio de los estados financieros”⁴³.
- Norma: “La norma jurídica, es una regla u ordenación del comportamiento humano dictado por la autoridad competente del caso, con un criterio de valor y cuyo incumplimiento trae aparejado una sanción. Generalmente impone deberes y confiere derechos”⁴⁴
- Normas Internacionales de Información Financiera: son el conjunto de normas internacionales de contabilidad promulgadas por el International Accounting Standards Board (IASB), las cuales describen los principios que deben observarse para su adecuado reconocimiento, medición y presentación, en igual medida establecen el nivel y detalle de información a revelar.
- Propiedad, planta y equipo: El artículo 64 del D.R. 2649 de 1.993 las define como “...los activos tangibles adquiridos, construidos, o en proceso de construcción, con la intención de emplearlos en forma permanente, para la producción o suministro de otros bienes y servicios, para arrendarlos, o para usarlos en la administración del ente económico, que no están destinados para la venta en el curso normal de los negocios y cuya vida útil excede de un año”.

El artículo 10 del D.R. 2649 de 1.993 establece y define como criterios de medición los mencionados en la página 26 del presente documento.

- Impuesto diferido: representa el menor o mayor valor pagado por concepto de impuesto de renta en el periodo, resultante de las diferencias temporales que surjan entre la información contable y fiscal.
- Diferencia temporal: Es aquella diferencia entre la información contable y fiscal, que implique el pago de un mayor o menor impuesto por concepto de renta, la cual será revertida en periodos posteriores.

⁴³Gestiopolis.com. ¿Cuáles son los principios contables de la contabilidad?: Disponibles en: <http://www.gestiopolis.com/recursos/experto/catsexp/pagans/fin/44/prinbasconta.htm>, Consultado Abril 7 de 2013.

⁴⁴ AFTALION, E. (1994). Introducción del derecho. 4ª edición. Buenos Aires: Abeledo-Perrot. Citado en: MONTAÑO OROZCO, Edilberto. Fundamentos de control, auditoria y revisoría fiscal. Universidad del Valle Programa Editorial. 1ª edición. 2011.

- Diferencia permanente: Es la diferencia que surge entre la información contable y fiscal, que implique el pago de un mayor o menor impuesto por concepto de renta, pero no se revertirá en posteriores periodos.
- Diferencia temporaria: es la divergencia que existe entre el importe en libros de un activo o un pasivo y el valor que constituye la base fiscal de los mismos. (Definición NIC 12)
- Diferencias temporarias imponibles: son aquellas diferencias temporarias que dan lugar a cantidades imponibles al determinar la ganancia (pérdida) fiscal correspondiente a ejercicios futuros, cuando el importe en libros del activo sea recuperado o el del pasivo sea liquidado.(Definición NIC 12)
- Diferencias temporarias deducibles: son aquellas diferencias temporarias que dan lugar a cantidades que son deducibles al determinar la ganancia (pérdida) fiscal correspondiente a ejercicios futuros, cuando el importe en libros del activo sea recuperado o el del pasivo sea liquidado. (Definición NIC 12)
- Subvenciones: Las subvenciones del gobierno son ayuda gubernamental en forma de transferencias de recursos a una entidad a cambio del cumplimiento pasado o futuro de ciertas condiciones relacionadas con las actividades de operación de la entidad. Se excluyen aquellas formas de ayudas gubernamentales a las que no cabe razonablemente asignar un valor, así como las transacciones con el gobierno que no pueden distinguirse de las demás operaciones normales de la entidad.(Definición NIC 20)
- Revelaciones: “Las revelaciones son una serie de notas aclaratorias que se colocan al final de los estados financieros, y tiene por objeto explicar el contenido de ciertos rubros de ellos, generalmente los principales (Artículo 114 y 116 D.R. 2649 de 1993). Usualmente acompaña el cuerpo del estado financiero, lo que permite identificar en el interior del informe la respectiva nota”⁴⁵.
- Vida útil:Es el periodo durante el cual se espera utilizar el activo amortizable por parte de la entidad; o bien el número de unidades de producción o similares que se espera obtener del mismo por parte de la entidad. (Definición NIC 16)

⁴⁵ MONTAÑO OROZCO, Edilberto. Contabilidad y legislación: Control, valuación y revelaciones. Universidad del Valle, Facultad de Ciencias de la Administración. Tercera edición. 2011, Pág. 96.

- Valor de salvamento: Es el valor por el cual se espera enajenar el activo al término de su vida útil.
- Costo por desmantelamiento: Son costos por desmantelamiento aquellos en los que incurre la entidad al momento de retirar un activo, bien sea por el desarme del mismo o por la rehabilitación del terreno donde éste se encontraba operando. (NIC 16, párrafo 16, literal (c)).

4. FUNDAMENTACIÓN TEÓRICA DEL IMPUESTO DIFERIDO EN LA PROPIEDAD PLANTA Y EQUIPO

4.1 IMPUESTO DIFERIDO EN COLOMBIA

El tratamiento del impuesto diferido en Colombia se encuentra establecido en el D.R. 2649 de 1993, el D.R. 2650 del mismo año. El impuesto diferido surge por las diferenciastemporales, entre la normatividad contable y la fiscal, aplicando el método basado en los resultados, es decir, las diferencias temporales se originan únicamente en partidas de resultados, afectando así la renta líquida y/o la utilidad contable.

Las diferencias temporales implican el pago de un mayor o menor valor por concepto de impuesto sobre la renta en el año corriente, debe estar calculado a tasas actuales al igual que debe existir expectativa razonable de que se generará suficiente renta gravable en los periodos futuros en que se revertirán, en ese momento, el impuesto diferido deberá amortizarse.

Son diferencias temporales de naturaleza débito aquellas que implican el pago de un mayor impuesto de renta en el año corriente, originado en la no deducibilidad de algunos gastos contables, o la inclusión de ingresos fiscalmente, los cuales aún no se encuentran contablemente reconocidos. Son diferencias temporales de naturaleza crédito las que implican el pago de un menor valor por impuesto de renta en el año corriente, como consecuencia del exceso de la utilidad contable sobre la fiscal.

Respecto al impuesto diferido el concepto 053242 de 2001 de la Supersociedades ratificado en el 115-130135 de 2008 señala:

Cuando se determina el impuesto de renta con base en la renta presuntiva, no puede hablarse de una diferencia temporal en materia contable, por cuanto la diferencia que se presenta entre estas dos rentas (ordinaria y presuntiva), no se refleja en los registros contables y por ende en el estado de resultados como sí ocurre por ejemplo, con las provisiones, depreciaciones, etc, que es lo que da lugar a las diferencias temporales, lo cual como lo dice claramente en la definición el efecto se ve en el periodo en que se revertirán. (...) por consiguiente, no da lugar a diferencias temporales que originen el registro del impuesto de renta diferido.

El objeto de la renta presuntiva se basa en la presunción de que el contribuyente a lo largo del año gravable debió obtener un nivel de ingresos mínimo producto del usufructo de su patrimonio, por tal razón el Estado establece que *para efectos del impuesto sobre la renta,*

se presume que la renta líquida del contribuyente no es inferior al tres por ciento (3%) de su patrimonio líquido.⁴⁶

4.2 COMPARATIVO DIFERENCIAS TEMPORALES Y DIFERENCIAS TEMPORARIAS

TABLA 01. Diferencias temporales y temporarias.

CONCEPTO	DIFERENCIAS TEMPORALES	DIFERENCIAS TEMPORARIAS
Definición	Las diferencias temporales son las que surgen de operaciones que afectan la utilidad contable y la renta fiscal en distintos periodos, cuyo origen puede darse en la utilidad contable o la renta fiscal, revirtiéndose entre sí en periodos futuros.	Las diferencias temporarias son las que surgen de comparar el importe en libros de los activos y pasivos exigibles con su base fiscal, pueden tener origen en la base fiscal del activo o pasivo o en su importe en libros, revirtiéndose entre sí en periodos futuros.
Limitante	Toda diferencia temporal es temporaria, puesto que se originan en el Estado de Resultados y se ven reflejadas en el Balance General.	No toda diferencia temporaria es temporal, esto debido a que en algunos casos su reconocimiento se plasma únicamente en el Balance General y no en el Estado de Resultados.
Efectos	El efecto de las diferencias temporales puede generar un pago anticipado de impuestos para aquellas partidas que den lugar a un impuesto diferido débito, o un pasivo por impuesto diferido cuando las diferencias den lugar a un menor valor a pagar por concepto de impuesto de renta.	Las diferencias temporarias pueden dar lugar a un menor valor a pagar por concepto de impuesto de renta al momento de ser revertidas, en ese caso son diferencias temporarias deducibles. Las diferencias temporarias imponibles generan un incremento en el impuesto de renta a pagar cuando son revertidas. Pueden tener naturaleza activa o pasiva.

⁴⁶ ESTATUTO TRIBUTARIO. Libro I, Título I, Capítulo VI, Art. 188.

Hechos económicos que la generan	Las diferencias temporales surgen por: A) El pago de impuesto sobre renta presuntiva, B) La aplicación de distintos métodos de depreciación contable y fiscalmente, C) La aplicación de distintos métodos de provisión de cartera contable y fiscalmente, D) La aplicación de depreciación acelerada., E) Ingresos diferidos resultantes del sistema de ventas a plazo.	Las diferencias temporarias surgen cuando: A) Se revalúan (revalorizan) activos pero no se realiza un ajuste equivalente para efectos fiscales, B) El valor en libros de un activo o pasivo exigible difiere de su base fiscal, C) Se realizan inversiones que se contabilizan a valor razonable, pero cuyo valor fiscalmente deducible es distinto, D) La entidad recibe subvenciones gubernamentales o beneficios fiscales, E) Gastos o ingresos se registran contablemente en un periodo y fiscalmente se reconocen en otro. (NIC 12. Párrafos 17 y 18). Aunque la NIC 12 no lo especifique tácitamente surgen diferencias temporarias cuando: A) Se realizan reajustes fiscales y, B) se reconocen pérdidas y créditos fiscales.
Forma de cálculo	Se calculan a tasas actuales, es decir la tarifa de impuesto sobre la renta vigente al final del ejercicio fiscal.	Se calculan con la tasa que se espera esté vigente en la fecha en la cual se revertirán las diferencias temporarias.
Control	El artículo 44 del D.R. 2649 de 1993 establece las cuentas de orden fiscales como el elemento de control de las diferencias entre las cifras de los estados financieros y las de las declaraciones tributarias. El Art. 115 del mismo Decreto establece control de las diferencias y sus efectos en los impuestos mediante la conciliación entre el patrimonio contable y fiscal.	Para ejercer el control de las diferencias temporarias es necesario llevar a cabo una conciliación patrimonial entre la base fiscal del activo o pasivo y su correspondiente base contable. Las diferencias resultantes de dicha conciliación serán llevadas a notas a los estados financieros comparando los saldos iniciales y finales presentados en el Balance.

Fuente: Adaptación de ÁLVAREZ, Ossa Julian; MORALES, Velarde Luznay; UGHETTI, López Alejandra.

4.3 COMPARATIVO D.R. 2649 DE 1993 CON LA NIC 12

TABLA 02. Comparativo D.R. 2649 – NIC 12

CONCEPTO	DECRETO R. 2649 DE 1993	NIC 12
Método	Método del diferido. Basado en los resultados.	Método del pasivo. Basado en el balance.
Causa del impuesto diferido	Diferencias temporales.	Diferencias temporales y temporarias.
Origen de las diferencias	Diferencias entre el estado de resultados y la renta fiscal.	Diferencias entre el valor en libros de un activo o pasivo y su base fiscal.
Clasificación	Diferencias temporales de naturaleza activa o pasiva.	Diferencias temporales deducibles e imponibles.
Ubicación en el Balance General	Activos y pasivos a largo plazo.	Activos y pasivos no corrientes.
Tasa para calcular el impuesto diferido	Se calcula a tasas actuales.	Se calcula con la tasa que se espera esté vigente en el momento de ser revertidas.
Requisitos para el reconocimiento del impuesto diferido	Debe existir una expectativa razonable de suficiente renta gravable futura para que puedan revertirse las diferencias temporales.	Debe existir evidencia convincente de que existirá suficiente ganancia fiscal en el momento de las reversiones.
Compensación	No se consideran las compensaciones entre activos y pasivos por impuesto diferido. Se debe reconocer por separado.	Permite compensar los activos por impuesto diferido con el pasivo por impuesto diferido, siempre que se espere revertir ambos en el mismo periodo. Debe identificarse cada uno de manera independiente hasta el momento de la compensación.
Revaluaciones	No se reconocen fiscalmente, ni dan lugar a depreciación por lo que no generan impuesto diferido.	La revaluación de activos forma parte de la base depreciable, por lo cual debe reconocerse impuesto diferido.
Reexpresión	Los reajustes fiscales constituyen diferencias permanentes, por lo que no generan impuesto diferido.	Se considera la revaluación como reexpresión, por lo que genera impuesto diferido.
Recuperación de activos no depreciables	No genera impuesto diferido, debido a que se reconocen al costo histórico, y fiscalmente sólo es deducible éste.	El activo debe ser reevaluado conforme a la diferencia entre la recuperación de su valor en libros y su base fiscal, lo cual generará un impuesto diferido (sic 21 y parrafo 31 nic 16).

Pérdidas fiscales	Generan diferencias permanentes.	Se debe reconocer impuesto diferido.
Subvenciones	Originan diferencias permanentes.	Se reconocen las diferencias temporarias originadas por las subvenciones gubernamentales.
Revelaciones	Se concilian las diferencias en cuentas de orden y notas a los estados financieros.	Se realiza la conciliación en notas a los estados financieros.

Fuente: Adaptación de ÁLVAREZ, Ossa Julian; MORALES, Velarde Luznay; UGHETTI, López Alejandra.

4.4. COMPARATIVO NORMATIVIDAD COLOMBIANA CON LA NIC 16

4.4.1 REVALUACIÓN

De conformidad con el artículo 64 del D.R. 2649 de 1993, el valor neto de los activos debe ajustarse a su valor de realización por lo menos cada tres (3) años, registrando la valorización cuando se presente un incremento en el valor del activo, o una provisión cuando se desvalore.

Las normas internacionales consideran la revaluación de los activos como parte de su base depreciable, por lo que una revaluación incrementa o disminuye el valor en libros de los activos y tiene como contrapartida la cuenta de patrimonio superávit de revaluación.

Cuando se revalúa un activo existen dos maneras de tratar la depreciación acumulada hasta el momento:

1. Reexpresarla de manera proporcional al cambio realizado en el valor en libros del activo o,
2. Eliminarla contra el valor bruto del activo, de tal manera que quede el valor neto revaluado del activo.

Fiscalmente no se reconocen las revaluaciones dentro del costo o el valor patrimonial de los activos, de acuerdo con los artículos 267, 277, 68 y 69 del Estatuto Tributario, sin embargo el artículo 280 del Estatuto Tributario. permite reajustar fiscalmente el costo de los activos fijos en el mismo porcentaje en que se ajusta la UVT (Unidad de Valor Tributario) lo cual tiene incidencia en la determinación de la renta presuntiva, el patrimonio líquido, la renta en la enajenación de activos fijos y la ganancia ocasional obtenida de ésta.

4.4.2 DEPRECIACIÓN Y VIDA ÚTIL

En la normatividad colombiana se tiene establecida la vida útil de los activos así:

- Inmuebles veinte (20) años.
- Barcos, trenes, aviones, maquinaria, equipo y bienes muebles diez (10) años.
- Vehículos automotores y computadores cinco (5) años.

El artículo 64 del D.R. 2649 de 1993 establece que la depreciación se debe determinar sistemáticamente mediante métodos de reconocido valor técnico como el de línea recta, suma de los dígitos de los años, unidades de producción u horas de trabajo.

La NIC 16 en su párrafo 62 señala “pueden utilizarse diversos métodos de depreciación para distribuir el importe depreciable de un activo de forma sistemática a lo largo de su vida útil. Entre los mismos se incluyen el método lineal, el método de depreciación decreciente y el método de las unidades de producción.”

La vida útil de un activo de acuerdo a las normas internacionales será determinada en función del tiempo que se espera utilizar el activo, o el número de unidades de producción que se esperen obtener y será revisada por lo menos cada año.

4.4.3 CAPITALIZACIÓN DE COSTOS Y GASTOS

En lo referente a la capitalización de costos y gastos la normatividad internacional en contraste con la legislación contable colombiana presenta un análisis mucho más exhaustivo del tema; un claro ejemplo de ello es el tratamiento dado a los repuestos, piezas o equipos que reemplazan las anteriores debido a daños o deterioro, los cuales son llevados a los resultados aun debiendo considerarse como activos debido a lo representativos que son en consideración del activo en su totalidad.

Para aclarar esta diferencia la NIC 16 en su párrafo 8 dispone que “*Las piezas de repuesto y el equipo auxiliar se contabilizan habitualmente como existencias y se reconocen en el resultado del ejercicio cuando se consumen. Sin embargo, las piezas de repuesto importantes y el equipo de mantenimiento permanente, que la entidad espere utilizar durante más de un ejercicio, cumplen normalmente las condiciones para ser calificados como elementos de inmovilizado material.*” Ante el resultado de estas divergencias entre la legislación tributaria y la normatividad internacional debe reconocerse un impuesto diferido.

Otro elemento desconocido como activo en la legislación tributaria actual es la no inclusión de los costes por desmantelamiento, rehabilitación y/o pérdidas por deterioro, los cuales son abordados y tratados como parte de la base depreciable por la normatividad internacional.

4.5 CASOS QUE NO GENERAN IMPUESTO DIFERIDO

4.5.1 VALOR RESIDUAL O DE SALVAMENTO

Teniendo en cuenta el concepto 003 de 2009 del Consejo Técnico de la Contaduría Pública, el valor residual es definido como el valor estimado que espera ser recuperado por el ente económico al momento de enajenar un bien completamente depreciado, por esta razón no dará lugar a la continuación del cálculo de depreciación.

Consideraciones en el momento de calcular el valor residual o de salvamento:

- La estimación del valor residual deberá ser llevada a cabo por una persona o entidad con suficiente idoneidad profesional en el cálculo de este tipo de procedimientos técnicos.
- Esta estimación deberá realizarse atendiendo a la materialidad o importancia relativa del bien respecto de su cálculo y valoración final al término de su vida útil para el ente económico.

La NIC16 *“Inmovilizado Material”* no discrepa mucho con la Normatividad Nacional con respecto a la definición de valor residual, pero en lo concerniente a aspectos relacionados con su revelación expone lo siguiente:

- En su párrafo 51 estima que *“el valor residual y la vida útil de un activo se revisarán, como mínimo, al término de cada ejercicio anual ...”*.
- El valor residual de un activo podría, dado el caso, aumentar hasta igualar o superar su importe en libros. (Párrafo 54 NIC 16).

En cuanto al aspecto fiscal, el Estatuto Tributario no expresa tácitamente en ningún apartado que la depreciación deberá realizarse con inclusión del valor residual en la base depreciable, dado que no hay lugar a diferencias entre las cifras contables y fiscales por éste concepto no se genera impuesto diferido.

4.5.2 ACTIVOS DE ÍNDOLE MEDIOAMBIENTAL

La NIC 16 en su párrafo 11 señala que los activos adquiridos por razones de seguridad o de índole medioambiental deberán ser tratados como un elemento de propiedad, planta y equipo, siempre y cuando su adquisición sea necesaria para que los demás activos contribuyan a la generación de ingresos (Ej.: Activos adquiridos en cumplimiento de normas de seguridad industrial, no generan ingresos pero son necesarios para continuar con el funcionamiento de una industria); sin embargo, la normatividad fiscal no permite su deducción ya que su adquisición no incide de manera directa en la obtención de ingresos, debido a lo anterior se genera una diferencia permanente.

5. CASOS PRÁCTICOS

5.1 CASO PRÁCTICO: VALOR RAZONABLE

El valor razonable es definido por la NIIF 13 “*Medición de valor razonable*” en su párrafo 9, como” *el precio que sería recibido por vender un activo o pagado por transferir un pasivo en una transacción ordenada entre participantes del mercado en la fecha de la medición*”.

Igualmente, la NIIF 13 señala que para medir un activo a su valor razonable se debe tener en cuenta la ubicación del activo y cualquier restricción que exista para su venta, la medición deberá realizarse bajo el supuesto de que la venta se realizará en el mercado principal del activo, en ausencia de éste se realizará en el mercado más ventajoso.

La NIC 16 en su párrafo 36 señala que en el evento de revalorizar un activo, se deben revalorizar **todos** los elementos de la misma clase. Las clases o grupos de activos están establecidos en el párrafo 37 de la NIC 16.

5.1.1 PLANTEAMIENTO DEL CASO

La empresa “XY”, posee una maquinaria que adquirió hace seis (6) años, por un valor de (\$10.000.000) diez millones de pesos colombianos, la cual se ha venido depreciando por el método de línea recta sobre una estimación de 10 años como vida útil.

Al finalizar el año 2013 la empresa opta por utilizar el valor de mercado como método de reconocimiento del costo, de acuerdo con el avalúo realizado a este bien, se estimó que el valor actual de la maquinaria es (\$6.000.000) seis millones de pesos colombianos.

TABLA 03. Datos valor razonable

Datos	
Fecha de adquisición	1 de enero de 2007
Costo de adquisición	\$ 10.000.000
Depreciación Acumulada Diciembre 31 de 2012	\$ 6.000.000
Vida útil	10 años
Método de depreciación	Línea Recta
Tarifa de impuesto de renta	25%

Fuente: Elaboración propia.

TABLA 04. Valor neto del activo

Costo adquisición	\$ 10.000.000
Depreciación Acumulada Diciembre 31 de 2012	\$ 6.000.000
Valor neto	\$ 4.000.000
Valor Residual o de Salvamento	\$ 1.000.000
Avalúo	\$ 6.000.000

Fuente: Elaboración propia.

Teniendo en cuenta que el valor residual no es susceptible de depreciación para los seis primeros años de vida útil, es decir hasta el año 2012, y que la cuota de depreciación durante este lapso ha sido de \$ 1.000.000 al año, al final del 2012 se tendrá una depreciación acumulada de \$ 6.000.000. A partir del año 2013 de la base para el cálculo de la depreciación se disminuirá el valor residual o de salvamento, el cual asciende a \$1.000.000, así las cosas se tendría una base de depreciación para 2013 de \$ 9.000.000, resultante del siguiente cálculo: ($\$10.000.000 - \$1.000.000 = \$9.000.000$).

Ahora bien, si se toma la depreciación acumulada a 31 de Diciembre de 2012 (\$ 6.000.000) y se le resta la base de depreciación a 2013 (\$ 9.000.000) se tendrá que el valor a depreciar por los 4 años restantes de vida útil será de \$ 3.000.000 ($\$9.000.000 - \$6.000.000$).

Para obtener la cuota de depreciación anual por los 4 años restantes de vida útil, se dividirán los \$ 3.000.000 entre los 4 años, se obtiene una cuota de \$ 750.000 ($\$3.000.000 / 4 = \750.000), esta cuota se adicionará a la depreciación acumulada a 31 de diciembre de 2012 hasta terminar su vida útil en el año 2016 (Tabla 05).

5.1.2 **NORMATIVIDAD FISCAL**

El reconocimiento de valorizaciones de activos no tiene incidencia en el valor fiscal de los mismos; debido a que son estimaciones derivadas de un avalúo comercial no forman parte del valor patrimonial de los activos, teniendo incidencia solamente en las cifras contables.

TABLA 05. Tratamiento fiscal del valor razonable

Concepto	2012	2013	2014	2015	2016
Costo Histórico	\$ 10.000.000	\$ 10.000.000	\$ 10.000.000	\$ 10.000.000	\$ 10.000.000
Base depreciación	\$ 10.000.000	\$ 9.000.000	\$ 9.000.000	\$ 9.000.000	\$ 9.000.000
Depreciación acumulada	\$ 6.000.000	\$ 6.750.000	\$ 7.500.000	\$ 8.250.000	\$ 9.000.000
Valor neto del activo	\$ 4.000.000	\$ 3.250.000	\$ 2.500.000	\$ 1.750.000	\$ 1.000.000

Fuente: Elaboración propia.

Como se puede observar para efectos fiscales el valor neto del activo en su último año de utilización (2016) será el mismo valor de salvamento (\$ 1.000.000) ya que como se explicó anteriormente la base depreciable ascendía a \$9.000.000.

5.1.3 NORMATIVIDAD CONTABLE

De acuerdo con el artículo 64 del D.R. 2649 de 1993 se debe realizar un avalúo técnico de los activos por lo menos cada tres años, el resultado de dicho estudio puede arrojar un incremento del valor del activo, el cual será contabilizado en la cuenta 19 Valorizaciones con contrapartida en la cuenta 38 Superávit por valorización, de conformidad con el artículo 85.

TABLA 06. Tratamiento contable del valor razonable D.R. 2649 de 1993

Concepto	2012	2013	2014	2015	2016
Costo Histórico	\$ 10.000.000	\$ 10.000.000	\$ 12.000.000	\$ 12.000.000	\$ 12.000.000
Valorización		\$ 2.000.000			
Total Activo	\$ 10.000.000	\$ 12.000.000	\$ 12.000.000	\$ 12.000.000	\$ 12.000.000
Depreciación acumulada	\$ 6.000.000	\$ 6.750.000	\$ 7.500.000	\$ 8.250.000	\$ 9.000.000
Valor neto del activo	\$ 4.000.000	\$ 5.250.000	\$ 4.500.000	\$ 3.750.000	\$ 3.000.000

Fuente: Elaboración propia.

Después de realizado el avalúo técnico a 2013, este arrojó una cifra estimada de \$6.000.000, de acuerdo con la Tabla 05. el valor neto del activo a 31 de diciembre de 2012 es de \$ 4.000.000, cifra que deberá ajustarse en \$2.000.000 para alcanzar su valor real comercial, el cálculo de la valorización es el siguiente: se toma el valor de avalúo y se resta el valor neto del mismo a la fecha, es decir (\$6.000.000- \$4.000.000=\$2.000.000).

TABLA 07. Contabilización Valorización D.R. 2649 de 1993

Código	Cuenta	Débito	Crédito
191012	Valorización-Maquinaria y Equipo	\$ 2.000.000	
381012	Superávit Valorización-Maquinaria y Equipo		\$ 2.000.000

Fuente: Elaboración propia.

Dado que la normatividad fiscal permite tomar como deducción la totalidad de la depreciación, y atendiendo al supuesto de que la empresa utilizará el mismo método de depreciación contable y fiscalmente, se puede observar que no existe diferencia temporal, por lo que no habrá lugar al cálculo del impuesto de renta diferido.

TABLA 08. Diferencias temporales D.R. 2649 de 1993 - Norma Fiscal

Concepto	2012	2013	2014	2015	2016
Depreciación contable	\$ 1.000.000	\$ 750.000	\$ 750.000	\$ 750.000	\$ 750.000
Depreciación fiscal	\$ 1.000.000	\$ 750.000	\$ 750.000	\$ 750.000	\$ 750.000
Diferencia temporal	0	0	0	0	0

Fuente: Elaboración propia.

5.1.4 NORMAS INTERNACIONALES

La NIC 16 contempla la revaluación de activos ya reconocidos y plantea dos métodos para su tratamiento, el modelo del coste (Párrafo 30) y el modelo de revaluación (Párrafos 31 a 42). Al revaluarse un activo que ya había sido depreciado la NIC 16 en su párrafo 35 establece dos posibilidades para el manejo del saldo acumulado por concepto de depreciación:

- *Reexpresada proporcionalmente al cambio en el importe en libros bruto del activo, de manera que el importe en libros del mismo después de la revaluación sea igual a su importe revaluado (reconoce la revaluación).*
- *Eliminada contra el importe en libros bruto del activo, de manera que lo que se reexpresa es el valor neto resultante, hasta alcanzar el importe revaluado del activo (reconoce el impuesto diferido).*

Para efectos de ilustrar las diferencias entre la utilización de los dos métodos anteriormente mencionados se procederá a plantear un caso práctico de cada uno de ellos.

5.1.4.1 REEXPRESIÓN DE LA DEPRECIACIÓN

A. Reconocimiento de la revaluación

Terminado el ejemplo anterior se debe reconocer el efecto del avalúo comercial en el costo del activo, se tiene entonces que el valor razonable de la maquinaria es \$6.000.000, del cual se resta el valor neto del activo antes de revaluación \$4.000.000, obteniendo como resultado una revaluación de \$2.000.000 que es el incremento en el valor del activo.

Posteriormente se debe calcular el porcentaje de revaluación, el cual representa el incremento porcentual del activo y es con el que se reexpresa la depreciación acumulada y el costo histórico del activo. El porcentaje de revaluación se obtiene dividiendo el valor revaluado del activo (obtenido mediante un avalúo comercial) entre el valor neto del activo antes de la revaluación.

$$\text{Porcentaje de revaluación : } \frac{\$ 6.000.000}{\$ 4.000.000} = 150\%$$

Es pertinente recordar que el activo se reconoce a su valor razonable en el año 2013, por lo que el valor neto del activo antes de revaluación es el del 31 de Diciembre de 2012.

Una vez obtenido el porcentaje de revaluación se debe reexpresar el costo histórico del activo, multiplicando el costo de adquisición por el porcentaje de revaluación.

$$\text{Costo Revaluado: } \$ 10.000.000 * 150\% = \$ 15.000.000$$

De igual manera se debe reexpresar la depreciación acumulada, multiplicando el porcentaje de revaluación por la depreciación acumulada al 31 de Diciembre de 2012.

$$\text{Depreciación Revaluada: } \$ 6.000.000 * 150\% = \$ 9.000.000$$

Seguidamente se determina la diferencia entre el costo revaluado y el costo histórico del activo (\$ 15.000.000 - \$ 10.000.000 = \$ 5.000.000) el mismo procedimiento se realiza con la depreciación (\$ 9.000.000 - \$ 6.000.000 = \$ 3.000.000), el incremento en el costo y en la depreciación son los valores que deben ser incluidos en la contabilidad con el fin de registrar la medición del activo a su valor razonable.

TABLA 09. Diferencias Costo y Depreciación Revaluados

Costo Histórico	Costo Revaluado	Diferencia
\$ 10.000.000	\$ 15.000.000	\$ 5.000.000
Depreciación acumulada	Depreciación Revaluada	Diferencia
\$ 6.000.000	\$ 9.000.000	\$ 3.000.000

Fuente: Elaboración propia.

Como lo establece la NIC 16, el costo y la depreciación del activo se deben reexpresar de tal manera que el valor en libros del activo después de la revaluación sea igual al valor revaluado, lo cual se ilustra en el siguiente cuadro (los datos de la Tabla 10 son antes de calcular la depreciación del año 2013, ya que en esta se debe incluir la depreciación correspondiente a la revaluación por \$ 3.000.000).

TABLA 10. Valor neto del activo revaluado

Concepto	2013
Costo histórico	\$ 10.000.000
Revaluación	\$ 5.000.000
Total activo revaluado	\$ 15.000.000
Depreciación acumulada	\$ 6.000.000
Revaluación	\$ 3.000.000
Total depreciación revaluada	\$ 9.000.000
Total activo neto	\$ 6.000.000

Fuente: Elaboración propia.

Se debe contabilizar la revaluación del costo como mayor valor del activo en la cuenta 1520, la revaluación correspondiente a la depreciación incrementa la cuenta 159210, y la diferencia será llevada a la cuenta de patrimonio superávit por revaluación 381012, representando el valor ajustado resultante una vez realizado el avalúo técnico del activo.

TABLA 11. Contabilización Revaluación Normas Internacionales

Código	Cuenta	Débito	Crédito
1520	Maquinaria y Equipo - Revaluación	\$ 5.000.000	
159210	Depreciación Acumulada Revaluación Maquinaria y Equipo		\$ 3.000.000
381012	Superávit Revaluación Maquinaria y Equipo		\$ 2.000.000

Fuente: Elaboración propia.

B. Reconocimiento del impuesto diferido

Teniendo en cuenta que la revaluación no tiene efectos fiscales, y que por tanto la base fiscal del activo no deberá ser ajustada, se presentará una diferencia entre el importe en libros del activo y su valor fiscal, dando lugar como lo establece la NIC 12 en el párrafo 20 “*Activos contabilizados por su valor razonable*” a una diferencia temporaria y en la misma medida al reconocimiento de un activo o pasivo por impuesto diferido.

El cálculo del impuesto diferido corresponderá a la multiplicación de la tasa de impuesto de renta local (25%) por el valor de la revaluación del activo \$ 2.000.000 así:

$$\text{Impuesto de Renta Diferido} \quad \$ 2.000.000 * 25\% = \$ 500.000$$

Los \$ 500.000 equivalen al impuesto que la empresa deja de pagar por el año gravable 2013 derivados de la revaluación, ya que los \$ 2.00.000 no constituyen un ingreso fiscal. Sin embargo, al momento de vender el activo a su valor razonable la parte del ingreso

correspondiente a la revaluación sí será objeto de tributación, por lo que los \$ 500.000 se contabilizan como un pasivo por impuesto diferido en la cuenta 2725, con contrapartida en el patrimonio debido a que fue allí donde se originó la diferencia temporaria, éste registro se realiza en el momento en que se revalúa el activo, es decir, Diciembre de 2013.

TABLA 12. Contabilización Impuesto Diferido Por Revaluación

Código	Cuenta	Débito	Crédito
3810	Superávit Revaluación-Pasivo por Impuesto Diferido	\$ 500.000	
2725	Pasivo por Impuesto Diferido		\$ 500.000

Fuente: Elaboración propia.

C. Registro de la depreciación y traslado del superávit

El párrafo 41 de la NIC 16 señala que parte del superávit puede transferirse a las ganancias acumuladas a medida que el activo se utiliza, en ese caso el valor trasladado es la diferencia entre la depreciación del activo a su costo inicial y la depreciación del mismo después de revaluado, por lo que es conveniente para las empresas tener registros separados de la depreciación correspondiente a la revaluación, con el fin de identificar fácilmente los valores del superávit que se deben transferir.

TABLA 13. Cálculo Depreciación para el Año 2013

Concepto	Revaluado	Inicial	Diferencia
Costo	\$ 15.000.000	\$ 10.000.000	\$ 5.000.000
Depreciación Acumulada	\$ 9.000.000	\$ 6.000.000	\$ 3.000.000
Valor Residual	\$ 1.000.000	\$ 1.000.000	
Base Depreciación	\$ 5.000.000	\$ 3.000.000	\$ 2.000.000
Cuota Anual de Depreciación	\$ 1.250.000	\$ 750.000	\$ 500.000

Fuente: Elaboración propia.

La depreciación se calcula dividiendo la base depreciable entre cuatro (4), que son los años de vida útil que le resta al activo, ya que la depreciación se reexpresó con base en la cifra acumulada a Diciembre 31 de 2012, queda pendiente la depreciación del año 2013. A continuación se relaciona el registro contable de la depreciación que deberá hacerse por los años 2013, 2014, 2015 y 2016.

TABLA 14. Contabilización Depreciación Año 2013 y siguientes

Código	Cuenta	Débito	Crédito
736010	Costo Depreciación Maquinaria y Equipo	\$ 500.000	
736010	Costo Depreciación Maquinaria y Equipo	\$ 750.000	
159210	Depreciación Acumulada Maquinaria y Equipo		\$ 500.000
159210	Depreciación Acumulada Maquinaria y Equipo		\$ 750.000

Fuente: Elaboración propia.

Posteriormente se realiza el traslado del superávit a las ganancias acumuladas, el cual según el párrafo 64 de la NIC 12 debe realizarse neto, es decir, restando cualquier impuesto diferido que se relacione con el superávit. Se tiene entonces que el impuesto diferido a deducir del superávit es la depreciación correspondiente a la revaluación multiplicada por la tasa impositiva, $\$ 500.000 * 25\% = \$ 125.000$

El mismo resultado puede obtenerse dividiendo el pasivo por impuesto diferido registrado entre los años que faltan por depreciar el activo, $\$ 500.000 / 4 = \$ 125.000$. A la totalidad de la diferencia entre las depreciaciones $\$ 500.000$ se le resta el impuesto diferido relacionado con éste superávit $\$ 125.000$, la diferencia se llevará a la cuenta ganancias acumuladas y es el valor que se transfiere del superávit ($\$ 500.000 - \$ 125.000 = \$ 375.000$).

TABLA 15. Contabilización Traslado Superávit a Ganancias Acumuladas

Código	Cuenta	Débito	Crédito
381012	Superávit Revaluación Maquinaria y Equipo	\$ 375.000	
3705	Ganancias Acumuladas		\$ 375.000

Fuente: Elaboración propia.

D. Efectos de la Revaluación

Una vez realizados todos los registros del caso se pueden observar los siguientes saldos:

TABLA 16. Movimiento de los saldos con medición a valor razonable

Concepto	2013	2014	2015	2016	Total
Costo Histórico	\$ 10.000.000	\$ 15.000.000	\$ 15.000.000	\$ 15.000.000	\$ 15.000.000
Revaluación	\$ 5.000.000				\$ -
Total Activo	\$ 15.000.000	\$ 15.000.000	\$ 15.000.000	\$ 15.000.000	\$ 15.000.000
Depreciación acumulada	\$ 6.750.000	\$ 7.500.000	\$ 8.250.000	\$ 9.000.000	\$ 9.000.000
Revaluación	\$ 3.500.000	\$ 4.000.000	\$ 4.500.000	\$ 5.000.000	\$ 5.000.000
Total Depreciación	\$ 10.250.000	\$ 11.500.000	\$ 12.750.000	\$ 14.000.000	\$ 14.000.000
Valor neto del activo	\$ 4.750.000	\$ 3.500.000	\$ 2.250.000	\$ 1.000.000	\$ 1.000.000
Cuota Depreciación Costo Inicial	\$ 750.000	\$ 750.000	\$ 750.000	\$ 750.000	\$ 3.000.000
Cuota Depreciación Revaluación	\$ 500.000	\$ 500.000	\$ 500.000	\$ 500.000	\$ 2.000.000
Superávit Revaluación	\$ (1.125.000)	\$ 375.000	\$ 375.000	\$ 375.000	\$ -
Pasivo por Impuesto Diferido	\$ (500.000)	\$ -	\$ -	\$ -	\$ (500.000)
Ganancias Acumuladas	\$ (375.000)	\$ (375.000)	\$ (375.000)	\$ (375.000)	\$ (1.500.000)

Fuente: Elaboración propia.

Como se observa en la Tabla 16. Al finalizar la vida útil del activo el valor revaluado ya se ha depreciado en su totalidad, agotando así el superávit por revaluación y dejando como saldo final del activo su valor de salvamento. La depreciación acumulada en el año 2013 resulta de la sumatoria entre la depreciación acumulada a 31 de Diciembre de 2012 más la cuota de depreciación del costo inicial ($\$6.000.000 + \$750.000 = \$6.750.000$, en igual medida, la depreciación de la revaluación corresponde a la diferencia entre el valor reexpresado de la depreciación y la depreciación acumulada a 31 de Diciembre de 2012 ($\$9.000.000 - \$6.000.000 = \$3.000.000$) más la cuota de depreciación de la revaluación calculada según la Tabla 13 ($\$3.000.000 + \$500.000 = \$3.500.000$).

El saldo del superávit por revaluación en el año 2013 resulta de restarle al valor de la revaluación (\$2.000.000 Tabla 11) el impuesto diferido por revaluación (\$500.000 Tabla 12) y el traslado del superávit a las ganancias acumuladas (\$375.000 Tabla 15).

Se puede confirmar que el superávit se trasladó neto a las ganancias acumuladas, dado que el saldo de la cuenta ganancias acumuladas es de \$1.500.000 y su diferencia con el valor inicial del superávit \$2.000.000 es igual al valor del pasivo por impuesto diferido \$500.000.

TABLA 17. Saldos Superávit y Ganancias Acumuladas

Concepto	2013	2014	2015	2016	Total
Superávit Revaluación	\$ (1.125.000)	\$ 375.000	\$ 375.000	\$ 375.000	\$ -
Pasivo por Impuesto Diferido	\$ (500.000)	\$ -	\$ -	\$ -	\$ (500.000)
Ganancias Acumuladas	\$ (375.000)	\$ (375.000)	\$ (375.000)	\$ (375.000)	\$ (1.500.000)

Fuente: Elaboración propia.

En comparación con la normatividad contable local, en la que la revaluación de la Propiedad, planta y equipo no tiene ninguna incidencia en el valor del activo o en el impuesto diferido, se puede decir que las mediciones a valor razonable contabilizadas conforme a la normativa internacional incrementan el valor del activo y generan un impuesto diferido.

5.1.4.2 ELIMINACIÓN DE LA DEPRECIACIÓN

La segunda opción que establece el párrafo 35 de la NIC 16 es la eliminación de la depreciación acumulada contra el valor bruto del activo, reexpresando el valor del activo hasta alcanzar su valor revaluado, para este caso los \$ 6.000.000.

TABLA 18. Datos para eliminación de la depreciación

Costo adquisición	\$ 10.000.000
Depreciación Acumulada Diciembre 31 de 2012	\$ 6.000.000
Valor neto del activo	\$ 4.000.000
Valor Residual	\$ 1.000.000
Avalúo	\$ 6.000.000

Fuente: Elaboración propia.

A. Reconocimiento de la revaluación

El registro contable para el reconocimiento de la revaluación será: la eliminación de la depreciación acumulada en la cuenta 159210 por \$ 6.000.000, que es la totalidad del saldo a Diciembre de 2012, contra el valor bruto del activo en la cuenta 1520 – Maquinaria y equipo por \$ 10.000.000, la reexpresión del valor revaluado a la cuenta 1520 – Maquinaria y equipo por \$ 6.000.000 y la diferencia de \$ 2.000.000 al superávit revaluación cuenta 381012.

TABLA 19. Contabilización Eliminación de la Depreciación y Reconocimiento del Avalúo

Código	Cuenta	Débito	Crédito
159210	Depreciación Acumulada Maquinaria y Equipo	\$ 6.000.000	
1520	Maquinaria y Equipo		\$ 10.000.000
1520	Maquinaria y Equipo	\$ 6.000.000	
381012	Superávit Revaluación Maquinaria y Equipo		\$ 2.000.000

Fuente: Elaboración propia.

B. Reconocimiento del impuesto diferido

La revaluación reconocida en ambos casos es la misma, \$ 2.000.000 por lo que el cálculo del impuesto diferido se realiza de la misma manera que en el método de reexpresión de la depreciación, por cuanto no se modifica el valor llevado al patrimonio.

$$\text{Impuesto de Renta Diferido} \quad \$ 2.000.000 * 25\% = \$ 500.000$$

TABLA 20. Contabilización Impuesto Diferido Por Revaluación - Eliminación Depreciación

Código	Cuenta	Débito	Crédito
3810	Superávit Revaluación-Pasivo por Impuesto Diferido	\$ 500.000	
2725	Pasivo por Impuesto Diferido		\$ 500.000

Fuente: Elaboración propia.

El impuesto diferido se contabiliza contra la cuenta de patrimonio ya que fue allí donde se originó la diferencia temporaria.

C. Registro de la depreciación y traslado del superávit

En el año 2013 la depreciación se calcula dividiendo el valor del activo revaluado menos el valor residual, dividido entre el número de años restantes de vida útil: $(\$ 6.000.000 - \$ 1.000.000) / 4 = \$ 1.250.000$. El registro contable será:

TABLA 21. Contabilización Depreciación Año 2013 y siguientes - Método Eliminación

Código	Cuenta	Débito	Crédito
736010	Costo Depreciación Maquinaria y Equipo	\$ 500.000	
736010	Costo Depreciación Maquinaria y Equipo	\$ 750.000	
159210	Depreciación Acumulada Maquinaria y Equipo		\$ 500.000
159210	Depreciación Acumulada Maquinaria y Equipo		\$ 750.000

Fuente: Elaboración propia.

Se registra de manera separada la depreciación correspondiente a la revaluación (calculada según la Tabla 13.) para facilitar la identificación del impuesto diferido relacionado con el superávit.

Posteriormente se traslada el superávit por revaluación a las ganancias acumuladas conforme al párrafo 41 de la NIC 16, el cual se realiza neto de cualquier impuesto diferido relacionado con el superávit según el párrafo 64 de la NIC 12.

TABLA 22. Traslado Superávit - Método Eliminación

Código	Cuenta	Débito	Crédito
381012	Superávit Revaluación-Maquinaria y Equipo	\$ 375.000	
3705	Ganancias Acumuladas		\$ 375.000

Fuente: Elaboración propia.

El resultado anterior surge de restarle a la diferencia entre las depreciaciones (\$ 500.000), el impuesto diferido relacionado con éste superávit \$125.000 ($\$ 500.000 * 25\%$), la diferencia se llevará a la cuenta ganancias acumuladas y es el valor que se transfiere del superávit ($\$ 500.000 - \$ 125.000 = \$ 375.000$).

D. Efectos de la Revaluación

Una vez realizados los registros del caso, se presentan los siguientes saldos al final de cada año:

TABLA 23. Saldos al final del periodo con medición a valor razonable - Método eliminación depreciación

Concepto	2012	2013	2014	2015	2016	Total
Costo Histórico Activo	\$ 10.000.000	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -
Costo Revaluado	\$ -	\$ 6.000.000	\$ 6.000.000	\$ 6.000.000	\$ 6.000.000	\$ 6.000.000
Depreciación Acumulada	\$ 6.000.000	\$ 1.250.000	\$ 2.500.000	\$ 3.750.000	\$ 5.000.000	\$ 5.000.000
Valor Neto Activo	\$ 4.000.000	\$ 4.750.000	\$ 3.500.000	\$ 2.250.000	\$ 1.000.000	\$ 1.000.000
Depreciación Costo	\$ 1.000.000	\$ 750.000	\$ 750.000	\$ 750.000	\$ 750.000	\$ 4.000.000
Depreciación Revaluación	\$ -	\$ 500.000	\$ 500.000	\$ 500.000	\$ 500.000	\$ 2.000.000
Superávit Revaluación		\$ (1.500.000)	\$ 375.000	\$ 375.000	\$ 375.000	\$ (375.000)
Pasivo por Impuesto Diferido		\$ (375.000)	\$ 125.000	\$ 125.000	\$ 125.000	\$ -
Ganancias Acumuladas			\$ (375.000)	\$ (375.000)	\$ (375.000)	\$ (1.125.000)

Fuente: Elaboración propia.

El saldo de Superávit por Revaluación al final del 2013 equivale a los \$ 2.000.000 de la revaluación menos \$ 500.000 por concepto de pasivo por impuesto diferido. De igual forma se puede observar que una vez aplicado y comparado el método de eliminación de la depreciación con el de reexpresión de la depreciación se evidencian iguales saldos a 2016 por los distintos conceptos aplicados, excepto el de la depreciación acumulada la cual al finalizar el año 2013 presenta un saldo de \$1.250.000 equivalente a la depreciación del año producto del aplicativo del método de eliminación.

Para el Estado de Resultados suponga un ingreso anual contable y fiscal de \$10.000.000. Entonces el estado de resultados y el cálculo de la renta líquida será:

TABLA 24. Utilidad Contable - Ejemplo Valor Razonable

Concepto	2013	2014	2015	2016
Ingresos	\$ 10.000.000	\$ 10.000.000	\$ 10.000.000	\$ 10.000.000
Total Ingresos	\$ 10.000.000	\$ 10.000.000	\$ 10.000.000	\$ 10.000.000
Costo Depreciación Costo Histórico	\$ 750.000	\$ 750.000	\$ 750.000	\$ 750.000
Costo Depreciación Revaluación	\$ 500.000	\$ 500.000	\$ 500.000	\$ 500.000
Total Costos	\$ 1.250.000	\$ 1.250.000	\$ 1.250.000	\$ 1.250.000
Utilidad Antes de Impuesto	\$ 8.750.000	\$ 8.750.000	\$ 8.750.000	\$ 8.750.000
Impuesto de renta 25%	\$ 2.187.500	\$ 2.187.500	\$ 2.187.500	\$ 2.187.500
Utilidad Después de Impuestos	\$ 6.562.500	\$ 6.562.500	\$ 6.562.500	\$ 6.562.500

Fuente: Elaboración propia.

TABLA 25. Renta Líquida - Ejemplo Valor Razonable

Concepto	2013	2014	2015	2016
Ingresos	\$ 10.000.000	\$ 10.000.000	\$ 10.000.000	\$ 10.000.000
Total Ingresos	\$ 10.000.000	\$ 10.000.000	\$ 10.000.000	\$ 10.000.000
Costo Depreciación Costo Histórico	\$ 750.000	\$ 750.000	\$ 750.000	\$ 750.000
Total Costos	\$ 750.000	\$ 750.000	\$ 750.000	\$ 750.000
Renta Líquida	\$ 9.250.000	\$ 9.250.000	\$ 9.250.000	\$ 9.250.000
Impuesto de renta 25%	\$ 2.312.500	\$ 2.312.500	\$ 2.312.500	\$ 2.312.500
Renta Líquida Después de Impuestos	\$ 6.937.500	\$ 6.937.500	\$ 6.937.500	\$ 6.937.500

Fuente: Elaboración propia.

El registro contable para reconocer el impuesto por pagar a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN será:

TABLA 26. Contabilización Impuesto Corriente y Diferido - Ejemplo Valor Razonable

Código	Cuenta	Débito	Crédito
540505	Gasto Impuesto a las Ganancias	\$ 2.187.500	
2725	Pasivo por Impuesto Diferido	\$ 125.000	
240405	Pasivo por Impuesto a las Ganancias		\$ 2.312.500

Fuente: Elaboración propia.

Cuando el activo sea revaluado nuevamente y se incremente su valor, el tratamiento contable de la nueva revaluación será igual al ejemplo anterior (5.1. Caso práctico: Valor razonable), sin embargo, si el valor del activo disminuye, se agotará el saldo de la cuenta

Superávit por Revaluación producto de la primera revaluación conforme lo establece el párrafo 40 de la NIC 16.

En cuanto al Impuesto sobre la Renta para la Equidad (En adelante CREE), éste tiene el mismo tratamiento que el impuesto sobre la renta, puesto que al momento de vender el activo el ingreso que se genere formará parte de la base gravable del CREE, así que adicional a la multiplicación de la revaluación por el porcentaje de renta (25%) se deberá multiplicar también por la tarifa del CREE (9% para los años 2013, 2014 y 2015, y 8% del año 2016 en adelante⁴⁷) para obtener así el valor correspondiente al pasivo por impuesto diferido por concepto de CREE.

5.2 CASO PRÁCTICO: VIDA ÚTIL

Para efectos de la ilustración del caso práctico relacionado con la vida útil en la propiedad, planta y equipo se tendrá en cuenta el párrafo 56 de la NIC 16, en el cual se expresa que la vida útil de un activo se determina en función de la generación de beneficios económicos futuros relacionados con su utilización y su adherencia a otros conceptos como la obsolescencia técnica o comercial, el desgaste físico y los límites legales o restricciones sobre el uso del activo. En la misma NIC 16 pero en el párrafo 51 se recomienda que el valor residual y la vida útil se revisen al término de cada periodo anual.

- El D.R. 2649 de 1993 en su párrafo 64 no hace mención en forma específica sobre la vida útil de los activos, es por ello que se ha usado como marco de referencia para la determinación de la misma lo contenido en el D.R. 3019 de 1989.
- El artículo 138 del Estatuto Tributario permite al contribuyente, en los casos en que el mismo no considere que la vida útil fijada por el reglamento se ajuste a la realidad económica de su organización, fijar una vida útil diferente con previa autorización del director general de impuestos nacionales.
- El artículo 22 de la Ley 1607 de 2012 permite tomar como deducción del CREE los artículos del Estatuto Tributario referentes a la depreciación (127 a 131, 131-1, 134 a 141).
- En la normatividad contable colombiana más específicamente a través del D.R. 3019 de 1989 se establecen tres clases de vida útil. En contraste, la normatividad internacional amplía este concepto al permitir descomponer un activo en función de su naturaleza o por componentes, adicionando el concepto de vidas útiles por componentes.

⁴⁷ Ley 1607 de 2012. Art. 23. Diciembre 26. Por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones. Diario oficial N. 48655. 2012.

- La NIC 16 en su párrafo 57 establece que la vida útil de un activo puede ser inferior a su vida económica, esto debido a las diferentes políticas y criterios en la gestión de los activos, su disposición y desgaste.

Atendiendo a las apreciaciones anteriormente mencionadas se plantea el siguiente caso práctico, el cual busca ilustrar las diferencias resultantes al aplicar la normatividad contable internacional en Colombia.

5.2.1 PLANTEAMIENTO DEL CASO

La empresa “XY”, posee una maquinaria que adquirió hace seis (6) años, por un valor de (\$10.000.000) diez millones de pesos colombianos, la cual se ha venido depreciando por el método de línea recta sobre una estimación de 10 años como vida útil y un valor residual de \$1.000.000, el cual se aplica desde la fecha de adquisición.

Para efectos de la aplicación de la NIC16 y conforme al párrafo 57, el cual señala que “la estimación de la vida útil de un activo, es una cuestión de criterio, basado en la experiencia que la entidad tenga con activos similares” se ha estimado la vida útil del bien en quince (15) años y un valor residual de \$ 1.000.000.

TABLA 27. Datos Caso Vida Útil

Datos	
Fecha de adquisición	1 de enero de 2007
Costo de adquisición	\$ 10.000.000
Valor Residual	\$ 1.000.000
Depreciación Acumulada Diciembre 31 de 2012	\$ 5.400.000
Vida útil normatividad contable y fiscal colombiana	10 años
Vida útil según las NIC	15 años
Método de depreciación	Línea Recta
Tarifa de impuesto de renta	25%

Fuente: Elaboración propia.

5.2.2 **NORMATIVIDAD CONTABLE Y FISCAL**

En la normatividad contable local, se utilizan las vidas útiles establecidas en el Estatuto Tributario para depreciar los activos, por lo que el comportamiento de la depreciación será el mismo contable y fiscalmente, por consiguiente no habrá lugar a una diferencia temporal.

TABLA 28. Depreciación Contable y Fiscal Caso Vida Útil

Concepto	2013	2014	2015	2016	Total
Costo Histórico	\$ 10.000.000	\$ 10.000.000	\$ 10.000.000	\$ 10.000.000	\$ 10.000.000
Base Depreciación	\$ 9.000.000	\$ 9.000.000	\$ 9.000.000	\$ 9.000.000	\$ 0
Depreciación Acumulada	\$ 6.300.000	\$ 7.200.000	\$ 8.100.000	\$ 9.000.000	\$ 9.000.000
Valor Neto del Activo	\$ 3.700.000	\$ 2.800.000	\$ 1.900.000	\$ 1.000.000	\$ 1.000.000
Cuota Anual de Depreciación	\$ 900.000	\$ 900.000	\$ 900.000	\$ 900.000	\$ 0

Fuente: Elaboración propia.

La base de depreciación resulta de deducir del costo histórico el valor residual ($\$10.000.000 - \$1.000.000 = \$9.000.000$), el cual dividido entre los diez (10) años de vida útil del activo, da como resultado una cuota de depreciación anual de \$900.000. al finalizar la vida útil del activo, su valor será igual al valor residual, ya que éste no forma parte de la base depreciable.

5.2.3 **NORMAS INTERNACIONALES**

Según la NIC 16 Párrafo 57 la vida útil de un activo se determina en función de la utilidad que se espera aporte a la entidad, para este caso, en el año 2013 la entidad decide que la vida útil del activo no será de 10 años, como se había planteado inicialmente, sino que con base en la experiencia resultante de la utilización de activos de la misma índole, su vida útil se incrementará en cinco (5) años, totalizando 15 años.

A 31 de diciembre de 2012 el activo ha sido depreciado en línea recta durante seis (6) años por lo que su valor restante de vida útil corresponderá a nueve (9) años, que resultan de restar de la vida útil del activo una vez incluido el incremento de cinco (5) años de vida útil, los seis (6) años de depreciación ($10+5-6=9$).

TABLA 29. Depreciación con adición en la vida útil

Concepto	2012	2013	2014	2015	2016
Costo Histórico	\$ 10.000.000	\$ 10.000.000	\$ 10.000.000	\$ 10.000.000	\$ 10.000.000
Base Depreciación	\$ 9.000.000	\$ 9.000.000	\$ 9.000.000	\$ 9.000.000	\$ 9.000.000
Depreciación Acumulada	\$ 5.400.000	\$ 5.800.000	\$ 6.200.000	\$ 6.600.000	\$ 7.000.000
Valor Neto del Activo	\$ 4.600.000	\$ 4.200.000	\$ 3.800.000	\$ 3.400.000	\$ 3.000.000
Cuota Anual de Depreciación	\$ 900.000	\$ 400.000	\$ 400.000	\$ 400.000	\$ 400.000
Vida Útil Restante	4 años	8 años	7 años	6 años	5 años

Concepto	2017	2018	2019	2020	2021
Costo Histórico	\$ 10.000.000	\$ 10.000.000	\$ 10.000.000	\$ 10.000.000	\$ 10.000.000
Base Depreciación	\$ 9.000.000	\$ 9.000.000	\$ 9.000.000	\$ 9.000.000	\$ 9.000.000
Depreciación Acumulada	\$ 7.400.000	\$ 7.800.000	\$ 8.200.000	\$ 8.600.000	\$ 9.000.000
Valor Neto del Activo	\$ 2.600.000	\$ 2.200.000	\$ 1.800.000	\$ 1.400.000	\$ 1.000.000
Cuota Anual de Depreciación	\$ 400.000	\$ 400.000	\$ 400.000	\$ 400.000	\$ 400.000
Vida Útil Restante	4 años	3 años	2 años	1 año	0

Fuente: Elaboración propia.

Hasta el año 2012 se tenían cuotas anuales de depreciación de \$900.000, resultantes de dividir la base de depreciación de \$9.000.000 entre los 10 años de vida útil. A partir del año 2013 la cuota anual de depreciación desciende a \$400.000, los cuales se obtienen así:

A la base de depreciación (\$9.000.000) se le resta la depreciación acumulada a Diciembre 31 de 2012 (\$5.400.000), obteniendo el saldo depreciable del activo (\$3.600.000). El saldo depreciable del activo se divide entre los 9 años de vida útil restante (4 años restantes más 5 años de adición a la vida útil) originando una cuota de depreciación a partir del año 2013 de \$400.000 ($\$3.600.000 / 9 = \400.000).

Fiscalmente la vida útil del activo es de 10 años, por lo que el activo se termina de depreciar totalmente en el año 2016 tal como se observa en la Tabla 28, contablemente y para efectos de las normas internacionales el activo se termina de depreciar 5 años después debido a la adición en la vida útil.

La cuota anual de depreciación fiscal es de \$900.000, mientras que la cuota anual de depreciación establecida para efectos de la aplicación de la NIC 16 es de \$400.000 para el año 2013, lo que genera una diferencia temporaria anual de \$500.000 (\$900.000 - \$400.000), dando lugar a pasivo por impuesto diferido en los años 2013, 2014, 2015 y 2016.

El impuesto diferido se calcula multiplicando la diferencia temporaria por la tarifa del impuesto sobre la renta vigente en el periodo en el que se espera revertir el pasivo por impuesto diferido:

$$\text{Impuesto diferido: } \$ 500.000 * 25\% = \$125.000$$

Suponiendo unos ingresos contables y fiscales de \$10.00.000 para el año 2013 a 2016 se tiene:

TABLA 30. Estado de Resultados /Renta Líquida año 2013a 2016

Concepto	NIC	FISCAL	DIFERENCIA
Ingresos	\$ 10.000.000	\$ 10.000.000	\$ -
Total Ingresos	\$ 10.000.000	\$ 10.000.000	\$ -
Costo Depreciación	\$ 400.000	\$ 900.000	\$ 500.000
Total Costos	\$ 400.000	\$ 900.000	\$ 500.000
Utilidad antes de Impuesto /Renta Líquida	\$ 9.600.000	\$ 9.100.000	\$ (500.000)
Impuesto de renta 25%	\$ 2.400.000	\$ 2.275.000	\$ (125.000)
Utilidad/Renta Líquida Después de Impuestos	\$ 7.200.000	\$ 6.825.000	\$ (375.000)

Fuente: Elaboración propia.

El registro contable que debe realizar la empresa para reconocer el impuesto corriente y diferido por el año 2013 es el siguiente:

TABLA 31. Contabilización impuesto corriente y diferido año 2013 a 2016

Código	Cuenta	Débito	Crédito
540505	Gasto Impuesto a las Ganancias	\$ 2.400.000	
2725	Pasivo por Impuesto Diferido		\$ 125.000
240405	Pasivo por Impuesto a las Ganancias		\$ 2.275.000

Fuente: Elaboración propia.

En el caso del CREE es aplicable la deducción por depreciación, por lo que habría lugar al cálculo de un pasivo por impuesto diferido multiplicando la diferencia temporaria por la tarifa del impuesto (9% para el 2013 a 2015 y 8% para el 2016 en adelante), éste impuesto diferido tiene igual tratamiento contable que el calculado con la tarifa del impuesto de renta.

Suponiendo que el comportamiento del Estado de Resultados y la Renta Líquida permanece constante para los años 2014, 2015 y 2016, el registro del impuesto corriente y diferido para esos años será el mismo que en el año 2013, por lo que al finalizar el año 2016 se

tendrá un saldo de \$500.000 (\$125.000 multiplicado por los cuatro años de 2013 a 2016) por impuesto diferido crédito.

Como el activo termina su vida útil fiscal en el año 2016, a partir del año 2017 no se generará impuesto diferido crédito, sino que se revertirá el impuesto diferido reconocido durante los cuatro años anteriores así:

TABLA 32. Estado de Resultados /Renta Líquida año 2017 a 2021

CONCEPTO	NIC	FISCAL	DIFERENCIA
Ingresos	\$ 10.000.000	\$ 10.000.000	\$ -
Total Ingresos	\$ 10.000.000	\$ 10.000.000	\$ -
Costo Depreciación	\$ 400.000	\$ 0	\$ (400.000)
Total Costos	\$ 400.000	\$ 0	\$ (400.000)
Utilidad antes de Impuesto /Renta Líquida	\$ 9.600.000	\$ 10.000.000	\$ 400.000
Impuesto de renta 25%	\$ 2.400.000	\$ 2.500.000	\$ 100.000
Utilidad/Renta Líquida Después de Impuestos	\$ 7.200.000	\$ 7.500.000	\$ 300.000

Fuente: Elaboración propia.

La diferencia entre la depreciación contable y fiscal para los años 2017 a 2021 es de \$400.000, los cuales multiplicados por la tarifa de impuesto sobre la renta da como resultado el valor a revertir por concepto de impuesto diferido ($\$400.000 * 25\% = \100.000). El registro contable para reconocer el impuesto corriente y la reversión del pasivo por impuesto diferido que se realizará en los años 2017 a 2021 es:

TABLA 33. Contabilización impuesto corriente y reversión impuesto diferido año 2017 y siguientes

Código	Cuenta	Débito	Crédito
540505	Gasto Impuesto a las Ganancias	\$ 2.400.000	
2725	Pasivo por Impuesto Diferido	\$ 100.000	
240405	Pasivo por Impuesto a las Ganancias		\$ 2.500.000

Fuente: Elaboración propia.

Al finalizar el año 2021 queda reversado en su totalidad el pasivo por impuesto diferido originado por la diferencia entre la vida útil contable y la fiscal, \$100.000 por año durante los cinco años que hay entre el 2017 y el 2021.

Se puede observar que el tratamiento del impuesto diferido basado en el balance general para el caso de las diferencias en la vida útil de los activos tiene igual comportamiento que

el método basado en los resultados. En comparación con la normatividad colombiana, al aplicar las Normas Internacionales cuando se presentan diferencias en la vida útil contable y fiscal de los activos, se dará lugar a un incremento en el saldo de la cuenta Pasivo por Impuesto Diferido, dado que la normatividad contable local contempla vidas útiles iguales a las fiscales.

Igualmente, se puede deducir que a la luz de la normatividad internacional la vida útil de los activos no es estática, sino que por el contrario puede variar atendiendo a criterios de uso, experiencia del ente económico en la utilización de activos de igual naturaleza, la contribución asociada al activo y sus beneficios al ente económico.

5.3 CASO PRÁCTICO: MÉTODOS DE DEPRECIACIÓN

En la NIC 16 se establece que el método de depreciación utilizado por la entidad deberá ajustarse al patrón de consumo derivado del uso del bien, y que la elección del mismo será el reflejo de los beneficios económicos futuros esperados del usufructo del activo. En este apartado la norma internacional difiere con lo estipulado en el artículo 134 del Estatuto Tributario Colombiano, en cuanto a que se define como métodos de depreciación autorizados para efectos fiscales el de línea recta, reducción de saldos u otro sistema de reconocido valor técnico autorizado por el subdirector de fiscalización de la DIAN.

En esta medida la NIC 16 en su párrafo 62 aclara que pueden utilizarse diversos métodos de depreciación para distribuir el importe depreciable de un activo y recomienda el uso de métodos como el de línea recta, unidades de producción o saldos decrecientes, siempre y cuando su uso refleje en forma fidedigna el patrón esperado de consumo de los beneficios económicos.

El artículo 159 de la Ley 1607 de 2012 estableció que cuando se opte por utilizar como método de depreciación el de reducción de saldos, no se admitirá un valor residual inferior al diez por ciento (10%) del costo del activo, ni se admitirán los turnos adicionales contemplados en el artículo 140 del Estatuto Tributario.

Una diferencia significativa que presenta la NIC 16 en su párrafo 61, con respecto a la normatividad contable y fiscal local, es el establecimiento de una revisión mínima que se debe realizar de forma anual al método de depreciación utilizado por la entidad, esto en función de actualizar los cambios en la estimación de los beneficios económicos incorporados al bien o de las fluctuaciones en los patrones de producción o utilidad.

En consonancia con la anterior, cuando se presenten diferencias en las estimaciones contables producto de cambios en los patrones de utilidad o producción asociados a los activos, la NIC 8 “*Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores*” en su párrafo 38 establece que un “cambio en los patrones de consumo de los beneficios económicos futuros incorporados a un activo amortizable, afectará al gasto por amortización del ejercicio corriente y de cada uno de los ejercicios de vida útil restante del activo”⁴⁸. En esta medida el efecto del cambio correspondiente al ejercicio corriente se reconocerá como ingreso o gasto del ejercicio corriente, mientras que el eventual efecto sobre los ejercicios futuros se irá reconociendo en el transcurso de los mismos.

Algunas similitudes que se presentan entre las normas contables y fiscales, y las normas internacionales en este aspecto es el permitir la utilización de métodos de depreciación como lo es el de línea recta, independientemente del uso real del bien o del ajuste a la realidad económica de la entidad. En este sentido se precisa que en el común desarrollo de los negocios, las empresas del sector real optan por la utilización de métodos de depreciación diferentes como estrategia fiscal sin atender la realidad económica del ente.

5.3.1 PLANTEAMIENTO DEL CASO

La empresa “XY”, posee una maquinaria que adquirió hace seis (6) años, por un valor de (\$10.000.000) diez millones de pesos colombianos, la cual se ha venido depreciando por el método de línea recta sobre una estimación de 10 años como vida útil y un valor residual del 10% sobre el costo del activo, el cual se aplica desde la fecha de adquisición.

En el año 2013 para efectos de plantear la convergencia hacia las Normas Internacionales de Información Financiera, y en concordancia con el párrafo 60 de la NIC 16, el cual señala que el método de depreciación deberá reflejar el patrón con el que se espera sea consumido el activo, la empresa opta por utilizar el método de unidades de producción.

Como medida fiscal a partir del año 2013 por política de la organización, se utilizará el método de depreciación de reducción de saldos y para efectos contables la empresa continuará utilizando el método de línea recta.

En este caso se generarán diferencias temporales entre el método de depreciación de línea recta (normatividad local) y el de reducción de saldos utilizado para efectos fiscales, en igual medida se presentarán diferencias temporarias al comparar el método de depreciación

⁴⁸INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD. Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores, NIC 8. IASB 2005.

por reducción de saldos con el de unidades de producción utilizado en la normatividad internacional.

TABLA 34. Datos Caso Métodos de Depreciación

Datos	
Fecha de adquisición	1 de enero de 2007
Costo de adquisición	\$ 10.000.000
Valor Residual	\$ 1.000.000
Depreciación Acumulada Diciembre 31 de 2012	\$ 5.400.000
Método de depreciación local	Línea Recta
Método de depreciación fiscal (a partir del 2013)	Reducción de Saldos
Método de depreciación NIC (a partir del 2013)	Unidades de Producción
Vida útil (2013 a 2016)	40.000 unidades de producción
Tarifa de impuesto de renta	25%

Fuente: Elaboración propia.

5.3.2 **NORMATIVIDAD FISCAL**

Para efectos fiscales el método de depreciación es el de reducción de saldos, el cual implica una mayor deducción por depreciación durante los primeros años de utilización. Este método se empieza a aplicar a partir del año 2013 y la cuota de depreciación se calcula de la siguiente manera:

- Valor neto del activo (sin restar el valor de salvamento) multiplicado por la tasa de depreciación
- Tasa de depreciación = $1 - (\text{Valor de salvamento} / \text{Valor neto del activo})^{1/n}$

Primero se calcula la tasa de depreciación, tomando como valor neto del activo el del 31 de Diciembre de 2012, puesto que el cálculo bajo el método de reducción de saldos se realiza a partir del 2013, esta tasa permanece constante para los años 2014, 2015 y 2016:

$$\text{Tasa de depreciación} = 1 - (\$ 1.000.000 / \$ 4.600.000)^{1/4} = 31,72\%$$

La tasa de depreciación (31,72%) se multiplica por el valor del activo que falta por depreciar (\$4.600.000), de ésta operación se obtiene la cuota de depreciación aplicable al año 2013 (\$1.458.997). Para el año 2014 la base de depreciación será el valor resultante de restar a los \$4.600.000 la depreciación acumulada, para este caso \$1.458.997 (\$4.600.000-

\$1.458.997 = \$3.141.003), y la tasa de depreciación será la misma que en el 2013, por lo que la cuota de depreciación será ($\$3.141.003 * 31,72\% = \996.242).

TABLA 35. Depreciación Saldos Decrecientes

Concepto	2013	2014	2015	2016
Costo Histórico	\$ 4.600.000	\$ 4.600.000	\$ 4.600.000	\$ 4.600.000
Depreciación Acumulada	\$ 1.458.997	\$ 2.455.239	\$ 3.135.500	\$ 3.600.000
Valor Neto del Activo	\$ 3.141.003	\$ 2.144.761	\$ 1.464.500	\$ 1.000.000
Base Depreciación	\$ 4.600.000	\$ 3.141.003	\$ 2.144.761	\$ 1.464.500
Tasa Depreciación	31,72%	31,72%	31,72%	31,72%
Cuota Depreciación	\$ 1.458.997	\$ 996.242	\$ 680.261	\$ 464.500

Fuente: Elaboración propia.

La tasa de depreciación aplicada es 31,7173225393031%, para efectos de ilustrar el caso se muestra la tasa aproximada a 31,72%.

En relación con el ejemplo planteado los métodos de depreciación fiscalmente permitidos para el impuesto de renta también son aplicables al recién creado CREE, razón por la cual el cálculo del impuesto diferido para el CREE y el impuesto diferido de renta se realiza de la misma manera, variando únicamente las tarifas a aplicar.

5.3.3 *NORMATIVIDAD CONTABLE*

Durante el año 2013 y siguientes la empresa decidió continuar utilizando el método de depreciación de línea recta, el cálculo de la cuota fija de depreciación en el siguiente:

- Costo del activo menos el valor de salvamento, dividido el número de años de vida útil del activo.

Base depreciación: $\$10.000.000 - \$1.000.000 = \$9.000.000$, como se explicó anteriormente se resta el valor de salvamento puesto que conforme a la normatividad contable local no es susceptible de depreciación.

La base depreciable se divide entre el número de años de vida útil ($\$9.000.000 / 10$), lo cual arroja como cuota de depreciación \$900.000, a continuación se muestra el comportamiento del activo por el año 2013 y siguientes.

TABLA 36. Depreciación Método Línea Recta

Concepto	2013	2014	2015	2016
Costo Histórico	\$ 10.000.000	\$ 10.000.000	\$ 10.000.000	\$ 10.000.000
Depreciación Acumulada	\$ 6.300.000	\$ 7.200.000	\$ 8.100.000	\$ 9.000.000
Valor Neto del Activo	\$ 3.700.000	\$ 2.800.000	\$ 1.900.000	\$ 1.000.000
Base Depreciación	\$ 9.000.000	\$ 9.000.000	\$ 9.000.000	\$ 9.000.000
Cuota Depreciación	\$ 900.000	\$ 900.000	\$ 900.000	\$ 900.000

Fuente: Elaboración propia.

Como se presentan diferencias temporales entre la cuota de depreciación contable y fiscal a partir del año 2013, se debe reconocer un pasivo por impuesto diferido, producto de una mayor deducción fiscal por concepto de depreciación al utilizar el método de saldos decrecientes, lo cual implica un menor pago de impuesto de renta en los años gravables 2013 y 2014, y se revierte en los años 2015 y 2016.

TABLA 37. Diferencias Temporales Norma Local - Norma Fiscal

Concepto	2013	2014	2015	2016
Depreciación Fiscal (Tabla 35)	\$ 1.458.997	\$ 996.242	\$ 680.261	\$ 464.500
Depreciación Contable (Tabla 36)	\$ 900.000	\$ 900.000	\$ 900.000	\$ 900.000
Diferencia temporal	\$ 558.997	\$ 96.242	\$ (219.739)	\$ (435.500)
Tarifa Impuesto de renta	25%	25%	25%	25%
Pasivo por Impuesto Diferido	\$ 139.749	\$ 24.061		
Reversión Pasivo Impuesto Diferido			\$ (54.935)	\$ (108.875)

Fuente: Elaboración propia.

El pasivo por impuesto diferido a contabilizar en el año 2013 se calcula multiplicando la diferencia temporal por la tarifa de impuesto de renta ($\$558.997 \times 25\%$), el mismo procedimiento se realiza en el año 2014 ($\$96.242 \times 25\%$).

Suponiendo unos ingresos contables y fiscales de \$10.000.000 se tiene la siguiente información:

TABLA 38. Estado de Resultados /Renta Líquida año 2013 y 2014

Concepto	2013			2014		
	Contable	Fiscal	Diferencia	Contable	Fiscal	Diferencia
Ingresos	\$ 10.000.000	\$ 10.000.000	\$ -	\$ 10.000.000	\$ 10.000.000	\$ -
Total Ingresos	\$ 10.000.000	\$ 10.000.000	\$ -	\$ 10.000.000	\$ 10.000.000	\$ -
Costo Depreciación	\$ 900.000	\$ 1.458.997	\$ 558.997	\$ 900.000	\$ 996.242	\$ 96.242
Total Costos	\$ 900.000	\$ 1.458.997	\$ 558.997	\$ 900.000	\$ 996.242	\$ 96.242
Utilidad antes de Impuesto Renta Líquida	\$ 9.100.000	\$ 8.541.003	\$ (558.997)	\$ 9.100.000	\$ 9.003.758	\$ (96.242)
Impuesto de renta 25%	\$ 2.275.000	\$ 2.135.251	\$ (139.749)	\$ 2.275.000	\$ 2.250.939	\$ (24.061)
Utilidad/Renta Líquida Después de Impuestos	\$ 6.825.000	\$ 6.405.752	\$ (419.248)	\$ 6.825.000	\$ 6.752.818	\$ (72.182)

Fuente: Elaboración propia.

Para reconocer el impuesto a pagar a la Administración por el año 2013 se contabiliza el impuesto de renta corriente (\$2.135.251) en la cuenta 240405 pasivo por impuesto a las ganancias, el impuesto de renta diferido (\$139.749) en la cuenta 2725 pasivo por impuesto diferido y la diferencia en la cuenta 540505 gasto impuesto a las ganancias.

TABLA 39. Contabilización impuesto corriente y diferido año 2013

Código	Cuenta	Débito	Crédito
540505	Gasto Impuesto a las Ganancias	\$ 2.275.000	
2725	Pasivo por Impuesto Diferido		\$ 139.749
240405	Pasivo por Impuesto a las Ganancias		\$ 2.135.251

Fuente: Elaboración propia.

En el año 2014 también se registra un pasivo por impuesto diferido, pero por menor valor:

TABLA 40. Contabilización impuesto corriente y diferido año 2014

Código	Cuenta	Débito	Crédito
540505	Gasto Impuesto a las Ganancias	\$ 2.275.000	
2725	Pasivo por Impuesto Diferido		\$ 24.061
240405	Pasivo por Impuesto a las Ganancias		\$ 2.250.939

Fuente: Elaboración propia.

En el año 2015 la cuota de depreciación fiscal es menor que la contable, por lo que se revierte el pasivo por impuesto diferido contabilizado en los años anteriores.

TABLA 41. Estado de Resultados /Renta Líquida año 2015 y 2016

Concepto	2015			2016		
	Contable	Fiscal	Diferencia	Contable	Fiscal	Diferencia
Ingresos	\$ 10.000.000	\$ 10.000.000	\$ -	\$ 10.000.000	\$ 10.000.000	\$ -
Total Ingresos	\$ 10.000.000	\$ 10.000.000	\$ -	\$ 10.000.000	\$ 10.000.000	\$ -
Costo Depreciación	\$ 900.000	\$ 680.261	\$ (219.739)	\$ 900.000	\$ 464.500	\$ (435.500)
Total Costos	\$ 900.000	\$ 680.261	\$ (219.739)	\$ 900.000	\$ 464.500	\$ (435.500)
Utilidad antes de Impuesto Renta Líquida	\$ 9.100.000	\$ 9.319.739	\$ 219.739	\$ 9.100.000	\$ 9.535.500	\$ 435.500
Impuesto de renta 25%	\$ 2.275.000	\$ 2.329.935	\$ 54.935	\$ 2.275.000	\$ 2.383.875	\$ 108.875
Utilidad/Renta Líquida Después de Impuestos	\$ 6.825.000	\$ 6.989.804	\$ 164.804	\$ 6.825.000	\$ 7.151.625	\$ 326.625

Fuente: Elaboración propia.

En el año 2015 la depreciación contable es superior a la depreciación fiscal en \$219.739, los cuales multiplicados por la tarifa de impuesto dan como resultado el valor a revertir por concepto de impuesto de renta diferido ($\$219.739 \times 25\% = \54.935).

Para reconocer el impuesto del periodo se registra el valor a pagar (\$2.329.935) en la cuenta 240505- Impuesto a las ganancias, se debita la cuenta 2725 pasivo por impuesto diferido en \$54.935 y la diferencia se registra en la cuenta 540505 gasto impuesto a las ganancias.

TABLA 42. Contabilización impuesto corriente y reversión impuesto diferido año 2015

Código	Cuenta	Débito	Crédito
540505	Gasto Impuesto a las Ganancias	\$ 2.275.000	
2725	Pasivo por Impuesto Diferido	\$ 54.935	
240405	Pasivo por Impuesto a las Ganancias		\$ 2.329.935

Fuente: Elaboración propia.

En el año 2016 el registro contable es el mismo, pero el valor a revertir del pasivo por impuesto diferido es \$108.875, y el valor a pagar por impuesto de renta es \$2.383.875. Al finalizar el año 2016 queda revertido en su totalidad el pasivo por impuesto diferido, el cual tuvo los siguientes movimientos:

TABLA 43. Movimiento cuenta 2725 pasivo por impuesto diferido

Año	Débito	Crédito
2013		\$ 139.749
2014		\$ 24.061
2015	\$ 54.935	
2016	\$ 108.875	
Total	\$ 163.810	\$ 163.810

Fuente: Elaboración propia.

5.3.4 NORMAS INTERNACIONALES

La NIC 16 recomienda el uso del método de depreciación de unidades de producción. Para efectos de ejemplificar el deterioro del bien en relación con su capacidad productiva se ha estimado que para los últimos cuatro años de vida útil el activo producirá un total de 40.000 unidades, distribuidas de la siguiente manera.

- 16.000 unidades en el año 2013, equivalentes al 40% del número total de unidades
- 12.000 unidades en el año 2014, equivalentes al 30% del número total de unidades
- 6.000 unidades en el año 2015, equivalentes al 15% del número total de unidades
- 6.000 unidades en el año 2016, equivalentes al 15% del número total de unidades

Figura 3. Unidades de Producción



Fuente: Elaboración propia

Para calcular la cuota de depreciación se debe multiplicar el porcentaje de producción de cada año por el valor del activo menos el valor de salvamento, o se puede hallar dividiendo el valor del activo menos el valor de salvamento entre el número total de unidades a producir para obtener la cuota de depreciación por unidad ($\$4.600.000 - \$1.000.000 / 40.000 = \$90$), posteriormente se multiplica la cuota de depreciación unitaria por el número de unidades producidas en el año ($\$90 * 16.000 = \$1.440.000$ para el año 2013).

TABLA 44. Depreciación Método Unidades de Producción

Concepto	2012	2013	2014	2015	2016
Costo histórico	\$ 10.000.000	\$ 10.000.000	\$ 10.000.000	\$ 10.000.000	\$ 10.000.000
Depreciación acumulada	\$ 5.400.000	\$ 6.840.000	\$ 7.920.000	\$ 8.460.000	\$ 9.000.000
Valor neto del activo	\$ 4.600.000	\$ 3.160.000	\$ 2.080.000	\$ 1.540.000	\$ 1.000.000
Valor residual	\$ 1.000.000	\$ 1.000.000	\$ 1.000.000	\$ 1.000.000	\$ 1.000.000
Unidades de producción		40.000	40.000	40.000	40.000
Depreciación por unidad		90	90	90	90
Producción anual		16.000	12.000	6.000	6.000
Cuota depreciación	\$ 900.000	1.440.000	1.080.000	540.000	540.000

Fuente: Elaboración propia.

En el año 2012 no hay unidades de producción, dado que hasta ese año se utilizó como método de depreciación el de línea recta. Si se comparan las cuotas de depreciación obtenidas utilizando el método de unidades de producción con las cuotas de depreciación fiscales (Tabla 35) se observan diferencias, por lo que se debe calcular el impuesto diferido a que haya lugar. El impuesto diferido en este caso puede visualizarse tanto en las diferencias temporales como en las diferencias temporarias, se habla de diferencia temporal ya que se calcula con base en el Estado de Resultados, sin embargo es preciso recordar que como se dijo anteriormente bajo la normativa internacional toda diferencia temporal es temporaria.

TABLA 45. Diferencias Temporales NIC - Norma Fiscal Caso Métodos de Depreciación

Concepto	2013	2014	2015	2016
Depreciación Fiscal (Tabla 35)	\$ 1.458.997	\$ 996.242	\$ 680.261	\$ 464.500
Depreciación Contable (Tabla 44)	\$ 1.440.000	\$ 1.080.000	\$ 540.000	\$ 540.000
Diferencia temporal	\$ (18.997)	\$ 83.758	\$ (140.261)	\$ 75.500
Tarifa Impuesto de renta	25%	25%	25%	25%
Impuesto Diferido	(4.749)	20.939	(35.065)	18.875

Fuente: Elaboración propia.

Las diferencias temporales se calculan con base en el Estado de Resultados, por lo que se compara la cuota de depreciación contable con la fiscal, cuando la depreciación fiscal es mayor que la contable se genera un pasivo por impuesto diferido y cuando la depreciación fiscal es menor se genera un activo por impuesto diferido. La contabilización del impuesto diferido surgido de las diferencias temporales es:

TABLA 46. Contabilización Impuesto Diferido, Diferencias Temporales.

Código	Concepto	2013	2014	2015	2016	Total
2725	Pasivo por impuesto diferido	\$ 4.749		\$ 18.875		\$ 23.624
2725	Reversión Pasivo por Impuesto Diferido		\$ 4.749		\$ 18.875	\$ 23.624
171076	Activo por Impuesto Diferido		\$ 16.190			\$ 16.190
171076	Reversión Activo por Impuesto Diferido			\$ 16.190		\$ 16.190

Fuente: Elaboración propia.

En el año 2013 se registra un pasivo por impuesto diferido por \$4.749, en el año 2014 se genera un activo por impuesto diferido por \$20.939 por lo que se revierten los \$4.749 del pasivo por impuesto diferido, y la diferencia se contabiliza en la cuenta 171076 (\$20.939 - \$4.749 = \$16.190). El mismo procedimiento se realiza en el año 2015 revirtiendo los \$16.190 de la cuenta 171076 y contabilizando \$18.875 como un pasivo por impuesto diferido en la cuenta 2725 (\$35.065 - \$16.190 = \$18.875); finalmente, en el año 2016 se revierte en su totalidad el pasivo por impuesto diferido, y la contrapartida en cada uno de los años será la cuenta 540505 Gasto impuesto a las ganancias.

Para calcular el impuesto diferido con base en las diferencias temporarias se debe comparar el costo neto contable del activo con su base fiscal y multiplicar la diferencia por la tarifa de impuesto de renta.

TABLA 47. Diferencias Temporarias NIC - Norma Fiscal Caso Métodos de Depreciación

Concepto	2013	2014	2015	2016
Costo Neto Contable del Activo	\$ 3.160.000	\$ 2.080.000	\$ 1.540.000	\$ 1.000.000
Costo Neto Fiscal del Activo	\$ 3.141.003	\$ 2.144.761	\$ 1.464.500	\$ 1.000.000
Diferencia temporaria	\$ (18.997)	\$ 64.761	\$ (75.500)	\$ -
Tarifa Impuesto de renta	25%	25%	25%	25%
Impuesto Diferido	(4.749)	16.190	(18.875)	-

Fuente: Elaboración propia.

En el año 2013 se presenta un pasivo por impuesto diferido por \$4.749, el cual se contabiliza en la cuenta 2725; en el año 2014 se presenta un activo por impuesto

diferido por \$16.190, por lo que se debe cancelar el saldo de la cuenta 2725 y registrar los \$16.190 en la cuenta 171076 activo por impuesto diferido, con el fin de reflejar el saldo real por impuesto diferido. En el año 2015 el impuesto diferido presenta un saldo de \$18.875 crédito, por lo tanto se acreditan los \$16.190 de la cuenta 171076 y se registran los \$18.875 en la cuenta 2725 pasivo por impuesto diferido. Finalmente en el año 2016 el saldo del impuesto diferido es \$0, se debe revertir el saldo de la cuenta 2725 por \$18.875, al final la contrapartida de estos valores será la cuenta 540505 Gasto impuesto a las ganancias.

TABLA 48. Contabilización Impuesto Diferido, Diferencias Temporarias

Código	Concepto	2013	2014	2015	2016	Total
2725	Pasivo por impuesto diferido	\$ 4.749		\$ 18.875		\$ 23.624
2725	Reversión Pasivo por Impuesto Diferido		\$ 4.749		\$ 18.875	\$ 23.624
171076	Activo por Impuesto Diferido		\$ 16.190			\$ 16.190
171076	Reversión Activo por Impuesto Diferido			\$ 16.190		\$ 16.190

Fuente: Elaboración propia.

El pasivo por impuesto diferido bajo la normatividad internacional es inferior en \$140.186 al impuesto diferido reconocido según la normativa local ($\$135.000 + \$24.061 - \$18.875 = \140.186), de igual forma se puede observar que con la aplicación de las normas internacionales se genera un activo por impuesto diferido producto de la utilización del método de depreciación de unidades de producción.

TABLA 49. Diferencia Impuesto Diferido Contable Local – NIC

Concepto	2013			2014		
	Norma Local	NIC	Diferencia	Norma Local	NIC	Diferencia
Pasivo por impuesto diferido	\$ 139.749	\$ 4.749	\$ 135.000	\$ 24.061		\$ 24.061
Reversión Pasivo por Impuesto Diferido					\$ 4.749	\$ (4.749)
Activo por Impuesto Diferido					\$ 16.190	\$ (16.190)

Concepto	2015			2016		
	Norma Local	NIC	Diferencia	Norma Local	NIC	Diferencia
Pasivo por impuesto diferido		\$ 18.875	\$ (18.875)			
Reversión Pasivo por Impuesto Diferido	\$ 54.935		\$ 54.935	\$ 108.875	\$ 18.875	\$ 90.000
Activo por Impuesto Diferido		\$ 16.190	\$ (16.190)			

Fuente: Elaboración propia.

El cálculo del impuesto diferido con base en las diferencias temporarias no da lugar al valor a registrar por éste concepto, sino que arroja el saldo neto del impuesto diferido, por lo que

se deben ajustar las cuentas (débito o crédito) hasta alcanzar el valor obtenido de impuesto diferido (Tabla 48.).

En igual forma se puede aducir que cuando es utilizado el método de depreciación de reducción de saldos como estrategia fiscal, este presenta un monto de depreciación mayor durante de los primeros años de vida útil, lo que se traduce en un menor monto a cancelar por concepto de impuesto de renta en comparación con el monto resultante de haber utilizado el método de línea recta para depreciar el activo bajo la normatividad local.

Así las cosas cuando se opte por utilizar igual método para depreciar el activo no habrá lugar a la presentación de diferencias temporarias, sin embargo, cuando se decida utilizar distintos métodos para efectos contables y fiscales ya sea como estrategia fiscal o financiera, se generarán diferencias temporales resultantes de utilizar, como lo es en este caso y para efectos de ilustrar la NIC 16, el método de unidades de producción. En esta medida al comparar el método anterior con el utilizado para fines fiscales y contable local se obtiene que:

- Cuando se aplique el método de línea recta para efectos fiscales, se generará una diferencia temporal imponible, ya que el monto depreciado fiscalmente es inferior que el contable, si en el último se utilizase, por ejemplo el método de reducción de saldos.
- Cuando se utilice el método de reducción de saldos como estrategia fiscal o como herramienta para fomentar el ahorro fiscal durante los primeros años de vida útil del bien habrá lugar a la presentación de una diferencia temporal deducible, resultante de una depreciación acumulada fiscal mayor que la contable y de la obtención de un activo por impuesto diferido.

5.4 CASO PRÁCTICO: COSTOS POR DESMANTELAMIENTO

Son costos por desmantelamiento aquellos en los que incurre la entidad al momento de retirar un activo, bien sea por el desarme del mismo o por la rehabilitación del terreno donde éste se encontraba operando (NIC 16, párrafo 16, literal (c)).

En el momento de adquisición del activo deberá estimarse los costos por desmantelamiento, los cuales incrementarán el valor patrimonial del activo formando parte de su costo histórico. De igual forma la NIC 16 en su párrafo 53 señala “*El importe depreciable de un activo se determina después de deducir su valor residual*”, es decir que el valor determinado como costo por desmantelamiento formará parte de la base depreciable del activo.

Dada la definición anterior es preciso aclarar que el reconocimiento y medición de los costos por desmantelamiento a los cuales se refiere el párrafo 18 de la NIC 16, se llevarán conforme a lo establecido en la NIC 37 “Provisiones, *Pasivos Contingentes* y *Activos Contingentes*”, dando lugar al reconocimiento de un pasivo estimado o provisión.

- La NIC 37 establece que para que se reconozca una provisión se deben cumplir con las siguientes condiciones o requisitos: A. La existencia de una obligación futura producto de un suceso presente; B. La probabilidad de futuros desembolsos económicos para cubrir la obligación y C. La fiabilidad en la estimación de la obligación (párrafo 14).
- La mejor forma de estimar la obligación será aquella que evalúe de forma racional el importe a cancelar por la entidad al final del periodo sobre el que se informa (NIC 37 párrafo 37).
- El valor estimado de la provisión tendrá que ser actualizado a valor presente, y la tasa de descuento deberá reflejar las evaluaciones correspondientes al valor temporal del dinero arrojadas por el mercado (párrafos 45,46 y 47 NIC 37).
- El importe que se reconozca como provisión deberá reflejar una expectativa razonable de los cambios que se produzcan al finalizar cada periodo, es decir que su importe se revisará de manera anual (párrafo 59 de la NIC 37).

5.4.1 EXENCIÓN DEL IMPUESTO DIFERIDO POR RECONOCIMIENTO INICIAL

La NIC 12 en su párrafo 15 señala que se reconocerá un pasivo por impuesto diferido surgido de cualquier diferencia temporaria imponible, excepto cuando la diferencia se haya originado por el reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que no afectó ni la ganancia contable ni la ganancia fiscal en el momento en que fue realizada. Igual tratamiento se da a las diferencias temporarias deducibles de acuerdo con el párrafo 24 de la NIC 12.

Conforme a lo anterior, el reconocimiento inicial de los costos por desmantelamiento no afecta la ganancia contable, puesto que genera un incremento en el activo que tiene como contrapartida un pasivo estimado. Con respecto a la ganancia fiscal, se reconocerá un gasto en el momento en que se haga efectivo el desembolso de recursos, dado que las provisiones y pasivos estimados no son fiscalmente aceptados y el costo por desmantelamiento será real en el momento en que sea rehabilitado el terreno o desmantelado el activo. Dada ésta situación se cumple con los requisitos dispuestos por la NIC 12 para que sea aplicable la exención del impuesto diferido.

No obstante y para efectos de ejemplificar el comportamiento del impuesto diferido en los costos por desmantelamiento, la entidad ha atendido el criterio dispuesto en la NIC 8 en su párrafo 13, al decir que dado que aplicará en forma uniforme las políticas contables respecto a la contabilización de impuestos diferidos surgidos de comparar las bases contables y fiscales de los activos pertenecientes al grupo de propiedad, planta y equipo o Inmovilizado material (NIC 16), sí se reconocerán contablemente los impuestos diferidos surgidos del reconocimiento inicial de los costos por desmantelamiento.

5.4.2 PLANTEAMIENTO DEL CASO

La empresa “XY”, posee una maquinaria que adquirió hace seis (6) años, por un valor de (\$10.000.000) diez millones de pesos colombianos, la cual se ha venido depreciando por el método de línea recta sobre una estimación de 10 años como vida útil y un valor residual del 10% sobre el costo del activo, el cual se aplica desde la fecha de adquisición.

En el año 2013 para efectos de plantear la convergencia hacia las Normas Internacionales de Información Financiera, y en concordancia con el párrafo 16 de la NIC 16, el cual señala que se deben estimar los costos por desmantelamiento la empresa realiza un estudio el cual arroja que los gastos en que se incurrirán para rehabilitar el lugar donde se encuentra ubicada la maquinaria y desmontarla serán \$600.000, los cuales serán desembolsados en el año 2016 cuando se termina de depreciar la maquinaria. La tasa de descuento establecida por la empresa será del 12% anual.

TABLA 50. Datos Caso Costos Desmantelamiento

Datos	
Fecha de adquisición	1 de enero de 2007
Costo de adquisición	\$ 10.000.000
Valor Residual	\$ 1.000.000
Depreciación Acumulada Diciembre 31 de 2012	\$ 5.400.000
Método de depreciación	Línea Recta
Vida Útil	10 años
Valor Costos Desmantelamiento	\$ 600.000
Tasa de Descuento	12%
Tarifa de impuesto de renta	25%

Fuente: Elaboración propia.

5.4.3 *NORMATIVIDAD CONTABLE Y FISCAL*

Las normas contables locales y fiscales no contemplan los costos por desmantelamiento como una partida susceptible de incrementar el valor patrimonial del activo, por lo que éstos se reconocen en los resultados del periodo en el cual se incurren. El comportamiento del activo tanto contable como fiscalmente será:

TABLA 51. Comportamiento Contable y Fiscal del Activo

Concepto	2013	2014	2015	2016	Total
Costo Histórico	\$ 10.000.000	\$ 10.000.000	\$ 10.000.000	\$ 10.000.000	\$ 10.000.000
Depreciación Acumulada	\$ 6.300.000	\$ 7.200.000	\$ 8.100.000	\$ 9.000.000	\$ 9.000.000
Valor Neto del Activo	\$ 3.700.000	\$ 2.800.000	\$ 1.900.000	\$ 1.000.000	\$ 1.000.000
Base Depreciación	\$ 9.000.000	\$ 9.000.000	\$ 9.000.000	\$ 9.000.000	\$ 0
Cuota Anual de Depreciación	\$ 900.000	\$ 900.000	\$ 900.000	\$ 900.000	\$ 0

Fuente: Elaboración propia.

La base de depreciación del activo es su costo menos el valor residual (\$10.000.000 - \$1.000.000 = \$9.000.000) la cual dividida entre los 10 años de vida útil da como resultado una cuota anual de depreciación de \$900.000. Al finalizar la vida útil del activo su valor es igual al valor residual \$1.000.000.

En el año 2016 se incurre en los costos por desmantelamiento, sin embargo éstos no afectan el activo, se reconocen en cuentas de resultados y son deducibles en su totalidad, por lo que no existen diferencias temporales que den lugar a impuestos diferidos.

5.4.4 *NORMAS INTERNACIONALES*

La NIC 16 considera los costos por desmantelamiento como un componente del costo del activo (Párrafo 16), éste valor forma parte de la base depreciable del bien y por tanto deberá amortizarse durante los años restantes de vida útil una vez aplicada por la entidad la norma internacional.

A. Cálculo del valor presente de la provisión

Inicialmente se debe calcular el valor presente de la provisión por desmantelamiento así:

$$V.P.P. = \frac{\text{costo del desmantelamiento (estimado)}}{(1+i)^n}$$

En el año 2013 se calcula el valor presente de la provisión dividiendo los \$600.000 entre uno más la tasa del 12% anual elevado a 3, los cuales son los años que restan antes de que se realice el desembolso por el costo de desmantelamiento.

$$V.P.P. = \frac{\$600.000}{(1+0.12)^3} = \$427.068$$

Los \$427.068 equivalentes al valor presente de la provisión por desmantelamiento incrementan en valor del activo y tiene como contrapartida la cuenta 263015 Provisiones para mantenimiento y reparaciones de la maquinaria y equipo.

TABLA 52. Contabilización Inicial Provisión por Desmantelamiento Año 2013

Código	Cuenta	Débito	Crédito
1520	Maquinaria y Equipo	\$ 427.068	
263015	Provisión Desmantelamiento Maquinaria y Equipo		\$ 427.068

Fuente: Elaboración propia.

El valor de la provisión deberá actualizarse de manera anual reemplazando en la fórmula el exponente del denominador (3) equivalente a los años de depreciación restantes por el número 2 en el año 2014, el número 1 en el año 2015 y por cero en el año 2016 puesto que ya no restan años para depreciar el activo. Los resultados se muestran en la siguiente tabla:

TABLA 53. Cálculo Valor Presente de la Provisión

Concepto	2013	2014	2015	2016
Costo Estimado	\$ 600.000	\$ 600.000	\$ 600.000	\$ 600.000
Valor Presente	\$ 427.068	\$ 478.316	\$ 535.714	\$ 600.000
Ajuste a la Provisión		\$ 51.248	\$ 57.398	\$ 64.286
Años Restantes	3	2	1	0

Fuente: Elaboración propia.

Como se puede observar en la Tabla 52. se presenta una diferencia de \$51.248 (\$478.316-\$427.068) entre el valor presente de la provisión en el año 2014 y el valor presente inicial reconocido en el año 2013, según lo señalado en el párrafo 60 de la NIC 37 el incremento de la provisión debe reconocerse como un costo financiero; la contabilización será:

TABLA 54. Contabilización Diferencia en Provisión por Desmantelamiento Año 2014

Código	Cuenta	Débito	Crédito
530595	Otros Gastos Financieros	\$ 51.248	
263015	Provisión Desmantelamiento Maquinaria y Equipo		\$ 51.248

Fuente: Elaboración propia.

El registro anterior deberá efectuarse en el año 2015 por \$57.398 y en el año 2016 por \$64.286, con el fin de ajustar el monto total de la provisión por \$600.000.

B. Depreciación del Activo

TABLA 55. Comportamiento del Activo bajo NIC - Caso Costos Desmantelamiento

Concepto	2013	2014	2015	2016	Total
Costo Histórico	\$ 10.000.000	\$ 10.000.000	\$ 10.000.000	\$ 10.000.000	\$ 10.000.000
Costo Desmantelamiento Estimado	\$ 427.068	\$ 427.068	\$ 427.068	\$ 427.068	\$ 427.068
Total Activo	\$ 10.427.068	\$ 10.427.068	\$ 10.427.068	\$ 10.427.068	\$ 10.427.068
Depreciación Acumulada	\$ 6.300.000	\$ 7.200.000	\$ 8.100.000	\$ 9.000.000	\$ 9.000.000
Depreciación Acumulada Desmantelamiento	\$ 106.767	\$ 213.534	\$ 320.301	\$ 427.068	\$ 427.068
Total Depreciación	\$ 6.406.767	\$ 7.413.534	\$ 8.420.301	\$ 9.427.068	\$ 9.427.068
Valor Neto del Activo	\$ 4.020.301	\$ 3.013.534	\$ 2.006.767	\$ 1.000.000	\$ 1.000.000
Cuota Depreciación Costo	\$ 900.000	\$ 900.000	\$ 900.000	\$ 900.000	\$ 0
Cuota Depreciación Desmantelamiento	\$ 106.767	\$ 106.767	\$ 106.767	\$ 106.767	\$ 0

Fuente: Elaboración propia.

El costo del activo es igual al valor de adquisición más el costo estimado por desmantelamiento previamente calculado a su valor presente ($\$10.000.000 + \$427.068 = \$10.427.068$). Los componentes del activo se muestran de forma separada para una mayor comprensión. La cuota anual de depreciación del costo por desmantelamiento es de \$106.767, resultantes de dividir los \$427.068 entre los cuatro años de vida útil restantes. La cuota de depreciación del costo histórico es de \$900.000 derivados de la utilización del método de depreciación de línea recta ($\$9.000.000 / 10 = \900.000). Al finalizar la vida útil del activo el saldo de éste es de \$1.000.000, que representan el valor residual del activo.

C. Reconocimiento de impuestos diferidos

El párrafo 16 de la NIC 12 establece que cuando el importe en libros del activo exceda su base fiscal, el importe de los beneficios económicos imponibles excederá al importe fiscalmente deducible de éste activo, es decir que al momento de enajenar el activo el costo fiscalmente deducible no incluirá el costo estimado por desmantelamiento, situación que sí

se presenta al determinar la ganancia contable del mismo suceso, presentándose así una mayor ganancia fiscal que implica el mayor pago de impuestos. Dado lo anterior el reconocimiento de un costo por desmantelamiento dará lugar a una diferencia temporaria imponible.

TABLA 56. Diferencia Temporaria Imponible Caso Costos por Desmantelamiento

Concepto	2013
Valor en Libros del Activo	\$ 10.427.068
Base Fiscal del Activo	\$ 10.000.000
Diferencia Temporaria	\$ 427.068
Pasivo por Impuesto Diferido	\$ 106.767

Fuente: Elaboración propia.

Al comparar la base fiscal del activo con su valor en libros en el año 2013 (año en que se reconoce el costo estimado por desmantelamiento) se observa una diferencia temporaria de naturaleza imponible por \$427.068, la cual al ser multiplicada por la tarifa local de impuesto sobre la renta (25%) da como resultado un pasivo por impuesto diferido por valor de \$106.767, la contabilización será:

TABLA 57. Contabilización Pasivo por Impuesto Diferido

Código	Cuenta	Débito	Crédito
540505	Gasto Impuesto a las Ganancias	\$ 106.767	
2725	Pasivo por Impuesto Diferido		\$ 106.767

Fuente: Elaboración propia.

El pasivo por impuesto diferido se revierte a medida que se recupera el importe en libros del activo (NIC 12. Párrafo16), por lo que en el año 2013 cuando se deprecia el valor correspondiente al concepto de costo por desmantelamiento en \$106.767 (Tabla 55). La diferencia temporaria de \$427.068 disminuye en el valor depreciado, originando una reversión del pasivo por impuesto diferido contabilizado ($\$106.767 * 25\% = 26.691,75$). La reversión del impuesto diferido tiene como contrapartida la cuenta 540505 impuesto a las ganancias.

TABLA 58. Reversión Pasivo por Impuesto Diferido 2013 y siguientes

Código	Cuenta	Débito	Crédito
2725	Pasivo por Impuesto Diferido	\$ 26.692	
540505	Gasto Impuesto a las Ganancias		\$ 26.692

Fuente: Elaboración propia.

Debido a que la cuota de depreciación es constante durante los años 2013, 2014, 2015 y 2016 el cálculo y registro de la reversión del impuesto diferido será igual que en el año 2013 para los años siguientes, hasta revertirse en su totalidad en el año 2016.

El reconocimiento del pasivo por concepto de provisión de costos por desmantelamiento genera una diferencia temporaria deducible, debido a que la base fiscal de los pasivos estimados es igual a cero, ocasionando la contabilización de un activo por impuesto diferido.

El pasivo estimado por el costo de desmantelamiento se reconoció inicialmente a su valor presente en el año 2013 y se actualizó durante los años posteriores hasta llegar a \$600.000 (Tabla 53), en igual forma debe actualizarse el impuesto diferido surgido a partir de la diferencia temporaria.

TABLA 59. Diferencias Temporarias Deducibles Caso Costos por Desmantelamiento

Concepto	2013	2014	2015	2016
Base Fiscal del Pasivo Estimado por Costo de Desmantelamiento	\$ 427.068	\$ 478.316	\$ 535.714	\$ 600.000
Impuesto diferido	\$ 106.767	\$ 119.579	\$ 133.929	\$ 150.000
Valor a Ajustar		\$ 12.812	\$ 14.349	\$ 16.071

Fuente: Elaboración propia.

En el año 2013 se reconoce un activo por impuesto diferido por valor de \$106.767, resultantes de multiplicar la diferencia temporaria por la tarifa de impuesto de renta ($\$427.068 * 25\%$), debido a que la base fiscal del pasivo estimado es igual a cero puesto que los costos estimados no son deducibles fiscalmente, la diferencia temporaria siempre será en este caso el valor del pasivo. La contabilización en el año 2013 será:

TABLA 60. Contabilización Activo por Impuesto Diferido 2013

Código	Cuenta	Débito	Crédito
171076	Activo por Impuesto Diferido	\$ 106.767	
540505	Gasto Impuesto a las Ganancias		\$ 106.767

Fuente: Elaboración propia.

Como en el año 2014 se incrementa el valor provisionado para el costo por desmantelamiento, se debe recalculer el impuesto diferido multiplicando la diferencia temporaria en el año 2014 por la tarifa de impuesto ($\$478.316 * 25\% = \119.579). En el año 2013 se contabilizó como activo por impuesto diferido \$106.767, por lo que el valor a ajustar por éste concepto (\$12.812) resulta de deducir al impuesto diferido calculado en el

año 2014(\$119.579) el saldo ya registrado (\$106.767). La contabilización del ajuste al impuesto diferido será:

TABLA 61. Actualización Activo por Impuesto Diferido 2014

Código	Cuenta	Débito	Crédito
171076	Activo por Impuesto Diferido	\$ 12.812	
540505	Gasto Impuesto a las Ganancias		\$ 12.812

Fuente: Elaboración propia.

En el año 2015 se debe realizar el mismo registro contable pero ajustando el activo por impuesto diferido en \$14.349 (\$133.929 - \$119.579), y en el año 2016 se ajustará en \$16.071 (\$150.000.- \$133.929). El saldo final del activo por impuesto diferido será \$150.000 los cuales se revertirán en el momento en que se haga efectivo el costo por desmantelamiento.

Para efectos de ilustrar la reversión del activo por impuesto diferido se plantea el supuesto de que la empresa obtuvo unos ingresos contables y fiscales de \$10.000.000 en el año 2016, el estado de resultados y el cálculo de la renta líquida se presentan a continuación.

TABLA 62. Estado de Resultados /Renta Líquida año 2016 Costos por Desmantelamiento

Concepto	2016		
	Contable	Fiscal	Diferencia
Ingresos	\$ 10.000.000	\$ 10.000.000	\$ -
Total Ingresos	\$ 10.000.000	\$ 10.000.000	\$ -
Costo Depreciación	\$ 1.006.767	\$ 900.000	\$ 106.767
Costo por Desmantelamiento	\$ -	\$ 600.000	\$ (600.000)
Total Costos	\$ 1.006.767	\$ 1.500.000	\$ (493.233)
Utilidad antes de Impuesto	\$ 8.993.233	\$ 8.500.000	
Renta Líquida			
Impuesto de renta 25%	\$ 2.248.308	\$ 2.125.000	\$ (123.308)
Utilidad/Renta Líquida Después de Impuestos	\$ 6.744.925	\$ 6.375.000	

Fuente: Elaboración propia.

El cálculo de la cuota de depreciación contable y fiscal se explicó previamente en la Tabla 55. El costo incurrido para desmantelar el activo (\$600.000) esdeducible fiscalmente, sin embargo, contablemente no se reconoce un gasto sino que se reversa el saldo (\$600.000) de la cuenta 263015-Provisión Desmantelamiento Maquinaria y Equipo contra la caja o el

banco, según corresponda. El registro contable para reconocer el impuesto de renta corriente y diferido será:

TABLA 63. Reconocimiento Impuesto de Renta Corriente y Diferido - Costos Desmantelamiento

Código	Cuenta	Débito	Crédito
540505	Gasto Impuesto a las Ganancias	\$ 2.248.308	
2725	Pasivo por Impuesto Diferido	\$ 26.692	
240405	Pasivo por Impuesto a las Ganancias		\$ 2.125.000
171076	Activo por Impuesto Diferido		\$ 150.000

Fuente: Elaboración propia.

El impuesto de renta calculado en el Estado de Resultados se registra en la cuenta 540505-Gasto impuesto a las ganancias, el impuesto real que se debe cancelar a la DIAN se contabiliza en la cuenta 240405-Pasivo por impuesto a las ganancias, se revierte en su totalidad el activo por impuesto diferido por \$150.000 ($\$600.000 \times 25\%$), y la diferencia corresponde a la reversión del pasivo por impuesto diferido ilustrada anteriormente en la Tabla 58.

A continuación se presenta un resumen de los movimientos del activo por impuesto diferido, el pasivo por impuesto diferido y la provisión para el costo por desmantelamiento desde el año 2013 hasta el año 2016 cuando termina la vida útil del activo:

TABLA 64. Movimiento Impuestos diferidos y Provisión por Desmantelamiento

Concepto	2013	2014	2015	2016	Total
Provisión por Desmantelamiento	\$ (427.068)	\$ (51.248)	\$ (57.398)	\$ (64.286)	\$ (600.000)
Reversión Provisión por Desmantelamiento				\$ 600.000	\$ 600.000
Otros Gastos Financieros Valor Presente		\$ 51.248	\$ 57.398	\$ 64.286	\$ 172.932
Activo por Impuesto Diferido	\$ 106.767	\$ 12.812	\$ 14.349	\$ 16.071	\$ 150.000
Reversión Activo por Impuesto Diferido				\$ (150.000)	\$ (150.000)
Pasivo por Impuesto Diferido	\$ (106.767)				\$ (106.767)
Reversión Pasivo por Impuesto Diferido	\$ 26.692	\$ 26.692	\$ 26.692	\$ 26.692	\$ 106.767

Fuente: Elaboración propia.

Como se observa en la tabla anterior la provisión por desmantelamiento se ajusta en el año 2014 (\$51.248), 2015 (\$57.398) y 2016 (\$64.286) teniendo como contrapartida un gasto financiero, con el objeto de reflejar el valor presente de la provisión durante cada año, alcanzando un saldo total de \$600.000 el cual es revertido en el año 2016 cuando se realiza el desmantelamiento del activo.

El reconocimiento del activo por impuesto diferido realizado en 2013 (106.767) se deberá ir ajustando o actualizando en los años venideros 2014, 2015 hasta el año 2016, esto a razón de que el pasivo por concepto de la provisión por el desmantelamiento del activo varía, haciendo necesario el recalcu del impuesto diferido y su posterior ajuste, dejando como saldo final (\$150.000) en el año 2016, cifra que se revierte en el mismo momento que se revierte la provisión por desmantelamiento.

En igual medida el valor correspondiente al pasivo por impuesto diferido (\$106.767), el cual es producto del incremento del valor del activo dada la inclusión del costo de desmantelamiento, será revertido vía depreciación, es decir, dividiendo este valor por los 4 años restantes de vida útil del bien ($\$106.767/4 = 26.692$).

Los sujetos pasivos del CREE deben calcular en éste caso el pasivo y el activo por impuesto diferido de la manera explicada anteriormente, aplicando la tarifa del 9% hasta el año 2015 y la tarifa del 8% en los años siguientes a las diferencias temporarias.

Con respecto a lo anteriormente dicho sobre los pasivos estimados, la CINIIF1 (Comité de Interpretaciones de Normas Internacionales de Información Financiera) “Cambios *en pasivos existentes por retiro del servicio, restauración y similares*”, hace hincapié en la sujeción que tiene el pasivo estimado a modificaciones durante la vida útil del bien hasta el momento de incurrir verdaderamente en el costo por desmantelamiento o por rehabilitación del lugar donde estuviese funcionando. Para esto la NIC 37 y la Interpretación CINIIF1 en cuestión, establecen una serie de requerimientos consistentes en establecer cómo valorar los pasivos por desmantelamiento, retiro o restauración, además de la forma de revelar y valorar los cambios en estos pasivos existentes.

La forma de llevar a cabo esta valoración estará determinada por el modelo utilizado por la entidad “XY” para valorar estos activos, de tal manera que refleje los cambios en la estimación o importe de salidas de recursos necesarios para cubrir la obligación o producto de una variación en la tasa de descuento. Así las cosas, si la entidad utiliza el modelo del costo para reflejar estos cambios deberá tener presente los siguientes hechos:

Los cambios en el pasivo se añadirán o deducirán del costo del activo, de igual forma si la disminución en el pasivo excediese el importe en libros del activo, este exceso deberá ser reconocido inmediatamente en el resultado del periodo (Párrafo 5, CINIIF1, literal a y b).

Por otra parte si la entidad utilizase el modelo de la revaluación para valorar sus activos, los cambios en el pasivo modificarán la revaluación o devaluación reconocidas de tal manera que:

- Una disminución en el pasivo será reconocido en otros resultado integral incrementando el superávit de revaluación en el patrimonio (Párrafo 6, CINIIF1, literal a-i).
- Un aumento en el pasivo se reconocerá en resultados, y reducirá el superávit por valorización(Párrafo 6, CINIIF1, literal a-ii)
- En el evento en que la disminución del pasivo sea superior al importe en libros, este exceso se reconocerá en el resultado del periodo.
- Un aumento en el pasivo, cuando no exista saldo en el superávit por valorización se reconocerá en el resultado del periodo.

6. IMPORTES DESCONTADOS

La norma internacional establece que algunos activos se deben reexpresar a su valor presente, con el fin de mostrar información actualizada a la fecha de presentación de informes, los principales activos cuya medición se realiza a valor presente son:

- Arrendamientos (NIC 17)
- Propiedades de inversión (NIC 40)
- Activos financieros (NIC 39, NIC 32, NIIF 7, NIIF 9)

La propiedad planta y equipo se reconoce inicialmente al costo (NIC 16, Párrafo 15), la medición posterior al reconocimiento inicial se podrá realizar mediante el modelo del costo o el modelo de revaluación (NIC 16, Párrafo 29). Sin embargo, todos los flujos futuros relacionados con el activo deberán calcularse a su valor presente utilizando tasas de descuento, tal es el caso de los costos por desmantelamiento que representan un desembolso futuro y deben descontarse con el fin de incluir su valor presente en el costo del activo, éste valor debe reexpresarse hasta alcanzar su monto total en el momento en que se hace efectivo el desembolso.

En cuanto al impuesto diferido la NIC 12 señala en el párrafo 53 que “los activos y pasivos por impuestos diferidos no deben ser descontados” y explica en el párrafo 54: “una evaluación fiable del importe descontado de los activos y pasivos por impuestos diferidos, exigiría plantear la distribución en el tiempo de cada diferencia temporaria. En muchos casos esta distribución es impracticable o altamente compleja de realizar. Por tanto, resulta inapropiado exigir el descuento de los activos o pasivos por impuestos diferidos. El hecho de permitir este descuento, sin exigirlo, podría dar lugar a unas cifras sobre impuestos diferidos que no fueran comparables entre entidades. Por tanto, esta Norma no exige, ni permite, descontar los saldos de activos y pasivos por impuestos diferidos”.

Conforme a lo anterior, los activos y pasivos por impuestos diferidos no se miden a su valor presente, se miden con base en la expectativa de liquidación y recuperación futura. Al final de cada periodo deben someterse a revisión con el fin de verificar que hay expectativa de suficiente ganancia fiscal futura que permita cargar los saldos de activos por impuestos diferidos.

7. REVELACIONES

Las revelaciones están contempladas en los párrafos 79 a 88 de la NIC 12, los cuales disponen que las entidades deben revelar:

- Los principales componentes de los gastos (ingresos) tributarios.
- El gasto por impuesto a las ganancias corriente.
- El gasto por impuesto diferido, tanto del nacimiento como de la reversión de diferencias temporarias.
- El importe de los activos y pasivos por impuesto diferido reconocidos en el estado de situación financiera.
- El importe del gasto o ingreso por impuestos diferidos reconocidos en el resultado del periodo.
- El importe agregado de los impuestos corrientes y diferidos de las partidas cargadas directamente al patrimonio.
- Las pérdidas fiscales, créditos fiscales y diferencias temporarias no reconocidas en periodos anteriores y utilizadas para disminuir el gasto por impuesto corriente y diferido del presente periodo.
- El importe de las diferencias temporarias imponibles, pérdidas o créditos fiscales no utilizados por los cuales no se han reconocido activos por impuesto diferido.
- El impuesto diferido surgido de la baja o reversión de bajas anteriores, de activos por impuestos diferidos conforme al párrafo 56 (señala que cuando se estime probable que la entidad no dispondrá de suficientes ganancias fiscales en el futuro para cargar los activos por impuestos diferidos éstos se darán de baja, sin embargo cuando se tenga expectativa de que habrá suficiente ganancia fiscal se revertirá la baja o reducción del activo por impuesto diferido).
- Una explicación de la relación entre el gasto (ingreso) por el impuesto y el impuesto que se obtendría de multiplicar la ganancia contable por la tarifa de impuesto vigente, presentando una conciliación entre los impuestos o una conciliación entre las tasas de impuestos.
- Ajustes realizados a los impuestos corrientes del periodo presente o anteriores.
- El gasto por impuestos diferidos relacionado con cambios en las tasas o creación de nuevos impuestos.
- Explicación de cambios en las tasas.
- El gasto por impuesto relacionado con cambios en las políticas contables conforme la NIC 8.
- Cuando la entidad ha experimentado una pérdida se debe revelar además del importe del activo por impuesto diferido, la naturaleza de la evidencia que apoya su reconocimiento.

A continuación se presenta un modelo de la información a revelar en la nota de impuestos⁴⁹:

Los activos y pasivos por impuesto diferido son legalmente compensables, razón por la cual se muestran neteados. Los importes compensados son los siguientes:

Activo por impuesto diferido:	20xx	20xx
Impuesto diferido recuperable en el siguiente periodo	\$ -	\$ -
Impuesto diferido recuperable en más de doce meses	\$ -	\$ -
Pasivo por impuesto diferido:		
Impuesto diferido recuperable en el siguiente periodo	\$ -	\$ -
Impuesto diferido recuperable en más de doce meses	\$ -	\$ -
Total impuesto diferido	\$ -	\$ -

Los pasivos por impuesto diferido presentaron los siguientes movimientos:

	Enero 1 20xx	
Pasivo por impuesto diferido	Cargado al Estado de Resultados	Cargado al Patrimonio
Ganancias por medición al valor razonable	\$ -	\$ -
Vidas utiles diferentes	\$ -	\$ -
Métodos de depreciación diferentes	\$ -	\$ -
Costos por desmantelamiento	\$ -	\$ -
Total	\$ -	\$ -

⁴⁹ Basado en el modelo presentado por el Ministerio de Economía y Finanzas de Uruguay.
<http://www.ain.gub.uy/nics/trabajo_consultores_nec.pdf> Consultado el 23 de Febrero de 2014.

Diciembre 31 20xx			
Pasivo por impuesto diferido	Cargado al Estado		Cargado al Patrimonio
	de Resultados		
Ganancias por medición al valor razonable	\$	-	\$ -
Vidas utiles diferentes	\$	-	\$ -
Métodos de depreciación diferentes	\$	-	\$ -
Costos por desmantelamiento	\$	-	\$ -
Total	\$	-	\$ -

Los activos por impuestos diferidos presentaron los siguientes movimientos durante el periodo:

Activo por impuesto diferido	Enero 1 20xx		Diciembre 31 20xx	
	Acreditado en el Estado de Resultados		Acreditado en el Estado de Resultados	
Pérdidas por desvalorización de activos	\$	-	\$	-
Costos por desmantelamiento	\$	-	\$	-
Créditos Fiscales	\$	-	\$	-
Total	\$	-	\$	-

Los impuestos diferidos cargados al patrimonio durante el periodo fueron:

	20xx		20xx	
Superávit Revaluación:				
Máquinaria y equipo	\$	-	\$	-
Otros	\$	-	\$	-
Total	\$	-	\$	-

La sociedad no reconoció activos por impuestos diferidos por \$..... sobre pérdidas fiscales de ejercicios anteriores, las cuales son deducibles contra utilidades futuras.

Impuesto de renta:

	20xx	20xx
Impuesto corriente	\$ -	\$ -
Impuesto diferido	\$ -	\$ -

El gasto por impuesto difiere de la cifra resultante de aplicar la tarifa impositiva por la utilidad contable, a continuación se presenta la conciliación:

	20xx	20xx
Impuesto corriente	\$ -	\$ -
Impuesto diferido	\$ -	\$ -

	20xx	20xx
Utilidad antes de impuesto	\$ -	\$ -
Impuesto de renta 25%	\$ -	\$ -
Ingresos no tributarios	\$ -	\$ -
Gastos no deducibles	\$ -	\$ -
Pérdidas fiscales utilizadas	\$ -	\$ -
Pérdidas fiscales y diferencias temporarias sobre las cuales no se reconoció impuesto diferido	\$ -	\$ -
Gasto impuesto	\$ -	\$ -

8. CONCLUSIONES

- La NIC 12 exige el cálculo y reconocimiento del impuesto diferido con base en el método del pasivo, lo que implica comparar las cifras consignadas en el Balance con su base fiscal con el fin de determinar las diferencias temporarias, sin embargo permite en igual medida reconocer impuestos diferidos surgidos de las diferencias temporales, en contraste con la normatividad contable local, la cual sólo permite reconocer impuestos diferidos originados en diferencias temporales.
- En contraste con la normatividad colombiana la NIC12 permite compensar los activos y pasivos por impuestos diferidos, calculados con base a estimaciones futuras, siempre que se cumplan requisitos tales como homogeneidad en el tiempo en que se realice la reversión de estas partidas y su correspondiente contabilización en forma independiente hasta el momento de la compensación.
- Con la aplicación de la NIC 16 se generan diferencias temporarias que vistas a la luz de la normatividad local no generan impuestos diferidos, tal es el caso de las revaluaciones efectuadas a los activos y los costos estimados por desmantelamiento, los cuales con la normatividad internacional incrementan el valor patrimonial del activo, mientras que el D.R. 2649 de 1993 no lo permite.
- La normatividad internacional abre la posibilidad de que la vida útil de los activos no sea estática, sino que por el contrario pueda variar atendiendo criterios de uso, experiencia del ente económico en la utilización de activos de igual naturaleza, y la contribución del activo a la generación de beneficios económicos a la organización.
- Cuando se opte por utilizar el mismo método contable y fiscal para depreciar el activo no habrá lugar a la presentación de diferencias temporarias o temporales, sin embargo, cuando la entidad decida como estrategia fiscal o financiera utilizar un método de depreciación en donde se generen cuotas de depreciación fiscales superiores a las contables habrá lugar a una diferencia temporaria imponible, en igual forma cuando la cuota de depreciación fiscal sea inferior a la contable se generará una diferencia temporaria deducible.
- La NIC 12 exige un mayor nivel de detalle del movimiento de las partidas durante el periodo, lo que implica una explicación y análisis del entorno tributario con el fin de incluir las modificaciones impuestas por la ley como lo son la creación de nuevos impuestos y los cambios de tarifas. En igual medida se debe revelar el impuesto corriente del periodo, los ingresos y gastos tributarios, una conciliación entre la cifra

estimada obtenida de multiplicar la utilidad contable por la tarifa de impuesto con indicación de los ingresos no tributarios y los gastos no deducibles hasta llegar al impuesto a cargo; respecto al impuesto diferido la norma establece que se revelen los activos y pasivos por impuesto diferido, así como el detalle de su nacimiento y la especificación de si fueron cargados al patrimonio o a los resultados, igualmente se debe revelar el detalle de los activos por impuesto diferido no reconocidos.

- La revelación por separado de estos activos y pasivos por impuesto diferido permitirá a los usuarios de la información obtener una mayor comprensión de su composición, reconocimiento y variabilidad a través del tiempo, traducándose esto en un elemento que permita a la administración hacer un análisis más efectivo de la gestión financiera en términos de planeación financiera y tributaria.
- El impacto fiscal de la aplicación de la NIC 12 en la propiedad planta y equipo radica en que se incrementará el reconocimiento de activos y pasivos por impuestos diferidos, dado que la normatividad internacional permite reconocer conceptos como los créditos fiscales y las pérdidas fiscales, situación que no es permitida por la normatividad contable local.
- La Ley 1607 dio origen al Impuesto sobre la Renta para la Equidad, el cual al ser un impuesto que grava las ganancias se encuentra dentro del alcance de la NIC 12, dando lugar a diferencias temporarias por las cuales se deben reconocer activos y pasivos por impuesto diferido.
- Los párrafos 53 y 54 de la NIC 12 establecen que los activos y pasivos por impuestos diferidos no deben ser descontados, es decir no se deben calcular a su valor presente dado que dicho cálculo según la normatividad se considera casi impracticable y de alta complejidad.

9. BIBLIOGRAFÍA

ÁLVAREZ, Ossa Julian; MORALES, Velarde Luznay; UGHETTI, López Alejandra. Impacto en la estructura financiera de las compañías del sector real con el tratamiento del impuesto diferido propuesto en la NIC 12 en el rubro de propiedad planta y equipo. Monografía para optar al título de Especialistas en Gestión Tributaria. Universidad de Antioquia. Medellín. 2010. 89 Pág.

BANCO DE LA REPÚBLICA. Introducción al análisis económico: El caso colombiano. Santafé de Bogotá: Siglo de hombre editores, 1998. 404 pg. (CEP, Biblioteca Luis- Ángel Arango).

CORREDOR ALEJO, Orlando. IV Congreso de Contadores Públicos Javerianos. Cali, 2011.

Decreto extraordinario 624 de 1989, Marzo 30. Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuesto Nacionales. Diario Oficial No. 38.756. 1989.

Decreto 3019 de 1989, Diciembre 26. Por el cual se modifica el Decreto 1649 de 1976 y se reglamenta parcialmente el Estatuto Tributario de los Impuestos Administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales. Diario Oficial No. 39.118. 1989.

D.R. 2649 de 1993, Diciembre 29. Por el cual se reglamenta la contabilidad en general y se expiden los principios o normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia. Art. 1. Diario Oficial No. 41.156. 1993.

Decreto número 2894 de 1994. Diciembre 31. Por el cual se modifica el Decreto 2650 del 29 de diciembre de 1993. Diario oficial N. 41660. 1994.

Decreto 4946 de 2011, Diciembre 30. Por el cual se dictan disposiciones en materia del ejercicio de la aplicación voluntaria de las normas internacionales de contabilidad e información financiera. Diario Oficial No. 48.298. 2011.

Decreto 019 de 2012, Enero 10. Por el cual se dictan normas para suprimir o reformar regulaciones, procedimientos y trámites innecesarios existentes en la Administración Pública. Diario Oficial No. 48.308

Estatuto de la profesión de Contador Público, Reglamento general de la contabilidad, Plan único de cuentas para comerciantes. Bogotá: Legis Editores S.A., 2010. Decimoctava edición.

GARCÍA RESTREPO, Javier. "EFECTOS TRIBUTARIOS DE LA APLICACIÓN DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD EN COLOMBIA". En: Revista "LÍNEA CONTABLE". Universidad Autónoma Latinoamericana Páginas 1-39.

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD. Inmovilizado Material, NIC 16. IASB 2005.

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD. Instrumentos financieros: Reconocimiento y medición, NIC 39. IASB 2005.

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD. Impuesto a las ganancias, NIC 12. IASB 1996.

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD. Medición del valor razonable, NIIF 13. IASB 2012.

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD. Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores, NIC 8. IASB 2005.

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD. Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes, NIC 37. IASB 2012.

INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS COMMITTEE. Cambios en pasivos existentes por retiro del servicio, restauración y similares, CINIIF 1. IFRIC 2011.

Ley 16 de 1968, Marzo 28. Por la cual se restablecen los Juzgados de Circuito, se dictan normas sobre competencia en materia penal, civil y laboral, se dan unas autorizaciones y se dictan otras disposiciones. Numeral 15 Art. 20. Diario Oficial No. 32.467. 1968.

Ley 1314 de 2009, Julio 13. 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. Art. 1. Diario Oficial No. 47.409. 2009.

Ley 1607 de 2012, Diciembre 26. Por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones. Diario Oficial No. 48.655. 2012.

LOPEZ LOPEZ, José Isauro (2004). Diccionario Contable, Administrativo y Fiscal. 3ª Edición, Internacional Thomson Editores, México D.F: pp 215.

LUNA RESTREPO, Juliana; MUÑOZ LONDOÑO, Leidy Johanna. “COLOMBIA: HACIA LA ADOPCIÓN Y APLICACIÓN DE LAS NIIF Y SU IMPORTANCIA”. En: Revista ADVERSIA Universidad de Antioquia (Medellín). Facultad de Ciencias Económicas, Departamento de Ciencias Contables, N° 8 Enero-Junio de 2011. Páginas 26-43.

MEJIA, Eutimio; MONTES, Carlos Alberto; MONTILLA, Omar de Jesús. Estándares Internacionales de Contabilidad IAS, Estándares Internacionales de Reportes Financieros IFRS. Contaduría Internacional, 2da Edición, ECOE ediciones. 2011.

MONTAÑO OROZCO, Edilberto. Contabilidad y legislación: Control, valuación y revelaciones. Universidad del Valle, Facultad de Ciencias de la Administración. Tercera edición. 2011, Pág. 96.

MONTAÑO OROZCO, Edilberto. Fundamentos de control, auditoria y revisoría fiscal. Universidad del Valle Programa Editorial. 1ª edición. 2011.

RESTREPO, Juan Camilo. Hacienda pública. Universidad Externado de Colombia, 3º edición, 1996, Pág. 127.

SMITH, Adam, Naturaleza de la riqueza de las naciones, Volumen 1: London 1776. 722 pág.

STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE. Impuesto a las ganancias–recuperación de activos no depreciables revaluados, SIC 21. SIC 2000.

STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE. Impuesto a las ganancias – cambio en la situación fiscal de la entidad o de sus accionistas, SIC 25. SIC 2000.

10. CIBERGRAFÍA

ALFONSO CORTÉS, Fabio E. El impuesto de renta diferido y las conciliaciones contables y tributarias. Presentación de powerpoint. Octubre 2009, Diapositivas 20 (En línea) Disponible en: <www.andi.com.co> Consultado el 6 de mayo de 2012.

BODEMER, Klaus. La globalización. Un concepto y sus problemas. En: Nueva Sociedad No. 156 Julio-Agosto 1998, pp. 54-71 (En línea). Disponible en: <http://www.nuso.org/upload/articulos/2697_1.pdf> Consultado el 6 de mayo de 2012.

DELOITTE & TOUCHE TOHMATSU. NIC 16 (En línea) Disponible en: <http://www.deloitte.com/view/es_CO/co/biblioteca-tecnica/52c4ae59be0fb110VgnVCM100000ba42f00aRCRD.htm> Consultado Marzo 28 de 2013.

FONDO MONETARIO INTERNACIONAL. (En línea). Disponible en: <<http://www.imf.org/external/spanish/index.htm>> Consultado el 17 de Junio de 2012.

GERENCIE. Contribuciones parafiscales. (En línea). Consultado el 30 de Noviembre de 2012. Disponible en: <<http://www.gerencie.com/contribuciones-parafiscales.html>>

GESTIOPOLIS ¿Cuáles son los principios contables de la contabilidad?: Disponibles en: <http://www.gestiopolis.com/recursos/experto/catsexp/pagans/fin/44/prinbasconta.htm>, Consultado Abril 7 de 2013.

LAZZATI, Gustavo. Más países adoptan normas financieras internacionales.2008. (En línea). Disponible en <<http://www.iprofesional.com/notas/68649-Mas-paises-adoptan-normas-financieras-internacionales.html>> Consultado el 2 de Julio de 2012.

MARTINEZ FERREIRA, Matías. N.I.C., N.I.I.F. y D.N.A. (En línea). Disponible en: <<http://www.gestiopolis.com/recursos5/docs/fin/norminter.htm#mas-autor>> Consultado el 2 de Julio de 2012.

NIC NIIF PORTAL EN ESPAÑOL. (En línea). Disponible en:
<<http://www.nicniif.org/home/iasb/que-es-el-iasb.html>> Consultado el 02 de Septiembre de 2012.

REAL ACADEMIA DE LA LENGUA ESPAÑOLA. Diccionario, Vigésima tercera edición. (En línea). Disponible en:<<http://www.rae.es/rae.html>>