

**CARLOS GIOVANNI RODRIGUEZ VÁSQUEZ**

**EFFECTOS EN LA TRIBUTACIÓN DE LOS DIVIDENDOS PRODUCTO DE LAS  
DIFERENCIAS QUE SE PRESENTAN ENTRE EL TRATAMIENTO CONTABLE Y  
FISCAL, EN PARTICULAR POR LAS MEDICIONES AL VALOR RAZONABLE.**

(Maestría en derecho del Estado con énfasis en Derecho Tributario)

**2019**

**UNIVERSIDAD EXTERNADO DE COLOMBIA**  
**FACULTAD DE DERECHO**  
**MAESTRÍA EN DERECHO DEL ESTADO CON ÉNFASIS EN DERECHO**  
**TRIBUTARIO.**

**Rector:** **Dr. Juan Carlos Henao**

**Secretaria General:** **Dra. Martha Hinestrosa Rey**

**Director Departamento**  
**Derecho Fiscal:** **Dra. Olga Lucía González**

**Presidente de tesis:** **Dra. Olga Lucía González Parra**

**Director de tesis:** **Dr. José Manuel Castro**

**Examinadores:** **Dr. Roberto Insignares Gómez;**  
**Dr. Julio Roberto Piza**

## TABLA DE CONTENIDO

Pág.

<b>INTRODUCCIÓN .....</b>	<b>viii</b>
---------------------------	-------------

### **CAPÍTULO 1**

<b>MARCO CONCEPTUAL CONTABLE FRENTE A LA NORMA FISCAL.....</b>	<b>1</b>
--	----------

1.1 Contexto Histórico .....	1
1.2 Criterios para aplicación de las normas contables y vigencias de estas - principio de legalidad .....	11
1.3 Devengo, reconocimiento y medición contable y efecto fiscal .....	17
1.4 Valor razonable - impactos fiscales .....	19
1.5 Facultades de la DIAN para revisión de políticas contables.....	22

### **CAPÍTULO 2**

<b>ANÁLISIS DE PRINCIPALES DIFERENCIAS ENTRE EL TRATAMIENTO CONTABLE Y FISCAL .....</b>	<b>25</b>
---	-----------

2.1 Activos .....	25
2.1.1 Instrumentos Financieros .....	27
2.1.2 Inventarios.....	33
2.1.3 Propiedad Planta y Equipo.....	36
2.1.4 Propiedades de inversión .....	45
2.1.5 Activos no corrientes mantenidos para la venta .....	49
2.1.6 Activos intangibles.....	51
2.1.7 Arrendamientos.....	59
2.1.8 Costos por préstamos .....	62
2.1.9 Acuerdos de concesión .....	64

1.2.10 Agricultura .....	66
2.2 Pasivos .....	72
2.2.1 Pasivos laborales .....	73
2.2.2 Provisiones, pasivos y activos contingentes. ....	76
2.3 Ingresos por actividades ordinarias.....	79
2.4 Acuerdos conjuntos.....	84
2.5 Inversiones en asociadas .....	91
<b>CAPÍTULO 3</b>	
<b>DIVIDENDOS.....</b>	<b>94</b>
3.1 Concepto de Dividendos .....	94
3.2 Aspectos de la Utilidad Contable (NIIF) .....	97
3.3 Dividendos para efectos fiscales.....	102
3.4 Dividendos y participaciones no gravadas.....	104
3.5 Dividendos y participaciones gravadas.....	108
3.6 Efectos del impuesto diferido en los dividendos .....	111
3.7 Análisis de las diferencias entre la utilidad contable y la fiscal .....	118
3.8 Cálculo de la parte gravada y no gravada de los dividendos – Ejercicio práctico.....	120
<b>CONCLUSIONES.....</b>	<b>129</b>
<b>REFERENCIAS.....</b>	<b>134</b>

## LISTA DE TABLAS

	<b>Pág.</b>
Tabla 1. Artículo 4 de la Ley 1314 de 2009 .....	6
Tabla 2. Adicionado Ley 1819 de 2016.....	9
Tabla 3. Definición de Medición .....	18
Tabla 4. Definiciones de bases de medición.....	18
Tabla 5. Definición de Devengo .....	19
Tabla 6. Valor Razonable .....	20
Tabla 7. Situaciones de impacto fiscal por aplicación del valor razonable y contrargumento .....	21
Tabla 8. Definición de Activo.....	26
Tabla 9. Instrumentos financieros medidos a valor razonable con cambios en resultados.....	30
Tabla 10. Tratamiento contable y fiscal de los instrumentos financieros.....	31
Tabla 11. Medición Inventarios .....	34
Tabla 12. Costo fiscal de Propiedad, planta y equipo.....	36
Tabla 13. Valor razonable de Propiedad planta y equipo .....	38
Tabla 14. Depreciación de Propiedad planta y equipo .....	41
Tabla 15. Deterioro en el sistema tributario.....	43
Tabla 16. Ingresos y pérdidas por medición a valor razonable.....	46
Tabla 17. Tratamiento de los activos no corrientes mantenidos para la venta .....	49
Tabla 18. Activos Intangibles .....	52
Tabla 19. Costo fiscal de Activos Intangibles .....	54
Tabla 20. Diferencia de criterios Activos Intangibles .....	55
Tabla 21. Tratamiento activos biológicos productores (2016) .....	67
Tabla 22. Tratamiento activos biológicos consumibles (2016) .....	67
Tabla 23. Costo contable y fiscal de activos biológicos .....	71
Tabla 24. Definición Pasivos .....	72
Tabla 25. No son deudas fiscalmente .....	73
Tabla 26. Tipos de Beneficios .....	75
Tabla 27. Tipos de Pasivos .....	77
Tabla 28. Tipo de Ingresos.....	81

Tabla 29. Realización del ingreso para los obligados a llevar contabilidad .....	82
Tabla 30. Contabilización de un contrato según lo establecido en la NIIF 11 y NIIF 15.....	89
Tabla 31. Estado de Resultado Integral .....	99
Tabla 32. Dividendos para efectos fiscales.....	103
Tabla 33. Diferencias temporarias .....	112
Tabla 34. Análisis de la NIC 12.....	112
Tabla 35. Ganancia contable y fiscal .....	118
Tabla 36. Utilidad contable y fiscal bajo NIIF se toma como base .....	118
Tabla 37. Tratamiento Tributario Respecto de la Realización del Ingreso.....	119

**LISTA DE FIGURAS**

	<b>Pág.</b>
Figura 1. Deducciones de la renta bruta.....	2
Figura 2. Línea de tiempo del sistema contable y tributario en Colombia .....	11
Figura 3. Definición de Reconocimiento .....	17
Figura 4. Criterios para la determinación del impuesto.....	22
Figura 5. Equivalencia entre el Activo contable y el fiscal .....	27
Figura 6. Instrumentos financieros .....	29
Figura 7. Costo de Bienes inmuebles.....	37
Figura 8. Propiedades de inversión en NIIF Plenas .....	48
Figura 9. Criterios de activos no corrientes mantenidos para la venta .....	50
Figura 10. Diferencias medición de activos no corrientes mantenidos para la venta .....	51
Figura 11. Síntesis del Tratamiento Contable de Intangibles .....	52
Figura 12. Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes .....	80
Figura 13. Estructura del Estado de Resultado Integral.....	98
Figura 14. Elementos para determinar la Utilidad.....	101
Figura 15. Determinación de los dividendos y participaciones no gravados.....	105
Figura 16. Tributación de los dividendos en Colombia.....	109

## **RESUMEN**

El presente análisis busca hacer un estudio del sistema contable y tributario a la luz de los marcos técnicos normativos contables y las normas fiscales, con la finalidad de determinar el impacto en los dividendos, que tienen las diferencias en reconocimiento y medición entre lo contable y lo fiscal, de los activos, pasivos, ingresos, costos y gastos, de acuerdo con el nuevo modelo establecido por la Ley 1819 del 2016 y analizar las diferencias más representativas que se presentan por la aplicación de los marcos técnicos normativos contables y la norma fiscal por las mediciones especialmente al valor razonable. El resultado será un ejercicio práctico donde se muestren estas diferencias.



## INTRODUCCIÓN

Con la expedición de la Ley 1819 del 2016, la determinación del impuesto de renta de los contribuyentes obligados a llevar contabilidad se supedita a realizar los ajustes fiscales necesarios para llegar a la base fiscal, partiendo de la contabilidad. Se protege su capacidad contributiva, con la finalidad de evitar que se tribute sobre ingresos que no se han realizado o generado flujos de efectivo (mediciones a valor razonable) u otorgar derecho a deducciones que no representan o han representado una salida de recursos como es el caso del deterioro de los activos, diferentes a la depreciación y/o amortizaciones o deterioro de cartera.

Si bien, la norma fiscal establece que las mediciones al valor razonable no tendrán efecto fiscal, sino hasta la enajenación o liquidación del bien, el hecho, de que contablemente ciertas mediciones al valor razonable se lleven contra el resultado, generan una diferencia entre el resultado contable y la renta líquida con un efecto directo en la determinación de la parte gravada y no gravada de los dividendos. De esta manera, este trabajo busca analizar el efecto que tienen las mediciones al valor razonable con cambios en el resultado en la tributación de los dividendos en cabeza de los socios y accionistas.

De acuerdo con lo anterior, este trabajo se justifica en la necesidad de establecer las diferencias entre el reconocimiento y medición contable y fiscal, con el fin de revisar cuales afectan el resultado y cuales tendrán efecto en los dividendos gravados y no gravados. Asimismo, busca analizar las diferencias más representativas que se presentan por la aplicación

de los marcos técnicos normativos contables y la norma fiscal por las mediciones al valor razonable.

Con el fin de demostrar el efecto que tienen las diferencias temporarias en la determinación de la parte gravada y no gravada de los dividendos, se partirá del análisis de cada una de las diferencias entre el tratamiento contable y fiscal y luego mediante un ejercicio se probará que las mediciones al valor razonable que se revierten en el futuro conllevan a que el dividendo resulte gravado en aplicación del procedimiento establecida en el artículo 49 del E.T., para tal fin el presente se revisará el concepto de dividendo desde el punto de vista comercial y fiscal.

Finalmente, se busca establecer si producto de la aplicación del procedimiento del artículo 49 del Estatuto Tributario (en adelante “ET”) y el sistema del Carry back y Carry forward se logra contrarrestar los efectos de las mediciones contables, sin que se genera una doble tributación, socio- sociedad, más allá de la tarifa existente para los dividendos no gravados, en el caso de personas naturales, sociedades y entidades extranjeras y personas naturales no residentes, lo que se mostrará con un ejercicio práctico para el efecto.

## CAPÍTULO 1

### MARCO CONCEPTUAL CONTABLE FRENTE A LA NORMA FISCAL

Para entender el impacto en la tributación de los dividendos, por el efecto de las mediciones a valor razonable y realizar el análisis pretendido en el siguiente trabajo investigativo, es necesario hacer la revisión histórica del sistema contable y tributario del país, a partir de la normatividad vigente.

#### 1.1 Contexto Histórico

##### *Estructura general del marco contable y tributario en Colombia*

Desde el establecimiento del derecho mercantil, para regular costumbres comerciales y mercantiles, se generó la necesidad de un sistema<sup>1</sup> tributario para la recaudación de impuestos por parte del Gobierno de acuerdo con la capacidad contributiva, y de un sistema contable para la rendición de cuentas, la presentación de información en estados financieros para la toma de decisiones y determinación del valor a distribuir. |

En Colombia, la actividad mercantil se regulaba por el Código de Comercio de Panamá, incorporado a la legislación nacional mediante la Ley 57 de 1887, código reformado por la Ley 27 de 1888, y el cual fue modificado de forma posterior por diferentes normativas. Se comenzó a establecer de esta forma la regulación para los comerciantes, las actividades comerciales y la

---

<sup>1</sup> Sistema, definido según la Real Academia Española, como: conjunto de reglas o principios sobre una materia racionalmente enlazados entre sí. Sistema Tributario, ordenación del conjunto de los impuestos conforme a ciertos principios como el de igualdad, progresividad, finalidad redistributiva de las rentas, etc.

obligación de llevar libros contables. En este momento, la contabilidad era la teneduría de libros, no se seguían por lo tanto principios contables, “no había ningún grado de conexión, proximidad o afinidad entre la contabilidad y los impuestos” (Alejo, 2017, pág. 158).

Con la Ley 56 de 1918, se instauró el pago de un impuesto a nivel nacional sobre toda la renta, dando inicio al sistema tributario en Colombia. Posteriormente, la Ley 64 de 1927, definió el concepto de renta líquida, renta bruta y otros elementos concernientes, por lo tanto, la norma “estableció los elementos de la renta de manera autónoma y sin sujeción ni conexión con los libros contables (desconexión)”.

A lo largo de los años 30, fueron expedidas distintas leyes, la Ley 81 de 1931, Ley 78 de 1935, que buscaron reforzar a través de las competencias de la Autoridad Tributaria, la verificación de los libros y contabilidad de los contribuyentes para evitar la defraudación tributaria. Con la Ley 78 de 1935, se incluyó el término “causadas” para indicar las características que debían tener las expensas ordinarias y los intereses para hacer deducciones de la renta bruta, en los siguientes términos:

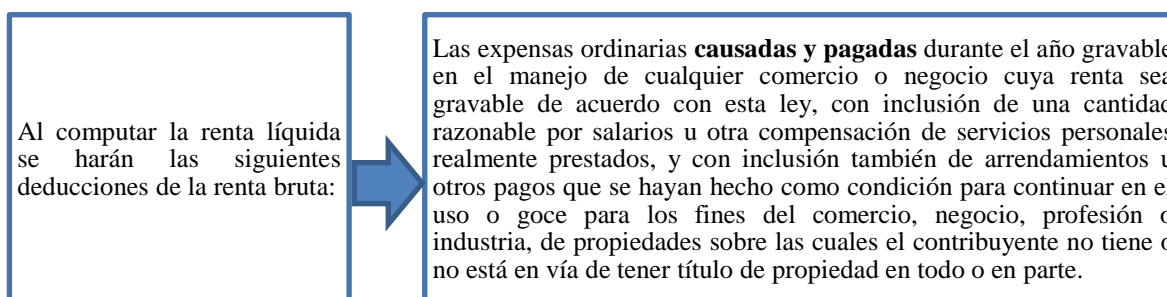


Figura 1. **Deducciones de la renta bruta.**

*Fuente:* (Congreso de Colombia, 1935, pág. 2)

Por otra parte, en el artículo 22, de la misma ley, el Congreso de Colombia (1935), dictaminó lo siguiente:

“ARTÍCULO 22. Para que las deudas que gravan el patrimonio sean deducibles, se requiere que el contribuyente presente, junto con su declaración, una relación que contenga el nombre y dirección del acreedor y el monto de la deuda, y que tales deudas estén cargadas en los libros del contribuyente, debidamente registrados por las Cámaras de Comercio” (Ley 78, 1935). (pág. 14)

De esta forma, lo tributario empezó a inmiscuirse en el sistema contable, obligando a los contribuyentes a tener los registros asentados en los libros de contabilidad y permitir su examinación como condición para poder realizar las deducciones concedidas por la norma. Así la norma, se presenta el primer hilo de conexión entre el sistema tributario y el contable.

Un cambio estructural del sistema tributario inició con la Ley 81 de 1960 “Reorgánica del Impuesto sobre la Renta” (Congreso de Colombia, 1960), con la cual se implementaron nuevas y actualizadas disposiciones a partir de la ley expedida en 1960, además de empezar a imponer elementos y criterios de tipo contable dentro del sistema tributario.

Según Alejo (2017), en el año 1960 nace en Colombia el sistema de conexión formal contable tributario, que podríamos ubicar en la categoría IV (los impuestos lideran) del modelo de análisis de conexiones y desconexiones, haciendo que las reglas tributarias debieran ser seguidas para llevar la contabilidad y determinar la utilidad comercial. (pág. 164)

En relación con la cita<sup>2</sup> mencionada anteriormente, se puede decir que Colombia a partir de esta normativa, entró en un periodo donde lo tributario prima sobre lo contable. Para el desarrollo de esta cita, se cuentan con cinco (5) categorías, de la siguiente forma: I Desconexión, II Identidad, III La contabilidad lidera, IV Los impuestos lideran y V Los impuestos dominan. La categoría nombrada es la IV Los impuestos lideran, cuya explicación de acuerdo con Lamb, Nobes & Roberts (como se citó en Alejo, 2017) es la siguiente:

“Una regla u opción tributaria es seguida tanto para fines de impuestos como para fines contables. Esto es posible debido a la ausencia o insuficiencia de reglas contables y a los falsos paradigmas profesionales”. (pág. 155)

En 1974, por medio del Decreto legislativo 2053 “Por el cual se reorganizan el impuesto sobre la renta y complementarios” (Presidente de la República de Colombia, 1974), se reformó el sistema tributario en el que primaba el sistema tributario sobre el contable y presentó de forma clara el concepto de causación. Esto incrementó la necesidad en el país de regular la práctica contable.

Asimismo, por medio del Decreto 2160 de 1986 “Por el cual se reglamenta la contabilidad mercantil y se expiden las normas de contabilidad generalmente aceptadas” (Congreso de la República de Colombia, 1986), se reglamentó la práctica contable y se generan

---

<sup>2</sup> La cita del autor hace referencia a un cuadro propuesto de acuerdo con: Margaret Lamb, Christopher Nobes & Alan Roberts. *International Variations in the Connections Between Tax and Financial Reporting*. Págs. 173-188. *Accounting & Business Research*. (1998). El cual fue también comentado en Christopher Nobes. *A Conceptual Framework for the Taxable Income of Businesses, and How to Apply it under IFRS*. Certified Accountants Educational Trust. January 2004.

los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados - PCGA, como base para la elaboración de los estados financieros.

En complemento de lo anterior, durante los años 90, se desarrolló el sistema contable con la Ley 43 de 1990 que estableció los lineamientos para reglamentar la profesión del contador público y el Decreto 2649, “que reglamentó la contabilidad en general y se expiden los principios o normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia” (Congreso de la República de Colombia, 1993). Con este último, se establecieron las directrices contables generales que separaron los principios contables y reglas del sistema tributario. Sin embargo, con el artículo 155 de este decreto se muestra la conexión entre los dos sistemas, así:

“ARTICULO 115. NORMA GENERAL SOBRE REVELACIONES. En forma comparativa cuando sea el caso, los estados financieros deben revelar por separado como mínimo la naturaleza y cuantía de cada uno de los siguientes asuntos (...)

19. Conciliación entre el patrimonio contable y el fiscal, entre la utilidad contable y la renta gravable y entre la cuenta de corrección monetaria contable y la fiscal, con indicación de la cuantía y origen de las diferencias y su repercusión en los impuestos del ejercicio y en los impuestos diferidos. Si existieran ajustes de periodos anteriores que incidan en la determinación del impuesto, en la conciliación deberá indicarse tal circunstancia”. (Decreto, 2649, 1993. pág. 26)

Así, la contabilidad patrimonial que se estaba llevando en Colombia se caracterizaba por el enfoque hacia el control y el recaudo tributario<sup>3</sup>, elementos que se tienen en cuenta en la estructuración de los reportes financieros para los entes de control.

Sin embargo, con la Ley 1314 del 2009 “Por la cual se regulan los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información aceptados en Colombia.” (Congreso de la República de Colombia, 2009) se inició un cambio de visión en la contabilidad para el país donde se le empieza a dar mayor importancia al papel financiero en el reporte de la información empresarial para la toma de decisiones.

La Ley establece la regulación en materia contable del proceso de convergencia hacia estándares internacionales con aceptación mundial y por medio de esta, se regulan los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información aceptados en Colombia. Lo anterior, con la aplicación de los Estándares Internacionales de Información Financiera – NIIF<sup>4</sup>.

Con la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad, desde el ámbito tributario, el artículo 4 de la Ley 1314 de 2009, establece los siguientes principios de prevalencia para todo efecto de las normas fiscales sobre las contables:

*Tabla 1. Artículo 4 de la Ley 1314 de 2009*

---

<sup>3</sup> En la exposición de motivos de la Ley 1314 del 2009, se dice frente a la influencia de la normas contables y fiscales lo siguiente “El más frecuente de estos inconvenientes, que no es exclusivo de Colombia, es la influencia omnipresente de las autoridades de impuestos en la elección y aplicación de los principios contables”.

<sup>4</sup>IFRS – International Financial Reporting Standard, por sus siglas y nombre en inglés, adoptadas y desarrolladas por la Junta de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB - International Accounting Standards Board).



	Existe independencia y autonomía de las normas tributarias frente a las de la contabilidad.
	La aplicación de normas contables es por remisión expresa de la norma tributaria a la contable.
Ley 1314 de 2009 - Art. 4	Las disposiciones tributarias únicamente producen efectos fiscales.
	Las declaraciones tributarias y sus soportes deben ser preparados conforme a la legislación fiscal.
	Únicamente para efectos fiscales prevalecen las normas tributarias sobre las contables.
	Los entes económicos harán los reconocimientos, revelaciones y conciliaciones previstas en las normas de contabilidad y de información financiera.

*Fuente:* (Secretariassenado, 2009)

De esta manera, mientras se daba una transición en la adaptación de las normas tributarias a las contables, era necesario que esta disposición estableciera la primacía de las normas contables sobre las tributarias, toda vez que, los estándares internacionales propenden por la homogenización de la información para la toma de decisiones financieras y económicas, especialmente para los inversionistas, lo hacía necesario un pronunciamiento en materia tributaria hacia la convergencia de las normas internacionales en proceso de aplicación.

En el año 2012 se expidió la Ley 1607 “Por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones” (Congreso de la República, 2012), cuyo artículo 165 estableció lo siguiente:

ARTÍCULO 165. Normas Contables. Únicamente para efectos tributarios, las remisiones contenidas en las normas tributarias a las normas contables continuarán vigentes durante los cuatro (4) años siguientes a la entrada en vigencia de las Normas

Internacionales de Información Financiera –NIIF–, con el fin de que durante ese periodo se puedan medir los impactos tributarios y proponer la adopción de las disposiciones legislativas que correspondan. En consecuencia, durante el tiempo citado, las bases fiscales de las partidas que se incluyan en las declaraciones tributarias continuarán inalteradas. Asimismo, las exigencias de tratamientos contables para el reconocimiento de situaciones fiscales especiales perderán vigencia a partir de la fecha de aplicación del nuevo marco regulatorio contable. (Ley 1607, 2012. pág. 14)

Se proporcionó de esta forma, un periodo previo antes de que se presentara un pronunciamiento formal y legal en materia tributaria, para regular el camino a seguir para la presentación de declaraciones tributarias por parte de los contribuyentes.

Para efectos de la aplicación del artículo en mención, el Decreto 2548 de 2014, procedió a regular las bases de la aplicación del sistema contable. En esta reglamentación se establece que las bases fiscales deberán seguirse de acuerdo con los Decretos 2649 y 2650 de 1993, adicional (i) la obliga a llevar un libro tributario y (ii) un sistema de registro de diferencias como soporte de las declaraciones tributarias, entre otros.

En adición a lo anterior, la Autoridad tributaria se pronunció por medio del Concepto 0512 del 5 de junio de 2015, para proporcionar un marco de referencia general a todos los contribuyentes y la Administración tributaria, en función de la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera – NIIF.

En el proceso de convergencia adoptado en Colombia con la Ley 1314 de 2009 se dividen a las entidades en tres grupos. De esta forma, en la vigencia del año 2015 empezaron a reportar estados financieros bajos los estándares internacionales el Grupo 1<sup>5</sup> Emisores de valores y entidades de interés público, quienes aplicarán NIIF plenas, y el Grupo 3<sup>6</sup> Pequeñas empresas y microempresas, a quienes se les autorizó la emisión de estados financieros y revelaciones abreviados. Para el año 2016, el Grupo 2<sup>7</sup> Empresas que no califican en el grupo 1 ni el grupo 3.

Finalmente, en el año 2016, se expidió la Ley 1819, la cual fundamentalmente estableció los procedimientos y reglas para el reconocimiento y medición fiscal de los elementos de los Estados Financieros. En esta normativa, se reglamentaron los siguientes aspectos:

Tabla 2. **Adicionado Ley 1819 de 2016**

Artículo 21-1 (ET). Para la determinación del impuesto sobre la renta y complementarios:	El valor de los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, costos y gastos, los sujetos obligados a llevar contabilidad aplicarán los sistemas de reconocimiento y medición, de conformidad con los marcos técnicos normativos contables, cuando la ley tributaria remita expresamente a ellas y en los casos en que esta no regule la metria.
	La ley tributaria puede disponer de forma expresa un tratamiento diferente, de conformidad con lo establecido en el artículo 4 de la Ley 1314 de 2009.

**Fuente:** (Secretariassenado, 2016)

De esta forma, se está aceptando la “conexión formal” entre lo contable y lo tributario, pero se especifican excepciones al momento de determinar la base fiscal de los diferentes elementos. Es por eso que se considera a Colombia como un “sistema parcialmente conectado”, es decir un “sistema de dependencia en el cual, la tributación sigue los principios contables

<sup>5</sup> Grupo 1: Decreto 2784 de 2012

<sup>6</sup> Grupo 3: Decreto 2706 de 2013

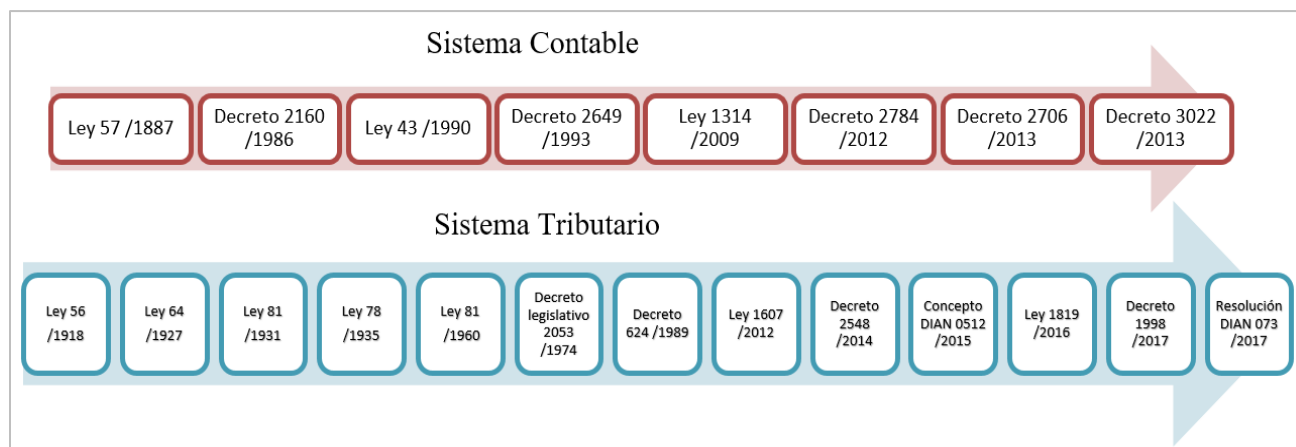
<sup>7</sup> Grupo 2: Decreto 3022 de 2013

(authoritative principle), que se rompe solamente cuando la ley tributaria determine ajustes” (Alejo, 2017, pág. 201). Confirmando la anterior hipótesis desarrollada por diversos autores, Lucy (2017) afirma que “la legislación o la jurisprudencia han acudido a las definiciones contables para establecer sub-reglas prudenciales que operan en defecto de una legislación expresa sobre un determinado problema o concepto tributario” (pág. 510), ratificando la conexión existente entre los sistemas, desde el establecimiento de los tributos.

En efecto, esto se demuestra por la relación existente entre, el artículo 28 del ET, que establece el principio de devengo, para los ingresos como el factor inicial al momento de determinar las bases fiscales a declarar por parte de los contribuyentes, y la adición del artículo 772-1, que establece que los contribuyentes obligados a llevar contabilidad deberán llevar un sistema de control o de conciliaciones de las diferencias que surjan entre la aplicación de lo contable de lo fiscal.

En ocasión a lo anterior, en el año 2017 se expidió el Decreto 1998, “para reglamentar la conciliación fiscal de que trata el artículo 772-1 del Estatuto Tributario” (Presidente de la República de Colombia, 2017). En este, establece el nuevo modelo de conciliación fiscal a seguir a partir del año 2018, y se establece que se compone de dos partes, una es el control de detalle y la otra es el reporte de conciliación fiscal.

Finalmente, la Resolución 073 de 2017, establece el formato modelo número 2516 *Reporte de Conciliación Fiscal Anexo Formulario 110*, el cual debe ser diligenciado y a la vez presentado por medio electrónico, y se suspende el uso del formato 1732 *Información de relevancia tributaria -Anexo 110* que se venía utilizando con anterioridad.



*Figura 2.* Línea de tiempo del sistema contable y tributario en Colombia  
**Fuente:** Autor

## **1.2 Criterios para aplicación de las normas contables y vigencias de estas - principio de legalidad**

Con la expedición de la Ley 1314 de 2009, se estableció el cambio del marco normativo contable para entrar en un proceso de convergencia con las Normas Internacionales de Contabilidad (en adelante “NIC”), en concordancia con la normativa tributaria colombiana, respetando el principio constitucional de legalidad. Luego, fue con la Ley 1819 que se incorporó este nuevo marco normativo contable, donde se parte de la información contable para hallar la base fiscal en la aplicación de la Ley tributaria; lo que buscaría que el resultado fiscal cumpla con los principios de capacidad contributiva, simplicidad, eficiencia y progresividad.

Al respecto, la Corte Constitucional mediante Sentencia C-1018/12 estableció que la aplicación de la Ley 1314 de 2009 no vulneraría en un primer momento el principio de

legalidad, en la medida que tienen el carácter de reglamentarias y complementarias sobre la materia:

“De la lectura del inciso 1 del artículo 4, encuentra la Corte que el alcance de la expresión “efecto impositivo” que el legislador quiso otorgar a los reglamentos contables y de información financiera que expidan el Presidente de la República y sus agentes, en desarrollo del mandato de intervención en la economía contenido en la Ley 1314 de 2009, en un primer término, a la aplicación de dichos reglamentos, cuando las normas tributarias lo prescriban expresamente, y en segundo término, a los casos en que la administración deba definir aspectos fiscales – requeridos para la aplicación de la ley tributaria y el ingreso efectivo de los tributos en las arcas del Estado – que no están regulados por las normas tributarias, pueda acudir a la aplicación subsidiaria de dichos reglamentos contables y de información financiera.

En suma, el efecto impositivo establecido en el artículo 4 de la Ley 1314 de 2009, significa que los reglamentos contables y financieros dictados en su desarrollo, pueden aplicarse en función de aportar elementos administrativos para poder concretar las obligaciones tributarias definidas por el legislador, como por ejemplo: las de liquidar, recaudar y administrar tributos, entre otros, en los casos de remisión expresa de la Ley tributaria, o cuando por la carencia de reglamentos tributarios aplicables deba la administración hacer uso de los instrumentos que hayan sido definidos en materia contable y de información financiera.

(...)

Adicionalmente, la potestad impositiva reservada al legislador está circunscrita a la determinación de los aspectos esenciales y definitorios de los tributos y de la obligación tributaria, no estando obligado a regular íntegramente la materia. Y la autoridad gubernamental se encuentra habilitada constitucionalmente para fijar, incluso algunos aspectos fiscales necesarios para la determinación de la liquidación de los tributos, sin que el reglamento constituya en fuente autónoma de deberes, obligaciones o limitaciones de los ciudadanos”. (Corte Constitucional C-1018/12, 2012)

Sin embargo, desde la aplicación del sistema contable se plantea como principal crítica, el que efectivamente exista una vulneración al principio constitucional de legalidad, en la medida que deja a discreción de un órgano privado o del Gobierno, la determinación de los elementos definitorios de la base imponible<sup>8</sup>. En efecto, en concordancia con lo establecido por Báez (2006), “los efectos que las revalorizaciones puedan desplegar sobre la cuenta de pérdidas y ganancias dependerá, directamente, de la propia voluntad del aplicador de las normas” (pág. 167), contextualizado en la aplicación del valor razonable, como método de valoración; concepto de gran incidencia en los estándares internacionales.

El principio de legalidad se encuentra consagrado en el artículo 338 de la Constitución Política, según el cual “en tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales. La ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los

---

<sup>8</sup> Alejo (2017): “Este modelo tiene como principal crítica la posible vulneración del principio constitucional de legalidad, porque dejaría a discreción del emisor de reglas contables (un órgano privado o el Gobierno), la determinación de los elementos definitorios de la base imponible” (pág. 129).

hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos (...).” (Asamblea Nacional Constituyente, 1991)

Luego, si las NIIF emitidas por el IASB<sup>9</sup>, son acogidas y aplicadas actualmente en Colombia, bajo juicios discrecionales, es decir, “cualquier valoración o calificación contable que suponga un margen subjetivo de decisión” (Aguilar N. , 2016, pág. 80), se vulnera el principio constitucional de legalidad, porque esta recomendación claramente divergirá del objetivo fiscal de determinar la capacidad contributiva tangible del sujeto. Lo anterior se refuerza con lo mencionado por Alejo (2017), quien afirma:

“Un elemento característico del sistema tributario es la certeza, que va acompañada de la imposibilidad generalizada de hacer suposiciones o generar opciones; el rasero aplicativo de los impuestos, por lo tanto, se basa, fundamentalmente en hipótesis específicas de aplicación uniforme y generalizada. Por su parte, la contabilidad se sustenta en valores y objetivos distintos, que dependen del negocio mismo y permiten a los administradores actuar en función de las propias alternativas discrecionales que ofrece la técnica contable, que se sustentan en juicios profesionales, que no dependen de una regla inflexible sino del sano criterio del profesional” (pág. 138).

De manera concreta, tenemos que la Ley 1819 de 2016, trajo la remisión a la norma contable cuya regla de aplicación se establece en el párrafo 2 del artículo 123 de esta Ley, así:

---

<sup>9</sup> Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB)



“En el año o período gravable que entre en vigencia en Colombia una norma de contabilidad, esta tendrá efectos fiscales, si el decreto reglamentario así lo establece y se ajusta a lo previsto en el artículo 4° de la Ley 1314 del 2009.” (Ley 1819, 2016, pág. 31)

Sin embargo, esta regla es diferente a la establecida por el artículo 14 de la Ley 1314 (2009) que indica que las normas contables que expida conjuntamente el Ministerio de Hacienda y Crédito Público y el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo entrarán en vigencia el 1° de enero del segundo año gravable siguiente al de su promulgación, salvo disposición en contrario, y agrega:

“Cuando el plazo sea menor y la norma promulgada corresponda a aquellas materias objeto de remisión expresa o no reguladas por las leyes tributarias, para efectos fiscales se continuará aplicando, hasta el 31 de diciembre del año gravable siguiente, la norma contable vigente antes de dicha promulgación”. (Congreso de la República de Colombia, 2009, pág. 9)

Por consiguiente, son dos normas que regulan la entrada en vigencia de una norma contable, y su efecto en las remisiones expresas, como en el caso de la realización de los ingresos, costos y deducciones. Sin embargo, al ser la Ley 1819 del 2019 posterior se entendería que la regla vigente para determinar si una norma contable tiene aplicación o no, es la establecida en el artículo 289 del ET según la cual, en el año o período gravable que entre en

vigencia en Colombia una norma de contabilidad, esta tendrá efectos fiscales, si el decreto reglamentario así lo establece y se ajusta a lo previsto en el artículo 4° de la Ley 1314 del 2009.

Frente al principio de legalidad no deja de llamar la atención que sea un decreto reglamentario el que establezca si determinada norma contable tenga efectos fiscales, ya que tratándose de remisiones expresas se afecta directamente la determinación de la renta líquida, con lo que podría encontrarse reparos frente a una posible vulneración del principio de capacidad contributiva.

Al respecto, el Consejo Técnico de la Contaduría Pública (2016), en documento emitido en octubre 13 de 2016 se pronunció de la siguiente forma: “El ET debe definir claramente los componentes de la renta, es decir, debe definir qué debe entenderse por ingreso, costo y gasto, activo (patrimonio bruto), pasivo y patrimonio (patrimonio líquido), identificando además los aspectos temporales (realización), territoriales y de cuantificación de estos elementos. (...) Si, por ejemplo, se quisiera incorporar en la ley tributaria el principio de devengo contable, no luce recomendable hacerlo por remisión a las NIF, sino que, por el contrario, debería definirse claramente en el texto de la ley tributaria.” (pág. 8)

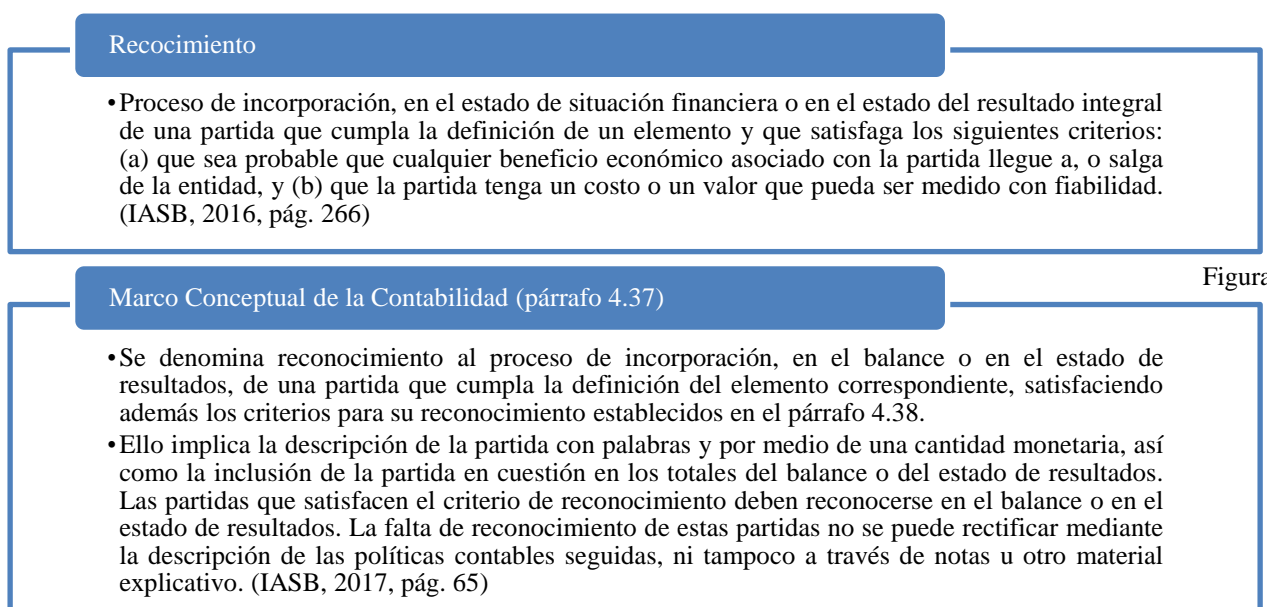
En consecuencia, se considera que aun cuando existe una remisión a los marcos técnicos de contabilidad, en salvaguarda del principio de legalidad, deben primar siempre las normas del ET para determinar la base fiscal de los impuestos afectados por la norma contable.

### 1.3 Devengo, reconocimiento y medición contable y efecto fiscal

El artículo 21-1 del ET establece que para la determinación del impuesto sobre la renta y complementarios, en el valor de los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, costos y gastos, los sujetos pasivos de este impuesto obligados a llevar contabilidad aplicarán los sistemas de reconocimientos y medición, de conformidad con los marcos técnicos normativos contables vigentes en Colombia según los escenarios indicados al inicio.

Igualmente, los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, costos y gastos deberán tener en cuenta la base contable de acumulación o devengo. Sin embargo, a pesar que se define *devengo*, no se define lo que se entiende por reconocimiento y medición, conceptos contables, que al no ser definidos por la norma fiscal se tendrá que acudir a la norma contable. Veamos:

Reconocimiento se define como:



### 3. Definición de Reconocimiento

*Fuente:* (IASB, 2016:2017)

La medición se define como:

Tabla 3. **Definición de Medición**

Medición	Proceso de determinación de los importes monetarios por los que se reconocen y registran los elementos de los estados financieros en el estado de situación financiera y el estado de resultados integral. (IASB, 2016, pág. 256)
Marco Conceptual de la Contabilidad párrafo 4.54	Medición es el proceso de determinación de los importes monetarios por los que se reconocen y llevan contablemente los elementos de los estados financieros, para su inclusión en el balance y el estado de resultados. Para realizarla es necesaria la selección de una base o método particular de medición. (IASB, 2017, pág. 68).

*Fuente:* (IASB, 2016:2017)

Las bases de medición se definen como:

Tabla 4. Definiciones de bases de medición.

Costo histórico	<p>Los activos se registran por el importe de efectivo y otras partidas pagadas, o por el valor razonable de la contrapartida entregada a cambio en el momento de la adquisición.</p> <p>Los pasivos se registran al importe de los productos recibidos a cambio de incurrir en la obligación o, en algunas circunstancias (por ejemplo, en el caso de los impuestos a las ganancias), por las cantidades de efectivo y equivalentes al efectivo que se espera pagar para satisfacer el pasivo en el curso normal de la operación</p>
Costo corriente	<p>Los activos se llevan contablemente por el importe de efectivo y otras partidas equivalentes al efectivo que debería pagarse si se adquiriese en la actualidad el mismo activo u otro equivalente.</p> <p>Los pasivos se llevan contablemente por el importe sin descontar de efectivo u otras partidas equivalentes al efectivo que se precisaría para liquidar el pasivo en el momento presente.</p>
Valor realizable (o de liquidación)	<p>Los activos se llevan contablemente por el importe de efectivo y otras partidas equivalentes al efectivo que podrían obtenerse, en el momento presente, por la venta no forzada de los mismos.</p> <p>Los pasivos se llevan a su valor de liquidación; es decir, los importes no descontados de efectivo o equivalentes al efectivo que se espera pagar para cancelar los pasivos en el curso normal de la operación.</p>
Valor presente	<p>Los activos se llevan contablemente al valor presente, descontando las entradas netas de efectivo que se espera genere la partida en el curso normal de la operación.</p> <p>Los pasivos se llevan por el valor presente, descontando las salidas netas de efectivo que se espera necesitar para pagar las deudas, en el curso normal de la operación.</p>

*Fuente:* Elaboración propia

Para el caso de la definición de *devengo*, la norma fiscal tiene su propia definición, que al ser contrastada con la norma contable se encuentra similar, así:

Tabla 5. **Definición de Devengo**

Norma Fiscal (Art. 22-1 ET)	Norma contable (Marco Conceptual de la Contabilidad)
<p>PARÁGRAFO 1. Los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, costos y gastos deberán tener en cuenta la base contable de acumulación o devengo, la cual describe los efectos de las transacciones y otros sucesos y circunstancias sobre los recursos económicos y los derechos de los acreedores de la entidad que informa en los períodos en que esos efectos tienen lugar, incluso si los cobros y pagos resultantes se producen en un período diferente.</p>	<p>OB17 La contabilidad de acumulación (o devengo) describe los efectos de las transacciones y otros sucesos y circunstancias sobre los recursos económicos y los derechos de los acreedores de la entidad que informa en los periodos en que esos efectos tienen lugar, incluso si los cobros y pagos resultantes se producen en un periodo diferente.</p> <p>Esto es importante porque la información sobre los recursos económicos y los derechos de los acreedores de la entidad que informa y sus cambios durante un periodo proporciona una mejor base para evaluar el rendimiento pasado y futuro de la entidad que la información únicamente sobre cobros y pagos del periodo</p>

**Fuente:** Elaboración propia

De acuerdo con lo anterior, la norma fiscal toma tres elementos fundamentales de la contabilidad para la definición de las bases fiscales que influirán necesariamente en la determinación del impuesto, reconocimiento, medición y devengo.

#### **1.4 Valor razonable - impactos fiscales**

Bajo los nuevos marcos técnicos normativos contables, en el cual se aplican las NIIF, se empieza a usar el término *Valor Razonable*, el cual es definido por la NIIF 13 Medición del Valor Razonable, de la siguiente forma:

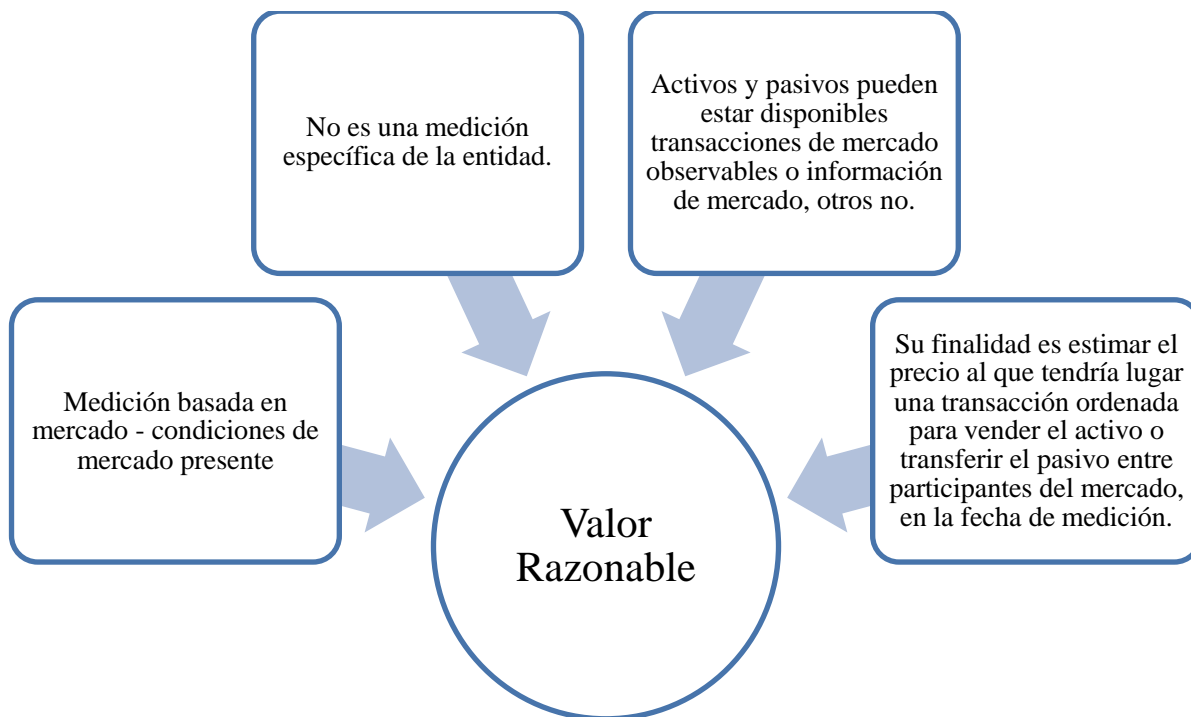


Tabla 6. **Valor Razonable**  
*Fuente:* (IASB, 2011, pág. 6)

El Valor razonable, como una de las bases de medición establecidas por las NIIF, genera la presencia de diferencias, al buscar reconocer la capacidad contributiva para determinar la base fiscal, ya que el “beneficio imponible se asienta mayormente en el principio de realización y en un criterio de costes históricos, argumentando que estas dos características no están en conformidad con las Normas Internacionales de Contabilidad” (Aguar N. , 2011, pág. 411), las cuales están en presente aplicación en Colombia.

Por lo tanto, al utilizar el valor razonable como medida de reconocimiento de los activos y pasivos dentro de los estados financieros, se presentará un impacto fiscal contra el reconocimiento al costo.

El impacto antes descrito ha sido objeto de estudio por diversos autores, en donde se presentan argumentos con diferentes puntos de vista generados a partir de la aplicación del valor razonable con las NIIF y su incidencia dentro del sistema tributario.

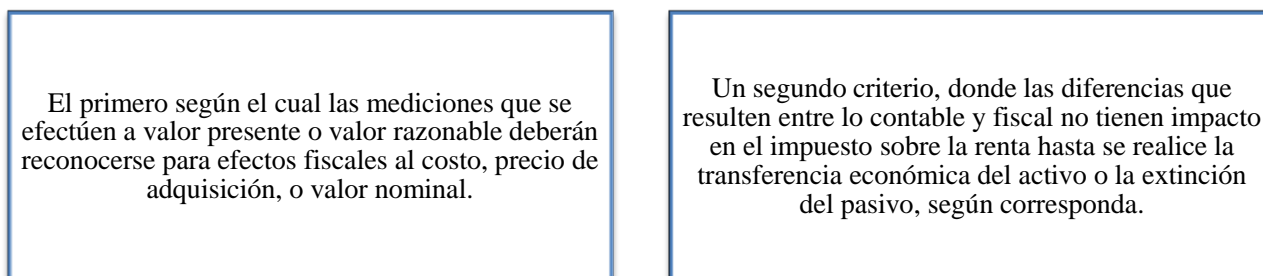
En un estudio realizado al ordenamiento jurídico español dónde se midió la aplicación de las Directivas *fair value* basadas en las NIC/NIIF, se observó que la valoración de determinados activos (instrumentos financieros, propiedades de inversión y activos biológicos) medidos bajo el criterio de valor razonable, en la creación de plusvalías por la revalorización de estos al presentarse como beneficios no realizados y que producen efectos en la cuenta de pérdidas y ganancias, plantea tradicionalmente la ocurrencia de tres situaciones de impacto fiscal (Báez Moreno, 2006), las cuales también tienen sus contrargumentos respectivos, de la siguiente forma:

*Tabla 7.* Situaciones de impacto fiscal por aplicación del valor razonable y contrargumento

Situaciones	Contra argumento
Falta de liquidez	En el escenario de iliquidez concluye Báez que “el principio de capacidad económica puede imponer también el gravamen de plusvalías no realizadas por motivos de carácter estrictamente temporal” (pág. 124), además de incluir que pueden ser supuestos excepcionales que pueden llegar a suplirse.
Dificultades en la valoración	Para la situación por problemas de valoración, el autor expone que existe incertidumbre al tomar los valores de mercado para la medición de los activos, sin embargo, “no puede hablarse de inseguridad de las valoraciones en todos los casos” (pág. 135), debido a que existen mercados fiables para realizar una valorización transparente por medio del valor razonable.
Vulneración del principio de neutralidad	Por último, en cuanto a la vulneración del principio de neutralidad, considera que, al mismo tiempo que se puede interferir en las decisiones de inversión de los contribuyentes por la elección de activos que se valoren a costo histórico, el mercado puede llegar a regularse de igual forma por el alza en la demanda de los mismos, en busca de rentabilidad.

**Fuente:** (Báez Moreno, 2006)

En este sentido, debe mencionarse que para el caso colombiano se optó por considerar que las mediciones al valor razonable no se tendrían en cuenta, en la determinación del impuesto, tal como lo establece el parágrafo 6 del artículo 21-1 del ET, partiendo de dos criterios:



El primero según el cual las mediciones que se efectúen a valor presente o valor razonable deberán reconocerse para efectos fiscales al costo, precio de adquisición, o valor nominal.

Un segundo criterio, donde las diferencias que resulten entre lo contable y fiscal no tienen impacto en el impuesto sobre la renta hasta se realice la transferencia económica del activo o la extinción del pasivo, según corresponda.

*Figura 4.* Criterios para la determinación del impuesto  
**Fuente:** Elaboración propia con datos Art. 21-1 ET

En consecuencia, en el contexto colombiano, se debe evaluar si las tres situaciones planteadas por los autores citados pueden llegar a presentar un problema, teniendo en cuenta si realmente existe un impacto en las decisiones de inversión o desinversión.

### **1.5 Facultades de la DIAN para revisión de políticas contables**

Desde que empezó a establecerse una conexión entre el sistema contable y el sistema tributario, la contabilidad como prueba frente a la información presentada por los contribuyentes se manifiesta en dos vías (a) desde la facultad de la Autoridad Tributaria como enfoque de control para evitar la evasión y elusión de impuestos, garantizando el recaudo y (b) desde el contribuyente, donde la contabilidad llevada en debida forma es prueba a favor de éste.



Con la Ley 81, se previó que la Autoridad Tributaria podría “examinar las oficinas, libros y archivo de dichos funcionarios y si fuere necesario para la determinación de la verdad o falsedad de cualesquiera declaraciones presentadas, examinar los libros y papeles de tales contribuyentes, en cuanto esto sea constitucionalmente posible” (Congreso de Colombia, 1931). Esta facultad, se ha mantenido desde entonces.

Al respecto, el artículo 684 del ET, establece como facultadas de investigación y fiscalización:

“(d) Exigir del contribuyente o de terceros la presentación de documentos que registren sus operaciones cuando unos u otros estén obligados a llevar libros registrados.

(e) Ordenar la exhibición y examen parcial de los libros, comprobantes y documentos, tanto del contribuyente como de terceros, legalmente obligados a llevar contabilidad”.

(Decreto 624, 1989)

Dicho artículo, fue adicionado por medio de la Ley 1819 de 2016, en sus artículos 130 y 275 en donde se prevé la plena facultad de la Autoridad Tributaria para revisar y verificar los Estados Financieros, sus elementos, sus sistemas de reconocimiento y medición, así como los soportes de estos, como base de para la determinación de tributos (artículo 130) y solicitar su transmisión electrónica (275). (Ley 1819, 2016).

De la misma forma, los contribuyentes obligados a llevar contabilidad están obligados a llevar un sistema de control o de conciliaciones de las diferencias que surjan entre la aplicación

de los nuevos marcos técnicos normativos contables y las disposiciones del Estado, de acuerdo lo establezca el Gobierno Nacional, lo que en caso de incumplimiento constituye irregularidad en la contabilidad (artículo 137).

En consecuencia, la DIAN cuenta con las facultades de revisión sobre los sistemas de reconocimiento y medición contable con el fin de determinar sus efectos fiscales frente a las declaraciones tributarias, y asimismo se obliga al contribuyente a llevar un sistema de conciliación que pueda demostrar tales diferencias.

## **CAPÍTULO 2**

### **ANÁLISIS DE PRINCIPALES DIFERENCIAS ENTRE EL TRATAMIENTO CONTABLE Y FISCAL**

La Ley 1819 de 2016, precisó las definiciones de los elementos que hacen parte del impuesto dentro del sistema tributario. Es decir, definió para efectos fiscales los activos, pasivos, patrimonio líquido, ingresos, costos y deducciones. De acuerdo con el sistema tributario actual, a menos que las normas tributarias remitan expresamente a las contables prevalecerán las normas de carácter fiscal para efectos de interpretación, por lo que, sin duda se presentan diferencias entre las partidas contables y fiscales.

Asimismo, es a través de la conciliación fiscal que se deben presentar los ajustes necesarios para llegar a determinar diferencias, beneficios tributarios y limitaciones disponibles para obtener la declaración de renta de los obligados a llevar contabilidad.

#### **2.1 Activos**

Se tiene como punto de partida la definición que se proporciona de *Activo* en el Estatuto Tributario frente al Marco Conceptual de la Información Financiera (NIIF), en donde se puede ver claramente la similitud que estas presentan. Estas son:

Tabla 8. **Definición de Activo**

Definición Contable	Definición Fiscal <sup>10</sup>
En cuanto a la definición contable, en el Marco Conceptual, en su párrafo 4.4 sobre Situación Financiera, se encuentra que: “(a) Un activo es un recurso controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados, del que la entidad espera obtener, en el futuro, beneficios económicos” (IASB, 2017, pág. 58)	<b>PARÁGRAFO 1.</b> Sin perjuicio de lo establecido en este estatuto, se entenderá como activo los recursos controlados por la entidad como resultado de eventos pasados y de los cuales se espera que fluyan beneficios económicos futuros para la entidad. No integran el patrimonio bruto los activos contingentes de conformidad con la técnica contable, ni el activo por impuesto diferido, ni las operaciones de cobertura y de derivados por los ajustes de medición a valor razonable. (Decreto 624, 1989)

*Fuente:* (IASB, 2017; ET. Art. 261)

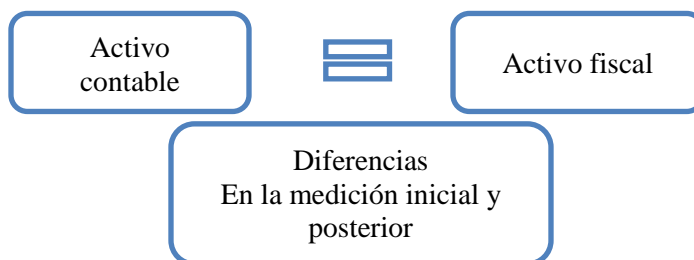
Las anteriores definiciones contemplan dos requerimientos que deben tener los activos para ser reconocidos tanto en la norma fiscal como en la norma contable. El primero, ser un recurso controlado por la entidad como resultado de eventos pasados, y el segundo, que se esperan obtener beneficios económicos en el futuro.

De esta forma, las diferencias generadas entre los sistemas contable y tributario son el valor por el que se reconocen los activos y en la medición posterior de los mismos, dado que según las definiciones antes planteadas un activo contable tiene el mismo concepto que un activo fiscal.

---

<sup>10</sup> Art 261. Patrimonio bruto, del Estatuto Tributario (Título II. Patrimonio, Capítulo I. Patrimonio Bruto, Bienes y Derechos que lo integran), adicionado por el artículo 113 de la Ley 1819 de 2016.

Figura 5. Equivalencia entre el Activo contable y el fiscal



*Fuente.* Elaboración propia

A continuación, realizaremos un análisis de las principales diferencias que se presentan durante el proceso de conciliación, y que pueden afectar los resultados y renta líquida del contribuyente, sin pretender abordar todas las diferencias:

### 2.1.1 Instrumentos Financieros

Bajo las NIIF, los instrumentos financieros se encuentran contenidos en cuanto a su tratamiento contable en cuatro normas, estas son, la NIC 32 (presentación); la NIC 39 (reconocimiento y medición); la NIIF 7 (información a revelar) y la NIIF 9 (instrumentos financieros).

La NIC 32 define a un instrumento financiero como “cualquier contrato que dé lugar a un activo financiero en una entidad y a un pasivo financiero o a un instrumento de patrimonio en otra entidad” (IASB, 2005, pág. 12). Los activos financieros y pasivos financieros se clasificarán de acuerdo con su medición posterior a costo amortizado o a valor razonable teniendo en cuenta para ellos unos requisitos, excepto por aquellos activos y pasivos financieros que desde su reconocimiento inicial se designen para ser medidos a valor razonable con cambios en

resultados, de acuerdo con lo establecido en el capítulo 4 sobre clasificación en la NIIF 9 (IASB, 2009).

Por regla general para medir un instrumento financiero a valor razonable se parte de su medición en la fecha de reconocimiento inicial (precio de adquisición), esto es, cuando la entidad se convierta en parte obligada según las cláusulas contractuales del instrumento. Luego, la entidad debe agregar o disminuir al valor razonable, que es el precio de adquisición, los costos de la transacción que sean directamente atribuibles a la compra, como sería ejemplo de comisiones las cuales aumentarían el valor del instrumento financiero

La NIC 39 no entrega guías específicas de cómo documentar “la intención” en el caso de instrumentos financieros clasificados como mantenidos para negociar, a diferencia de los instrumentos que sean designados inicialmente con efectos en resultados, por lo que la misma norma prevé la posibilidad de reclasificación de acuerdo con su categoría o bases de medición, siendo que “la intención” es definida principalmente por la NIIF 13. La Guía de Aplicación de NIC 39 señala algunas características que se pueden utilizar al respecto, como, por ejemplo, que las compras y ventas sean activas y frecuentes; con la finalidad de obtener ganancias por las variaciones de corto plazo o por un margen de comercialización (Ruz Farías, Una Doctrina sobre las IFRS, 2014).

En resumen, un instrumento financiero que sea medido a valor razonable y que tenga efectos en el estado de resultados, dependerá de su continuidad y variación en el tiempo.

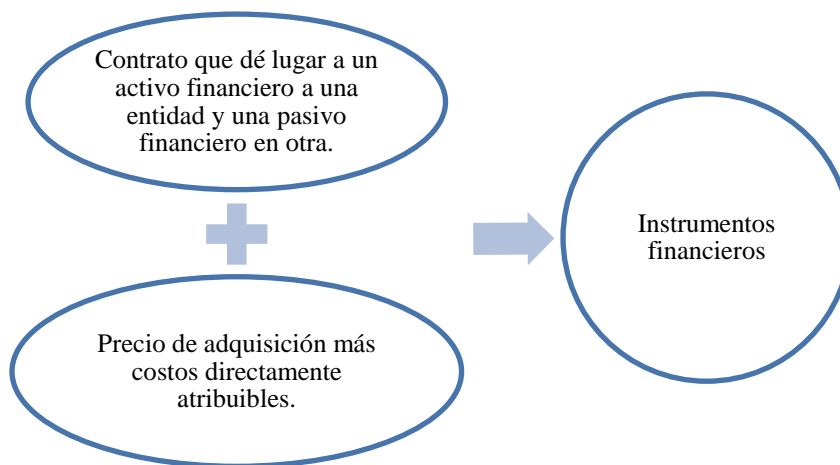


Figura 6. **Instrumentos financieros**

*Fuente:* Elaboración propia

Desde el punto de vista tributario o fiscal se tienen las siguientes apreciaciones:

- a) ***Los activos y pasivos financieros medidos a valor razonable cuyas ganancias o pérdidas se reconocen al resultado del período***

En el sistema tributario, al presentarse ganancias no realizadas se generan diferencias en la medición a valor razonable, es decir, las ganancias y pérdidas se reconocen hasta que se liquide o enajene el instrumento, y fiscalmente se reconoce al costo. De acuerdo con lo establecido en la Ley 1819 de 2016 en el artículo 32, con el cual se adicionó el artículo 33 del Estatuto Tributario, se estableció lo siguiente:

Tabla 9. Instrumentos financieros medidos a valor razonable con cambios en resultados

<b><i>Para efectos fiscales los instrumentos financieros medidos a valor razonable con cambios en resultados tendrán el siguiente tratamiento:</i></b>	
Títulos de renta variable (acciones)	Los ingresos, costos y gastos devengados por estos instrumentos, no serán objeto del impuesto sino hasta el momento de su enajenación o liquidación, lo que suceda primero.
Títulos de renta fija (Bonos, CDT y TES)	Para efectos del impuesto sobre la renta:  (a) El ingreso por concepto de intereses o rendimientos financieros provenientes de estos títulos se realizará para efectos fiscales de manera lineal. Este cálculo se hará teniendo en cuenta el valor nominal, la tasa facial, el plazo convenido y el tiempo de tenencia en el año o período gravable del título;  (b) La utilidad o pérdida en la enajenación de títulos de renta fija, se realizará al momento de su enajenación y estará determinada por la diferencia entre el precio de enajenación y el costo fiscal del título.
Instrumentos financieros derivados	Los ingresos, costos y gastos devengados por estos instrumentos, no serán objeto del impuesto sobre la renta y complementarios sino hasta el momento de su enajenación o liquidación, lo que suceda primero.
Otros instrumentos financieros	Los ingresos, costos y gastos generados por la medición de pasivos financieros a valor razonable con cambios en resultados, no serán objeto del impuesto sobre la renta y complementarios sino en lo correspondiente al gasto financiero que se hubiese generado aplicando el modelo del costo amortizado, de acuerdo a la técnica contable.

***Fuente:*** (Ley 1819, 2016)

***b) Los activos financieros medidos a costo amortizado***

Son aquellos cuyo modelo de negocio es conservar los activos para conseguir flujos de efectivo contractuales, y si dentro del contrato hay fechas específicas, flujos de efectivo como pagos del principal e intereses exclusivamente. Los pasivos financieros por regla general se clasifican como medidos al costo amortizado usando el método de interés efectivo, con excepciones especificadas en el NIIF 9. (IASB, 2009).



En el sistema tributario las ganancias y pérdidas solo se reconocen hasta el momento de su enajenación o liquidación, de acuerdo con lo establecido en la Ley 1819 de 2016 en el artículo 33, con el cual se adicionó el artículo 33-1 del Estatuto Tributario, donde se tiene que: “Los ingresos, costos y gastos provenientes de instrumentos financieros medidos a costo amortizado, se entienden realizados de conformidad con lo previsto en el primer inciso del artículo 28, 59, 105 de este Estatuto”. (Ley 1819, 2016)

Entonces, las principales diferencias de los instrumentos financieros entre el tratamiento contable y fiscal serán las siguientes:

*Tabla 10.* Tratamiento contable y fiscal de los instrumentos financieros

Tipo	Contable	Fiscal
Instrumentos financieros	Valor razonable.	Costo fiscal al momento de su enajenación o liquidación, lo que suceda primero.
Instrumentos financieros medidos a costo amortizado	Reconocimiento del componente de interés.	Las ganancias o pérdidas por interés se entienden realizadas con la enajenación.

**Fuente:** Elaboración propia

Igualmente, se tiene que, para efectos de la conciliación contable y fiscal, las inversiones en acciones podrán tener diferencias conciliatorias por la aplicación del método de participación patrimonial, el cual no tiene efectos fiscales, tanto en el patrimonio como en los ingresos. También, se tendrán diferencias por el reparto de dividendos, los cuales para efectos fiscales solo se entienden realizados en el momento en que decreten en calidad de exigibles (Rodríguez Vásquez, 2018).

Mediante el siguiente ejemplo veamos el efecto de las diferencias:

***Ejemplo 1.***

La sociedad LMRA, tiene una inversión en acciones, medidas al valor razonable, con cambios en el resultado, la cual piensa liquidar al año siguiente:

Detalle	Año 1	
	Contable	fiscal
Costo de la inversión	100	100
Ajuste al valor razonable	20	0
Valor de la inversión	120	100
Ingresos	20	0

En el año 1, se tiene un ingreso contable de 20, por la medición al valor razonable de las inversiones, sin embargo, para efectos fiscales no se tiene el ingreso sino hasta el año siguiente que se liquide o venda la inversión, como se muestra a continuación:

Detalle	Año 2	
	Contable	fiscal
Ingreso por venta de inversión	120	120
Costo de la inversión	120	100
Utilidad o renta líquida	0	20

Como se puede observar, la utilidad contable queda en un año y la utilidad fiscal queda en un año diferente, generando una diferencia temporaria, que para efectos financieros se corrige mediante el impuesto diferido, el cual analizaremos más adelante, sin embargo, el objetivo final será ver el efecto en los dividendos que se reparten a los accionistas.

### **2.1.2 Inventarios**

Bajo la NIC 2, se clasifican como inventarios en el activo: (a) Los poseídos para ser vendidos en el curso normal de la operación; (b) Los que estén en proceso de producción con vistas a esa venta; o; (c) Los que estén en forma de materiales o suministros que serán consumidos en el proceso de producción o en la prestación de servicios. (IASB, 2001, pág. 8)

Desde el punto de vista fiscal, el artículo 60 del ET establece que los inventarios son los activos movibles que se definen como los bienes corporales muebles o inmuebles y los incorporeales que se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente e implican ordinariamente existencias al principio y al fin de cada año o período gravable, lo que significa que al menos desde el punto de vista conceptual no se presentan diferencias.

Para realizar la medición inicial de los inventarios se deben tener en cuenta los siguientes componentes establecidos en el párrafo 10 de la NIC 2: (a) los costos originados por su adquisición; (b) los costos de conversión a productos terminados; (c) todos aquellos costos necesarios para darles la condición y ubicación actuales (Ruz Farías, Una Doctrina Sobre las IFRS, 2014).

A la fecha de cierre de los estados financieros, contablemente la entidad debe medir los inventarios a su costo o a su valor neto realizable (VNR), el que sea menor, como lo requiere la NIC 2, con la finalidad de observar el deterioro del valor de los inventarios; lo que representa principalmente la diferencia entre la determinación a valor razonable y fiscal de los inventarios.

Veamos:

Tabla 11. **Medición Inventarios**

Contable	Fiscal
<p>Se realiza la prueba de costo o VNR, para seleccionar el menor valor entre estas dos variables;</p> <p>Se pueden tener fuentes de ejemplos para obtener el precio estimado de venta (a) el precio que figura en los contratos de venta o de prestación de servicios para aquellos inventarios que se tienen para cumplir aquellos; o (b) precios generales de venta para aquellos inventarios no cubiertos por contratos o acuerdos (Ruz Farías, Una Doctrina Sobre las IFRS, 2014).</p>	<p>Siempre se hace al costo.</p> <p>Se puede presentar que los inventarios se encuentren medidos a un valor inferior al costo de adquisición, sin embargo, para efectos fiscales, la medición siempre será al costo.</p> <p>Además, la norma contable también indica que (b) “el importe de cualquier rebaja de valor, hasta alcanzar el valor neto realizable, así como todas las demás pérdidas en los inventarios, será reconocido en el periodo en que ocurra la rebaja o la pérdida” (pág. 13) haciendo referencia al deterioro del valor de los inventarios.</p>
<p>Frente al deterioro, rebaja o pérdida la entidad debe asegurarse de que el costo de sus inventarios sea recuperable, de no serlo deberá rebajarlos hasta el monto que se estime recuperable, reconociendo el respectivo cargo a resultados por deterioro.</p>	<p>Fiscalmente, las rebajas o pérdidas, sólo se podrán deducir cuando se presente la enajenación de los elementos, y hasta la proporción determinada por el ET, en los siguientes casos:</p> <p>(a) En las pérdidas de inventarios de fácil destrucción o pérdidas limitadas al 3% del inventario inicial más las compras y pérdidas de inventarios por obsolescencia, las cuales deben corresponder a pérdidas reales y no a provisiones o estimaciones.</p> <p>(b) En los inventarios dados de baja o por obsolescencia y debidamente destruidos, reciclados o chatarrizados, serán deducibles del impuesto sobre la renta y complementarios en su precio de adquisición, más los costos directamente atribuibles y costos de transformación.</p>
<p>Por otro lado, las adquisiciones con intereses implícitos establecidos por las normas internacionales no se consideran en el costo fiscal. En efecto, el párrafo 18 de la NIC 2 requiere que en los casos en que la entidad compre inventarios con crédito y este acuerdo sea realmente un elemento de financiación, como podría ser cuando el plazo otorgado para el pago esté fuera de las condiciones normales de crédito del proveedor; este elemento se debe tratar como un gasto financiero y reconocerse en resultados durante el período de financiación (Ruz Farías, Una Doctrina Sobre las IFRS, 2014).</p>	<p>Mientras que fiscalmente, las adquisiciones que generen intereses implícitos, para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios se considerará valor nominal de la adquisición o factura o documento equivalente, que contendrá dichos intereses implícitos. En consecuencia, cuando se devengue el costo por intereses implícitos, el mismo no será deducible (ET, lit c, artículo 59).</p>

**Fuente:** Elaboración propia

De esta manera, para efectos de la conciliación entre lo contable y lo fiscal, se tendrán diferencias por el deterioro de los inventarios y su reconocimiento de estos al valor neto de realización. De igual forma, con el reconocimiento contable de la financiación implícita,

tratándose de inventarios producidos por la empresa, donde se pueden tener diferencias por el efecto de la depreciación, entre otras, dentro de su costo.

Mediante el siguiente ejemplo veamos el efecto de las diferencias:

### *Ejemplo 2*

La sociedad LMRA presenta la siguiente situación en sus inventarios:

<b>Detalle</b>	<b>Contable</b>	<b>Fiscal</b>	<b>Diferencia</b>
Costo de adquisición de las mercancías	100	100	0
Pérdidas de inventarios de fácil destrucción o pérdida (límite 3%)	-3	-3	0
Pérdidas por inventarios obsoletos sin límite	-5	-5	0
Ajuste al Valor Neto de Realización (VNR)	-10	0	-10
Costo	82	92	-10

En este caso en se presenta una diferencia en el resultado contable y fiscal de 10 pesos, que corresponde al ajuste al valor neto de realización, y que corresponderá a una diferencia temporaria que se revertirá en el momento que se vendan los inventarios, como se indica a continuación:

<b>Detalle</b>	<b>Contable</b>	<b>Fiscal</b>	<b>Diferencia</b>
Venta del bien	82	82	0
Costo de ventas	82	92	-10
Pérdida	0	-10	10

Como se puede observar, la diferencia de los 10 pesos, que se presenta en el primer año por el ajuste al valor neto de realización se revierte en el segundo año.

### 2.1.3 Propiedad Planta y Equipo

De acuerdo con la NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo* son activos “tangibles que: (a) posee una entidad para su uso en la producción o el suministro de bienes y servicios, para arrendarlos a terceros o para propósitos administrativos; y (b) se espera utilizar durante más de un periodo” (IASB, 2001).

Bajo el sistema tributario, es el mismo concepto, de acuerdo con el párrafo del artículo 60 del ET, adicionado por el artículo 40 de la Ley 1819 de 2016, donde se establece que, “los activos fijos corresponden a todos aquellos activos diferentes de los inventarios y se clasificarán de acuerdo con los nuevos marcos técnicos normativos, tales como propiedad, planta y equipo, propiedades de inversión, activos no corrientes mantenidos para la venta.” (pág. 10).

En la norma fiscal se indican los elementos que hacen parte del costo fiscal a partir del costo de adquisición, en el artículo 69 del ET. Así:

*Tabla 12. Costo fiscal de Propiedad, planta y equipo*

<i>“Para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios, el costo fiscal de los elementos de propiedades, planta y equipo, y propiedades de inversión, para los contribuyentes que estén obligados a llevar contabilidad (...)”</i>	
Elementos del costo	Será el precio de adquisición más los costos directamente atribuibles hasta que el activo esté disponible para su uso, salvo la estimación inicial de los costos de desmantelamiento y retiro del elemento, así como la rehabilitación del lugar sobre el que se asienta, en el caso que le sea aplicable.
	Adicionalmente harán parte del costo del activo las mejoras, reparaciones mayores e inspecciones, que deban ser capitalizadas de conformidad con la técnica contable y que cumplan con las disposiciones de este Estatuto.
Medición posterior	Se mantendrá el costo determinado en el inciso anterior.

	Para efectos fiscales estos activos se depreciarán según las reglas establecidas en el artículo 128 de este Estatuto.
En la transferencia de inventarios o de activo no corriente mantenido para la venta a propiedad, planta y equipo, propiedades de inversión o viceversa	El costo fiscal corresponderá al valor neto que posea el activo en el inventario o activo no corriente mantenido para la venta.
En la enajenación	(...) Al resultado anterior se adiciona el valor de los ajustes a que se refiere el artículo 70 de este Estatuto; y se resta, cuando fuere el caso, la depreciación o amortización, siempre y cuando haya sido deducida para fines fiscales.

*Fuente:* (Ley 1819, 2016).

Asimismo, se tienen los siguientes criterios para efectos de la determinación del costo de los bienes enajenados inmuebles que tengan el carácter de activo fijo:

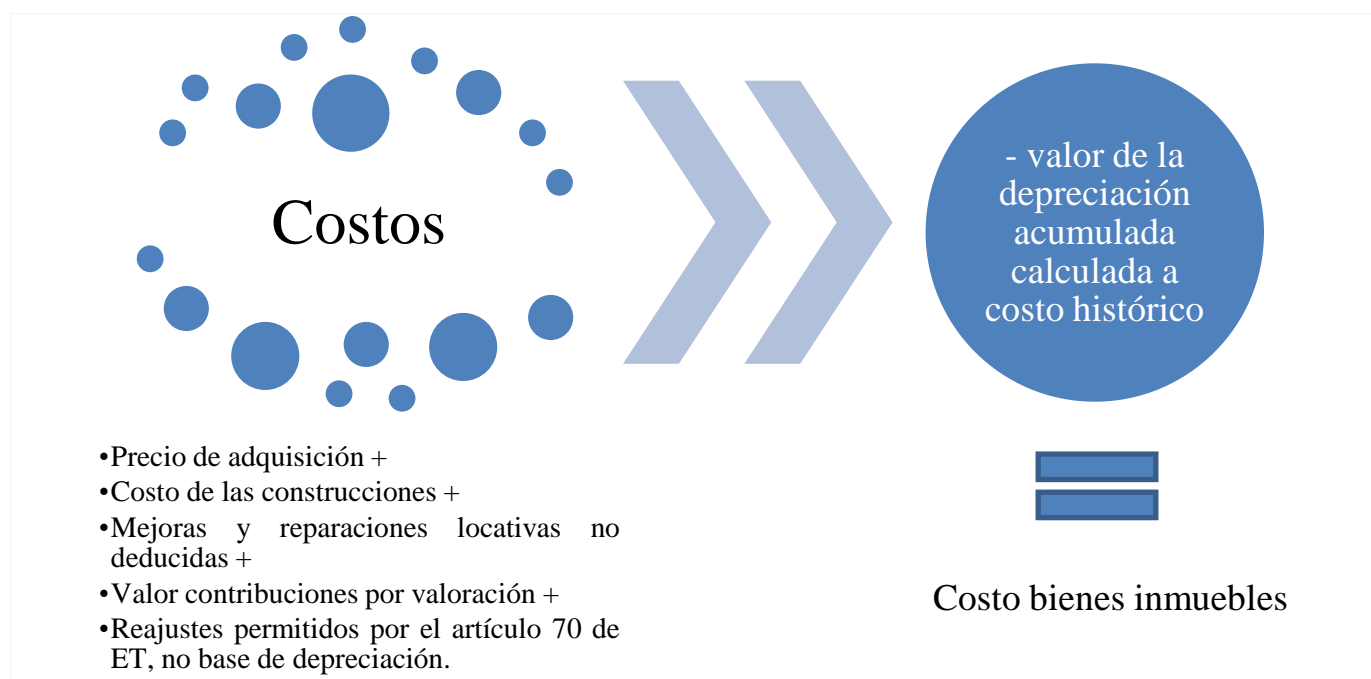


Figura 7. **Costo de Bienes inmuebles**

*Fuente:* (Decreto 1625 de 2016, artículo 1.2.1.17.18)

Desde el punto de vista contable, se parte de un reconocimiento inicial valorado por el costo (párrafo 14 de NIC 16), y una medición posterior que podrá hacerse al costo o con el modelo de revaluación del modelo de valor razonable.

El valor razonable de un elemento de propiedad planta y equipo se puede medir, teniendo en cuenta, entre otros, los siguientes criterios:

*Tabla 13. Valor razonable de Propiedad planta y equipo*

Definición (NIIF 13)	“(…) 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 medición.”
El valor razonable de un elemento de propiedad, planta y equipo se puede medir por las siguientes entradas técnicas de valoración en jerarquía:	<p>Input nivel 1: precios cotizados sin ajustes en mercados activos para activos y pasivos idénticos.</p> <p>Input nivel 2: datos de entrada diferentes a precios cotizados incluidos en nivel 1 y que son observables para activos o pasivos, en forma directa (como precio) o indirectamente (derivado de un precio).</p> <p>Input nivel 3: datos de entrada no observables en el mercado.</p>
Técnica o enfoques para la valoración	La NIIF proporciona las siguientes tres técnicas o enfoques de valoración ampliamente utilizados (a) enfoque de mercado; (b) enfoque del costo; (c) enfoque del ingreso.

**Fuente:** (Ruz Farías, Una Doctrina Sobre las IFRS, 2014)

En cuanto al reconocimiento inicial, no se presenta diferencia entre la norma contable y fiscal para los activos adquiridos a partir del 1° de enero de 2017, en cuanto al costo de adquisición y demás gastos atribuidos en la adquisición; pero se presenta diferencia por el



reconocimiento como costo bajo el sistema contable de “la estimación inicial de los costos de desmantelamiento y retiro del elemento”<sup>11</sup> a lo que se refiere la NIC 16.

En la medición posterior, se presentan diferencias dado que en la NIC 16 en el párrafo 29, sobre medición posterior al reconocimiento se establece que “la entidad elegirá como política contable el modelo del costo del párrafo 30 o el modelo de revaluación del párrafo 31, y aplicará esa política a todos los elementos que compongan una clase de propiedades, planta y equipo” (IASB, 2001). De modo que, se presenta la posibilidad de medir los activos a su valor razonable generando posibles diferencias en el gasto por depreciación y en su valor patrimonial.

De esta forma, la medición a valor razonable no tiene en cuenta la depreciación y el monto acumulados de las pérdidas por deterioro del valor que haya sufrido el elemento de propiedad, planta y equipo. Al respecto, cuando se revalúe un elemento de propiedades, planta y equipo, la empresa debe optar por las siguientes formas de tratar la depreciación acumulada (a) reexpresar tanto el valor bruto como la depreciación acumulada, por el método del costo de reposición; (b) eliminar la depreciación acumulada con abono al valor bruto del activo, reexpresando de esta forma el valor neto. (Ruz Farías, Una Doctrina Sobre las IFRS, 2014).

---

<sup>11</sup> NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo*, en el párrafo 16 sobre los Componentes del costo en la Medición en el momento del reconocimiento, numeral (c) sobre la estimación inicial de los costos de desmantelamiento y retiro del elemento.

### ***Ejemplo 3***

Se realiza la medición posterior de un edificio cuyo costo fue de 1.000 pesos y tiene una vida útil de 10 años. Se seleccionó el modelo de revaluación y el valor razonable es de 2.000 pesos.

La entidad tiene la opción de tratar la depreciación acumulada del edificio de dos maneras:

	<b>Medición inicial</b>	<b>Reexpresión</b>	<b>Eliminación</b>
Propiedad, planta y equipo	1.000	2.222	2.000
Depreciación acumulada	100	222	0
Valor en libros	900	2.000	2.000
Valor razonable	2.000		
Tasa de ajuste (VR/V. libros)		2.22	
Ajuste en ORI		1.100	1.100

- De esta forma, se generan diferencias en el gasto por depreciación y en su valor patrimonial, pero el valor bruto del activo y el gasto por depreciación presentan tratamientos diferentes en cada opción. En el primer caso, se ajustan los valores del activo y de la depreciación por medio de una tasa de ajuste ( $2.000/90$ ) para obtener un valor en libros de 2.000 pesos; y en el segundo caso se elimina la depreciación y se ajusta el valor del activo a los 2.000 pesos directamente.

Para efectos fiscales, el valor patrimonial, por regla general corresponden a su costo fiscal, el cual, como se explicó anteriormente, difiere de la medición del valor razonable por los valores de medición que se tienen en cuenta para determinar el valor del activo.

En la depreciación también se presentan las siguientes diferencias:

*Tabla 14. Depreciación de Propiedad planta y equipo*

<b>Contable</b>	<b>Fiscal</b>
<p>Debido a la determinación del valor depreciable con la posibilidad de utilizar el método del costo o el de revaluación. De igual forma por la vida útil, esto en la medida que de acuerdo con la NIC 16, en el párrafo 57 se establece que:</p> <p>“La vida útil de un activo se definirá en términos de la utilidad que se espere que aporte a la entidad. La política de gestión de activos llevada a cabo por la entidad podrá implicar la disposición de los activos después de un periodo específico de utilización, o tras haber consumido una cierta proporción de los beneficios económicos incorporados a los mismos. Por lo tanto, la vida útil de un activo puede ser inferior a su vida económica. 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.” (pág. 18).</p>	<p>En cambio, en el sistema fiscal, con el artículo 82 de la Ley 1819 de 2016 se modificó el artículo 137 del Estatuto Tributario, sobre limitaciones en la depreciación de los activos, así:</p> <p>“Para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios la tasa por depreciación a deducir anualmente será la establecida de conformidad con la técnica contable siempre que no exceda las tasas máximas determinadas por el Gobierno nacional.</p> <p>Parágrafo 1°. El Gobierno nacional reglamentará las tasas máximas de depreciación, las cuales oscilarán entre el 2.22% y el 33%. En ausencia de dicho reglamento, se aplicarán las siguientes tasas anuales, sobre la base para calcular la depreciación. (...)” (pág. 18)</p>

*Fuente:* Elaboración propia

Si bien, la norma fiscal indica que la vida útil será la establecida de conformidad con la técnica contable, se establecen unos límites, razón por la cual la vida útil contable, puede diferir de la fiscal, cuando la vida útil contable sea inferior a la fiscal. En este caso, estos límites pueden convertirse en reglas fijas para el cálculo bajo el sistema fiscal, mientras que en el sistema contable se presenta un juicio discrecional, basado en el criterio profesional.

Adicional, surgen diferencias debido a la aplicación de otros ajustes fiscales establecidos en la norma, como el ajuste al costo de los activos fijos del artículo 70 del ET y el avalúo catastral como costo fiscal del artículo 72 del ET.

De esta forma, se tendrán diferencias en el reconocimiento inicial ya que, aunque contable y fiscalmente se haga por el costo, se tendrán diferencias por el reconocimiento de provisiones por desmantelamiento.

En la medición posterior se tenderán diferencias por la utilización del método de revaluación; en este sentido se generan diferencias en el gasto por depreciación y el valor patrimonial de los mismos; asimismo existen algunas diferencias que surgen por la aplicación de la norma fiscal, como es el caso de los reajustes fiscales y el avalúo catastral (Rodríguez Vásquez, 2018).

En este sentido, tenemos el siguiente ejemplo, con el cual podemos explicar las diferencias que se pueden presentar en cuanto a vida útil para los activos adquiridos a partir del 1º de enero del 2017:

#### ***Ejemplo 4***

La compañía LMRA compra 10 vehículos para el proceso de producción, y de acuerdo con los estudios técnicos determina que la vida útil, será de 5 años, en ese caso, el revisar los límites del artículo 137 del ET se deberá llegar a la siguiente conclusión:

<b>Vida útil contable</b>	<b>Vida útil fiscal</b>
Vehículo 5 años	La cuota de depreciación estará limitada al 10%, esto es, 10 años.

En cambio, si la compañía indica que la vida útil de los vehículos de 15 años, para efectos fiscales se deberá dejar los 15 años, toda vez que no supera el límite que trae la norma.

<b>Vida útil contable</b>	<b>Vida útil fiscal</b>
Vehículo 15 años	La cuota de depreciación en este caso será la establecida de acuerdo con la técnica contable.

Adicionalmente se debe tener en cuenta que si los activos fueron adquiridos antes del 1° de enero de 2017, estos se deben continuar depreciando con los métodos y las vidas útiles que se habían establecido antes de que entrada en vigencia de la Ley 1819 de 2016, por lo que en la mayoría de los casos se presentará diferencia entre las bases contables y fiscales.

Para el concepto de deterioro de valor, que se encuentra en el sistema contable, se presentaran diferencias, ya que el deterioro no es deducible hasta que estos elementos sean enajenados, sin embargo, sí se considera como deducción el deterioro de activos por obsolescencia en los siguientes términos:

*Tabla 15. Deterioro en el sistema tributario*

<b>Artículo 129 ET</b>	
Definición	Se entiende por obsolescencia, la pérdida por deterioro de valor, el desuso o falta de adaptación de un bien a su función propia, o la inutilidad que pueda preverse como resultado de un cambio de condiciones o circunstancias físicas o económicas, que determinen clara y evidentemente la necesidad de abandonarlo por inadecuado, en una época anterior al vencimiento de su vida útil probable.
Obsolescencia parcial	La obsolescencia parcial, se entiende como la pérdida parcial de valor de los activos depreciables. Para efectos del impuesto sobre la renta y

	complementarios, no será deducible sino hasta el momento de la enajenación de dichos bienes.
Bajas por obsolescencia	En las bajas por obsolescencia completa de activos depreciables será deducible el costo fiscal menos las deducciones que le hayan sido aplicadas, en la parte que no se hubiere cubierto por indemnización o seguros. El contribuyente conservará los respectivos documentos comprobatorios.

*Fuente:* Elaboración propia con datos ET

De acuerdo con lo anterior, en el caso de propiedad planta y equipo, se presentan diferencias desde el reconocimiento inicial hasta su retiro, lo que influye de manera importante en la determinación de los dividendos gravados y no gravados, como se explicará más adelante.

Mediante el siguiente ejemplo veamos el efecto de las diferencias:

### ***Ejemplo 5***

En el siguiente caso la compañía compra una máquina por valor de 100, se establece una provisión por desmantelamiento de 2, que corresponde a los gastos que la compañía tendrá que incurrir al momento del retiro del elemento, al cierre de los estados financieros se tenía un valor razonable del elemento de 112 pesos, por lo que se realizó un ajuste al valor razonable de 10 pesos, si establece que la máquina tiene una vida útil de 10 años, para efectos fiscales será igual, sin embargo, las diferencias surgirán, por la diferencia en la medición, en tal sentido será una diferencia que afectará los resultados, hasta el retiro del elemento.

<b>Detalle</b>	<b>contable</b>	<b>fiscal</b>	<b>Diferencia</b>
Costo de adquisición del bien	100	100	0
Provisión por desmantelamiento del elemento	2	0	2
Ajustes al valor razonable del bien	10		10
Valor contable del bien / costo de desmantelamiento	112	100	12
Depreciación del bien (vida útil 10 años)	11	10	1

#### 2.1.4 Propiedades de inversión

De acuerdo con la NIC 40 Propiedades de Inversión se definen de la siguiente forma:

“Propiedad de inversión (terreno o una edificio -o parte de un edificio- o ambos) mantenido (por el dueño o por el arrendatario como un activo por derecho de uso) para obtener rentas o apreciación del capital o con ambos fines y no para: (a) su uso en la producción o suministro de bienes o servicios, o bien para fines administrativos; o (b) su venta en el curso ordinario de las operaciones.” (IASB, 2001, pág. 7).

La medición inicial de las propiedades de inversión es al costo, por regla general; el costo de adquisición de una propiedad de inversión incluye el precio de compra, los costos asociados a la transacción y, en general, cualquier desembolso atribuible directamente a la adquisición del inmueble. (Ruz Farías, 2014)

Desde el punto de vista fiscal, de acuerdo con el párrafo del artículo 60 del ET, se encuentran diferencias dado que en la norma fiscal se limitan los elementos que hacen parte del costo fiscal a partir del costo de adquisición. Estas limitaciones se encuentran en el artículo 48 de la Ley 1819 de 2016, la cual modificó el artículo 69 del ET, resaltando esta vez el **Parágrafo 1°** donde se establece de forma directa que “Las propiedades de inversión que se midan contablemente bajo el modelo de valor razonable, para efectos fiscales se medirán al costo” (Ley 1819, 2016).

Lo anterior, porque bajo el sistema contable para la medición posterior, en la NIC 40 en el párrafo 30, se establece que “la entidad elegirá como política contable el modelo del valor razonable, contenido en los párrafos 33 a 35, o el modelo del costo, contenido en el párrafo 56, y aplicará esa política a todas sus propiedades de inversión” (2001, pág. 12), permitiendo la posibilidad de medir los activos después de su reconocimiento por medio del valor razonable.

Al respecto, la NIC 40 recomienda a las entidades a determinar el valor razonable de las propiedades de inversión a partir de una tasación practicada por un experto independiente con capacidad profesional reconocida y una experiencia reciente en la localidad y en el tipo de propiedad de inversión que está siendo medido (Ruz Farías, 2014).

Ni los ingresos ni las pérdidas generadas por la medición al valor razonable con cambios en resultados tendrán efectos fiscales hasta que sean dados de baja, generando una diferencia temporaria, una vez que se estableció en los artículos 28 y 59 del ET lo siguiente:

*Tabla 16.* Ingresos y pérdidas por medición a valor razonable

<b>Artículo 28 ET. Realización del ingreso para los obligados a llevar contabilidad</b>	<b>Artículo 59 ET. Realización del costo para los obligados a llevar contabilidad</b>
5. Los ingresos devengados por la medición a valor razonable, con cambios en resultados, tales como propiedades de inversión, no serán objeto del Impuesto sobre la Renta y Complementarios, sino hasta el momento de su enajenación o liquidación, lo que suceda primero. (...)”	(c) Las pérdidas generadas por la medición a valor razonable, con cambios en resultados, tales como propiedades de inversión, serán deducibles o tratados como costo al momento de su enajenación o liquidación, lo que suceda primero (...) (pág. 7 y 10).

*Fuente:* Elaboración propia

De la misma forma como se explicó anteriormente, la limitación a la deducción por depreciación establecida con el artículo 82 de la Ley 1819 de 2016, la cual modificó el artículo



137 del ET, se establecen reglas fijas para el cálculo bajo el sistema fiscal, mientras que en el sistema contable se presenta un juicio discrecional, basado en el criterio profesional. Y así mismo, con el concepto de deterioro de valor que no será deducible hasta que el momento de la enajenación del activo, según el artículo 78 de la Ley 1819 de 2016, que modificó el artículo 129 del ET.

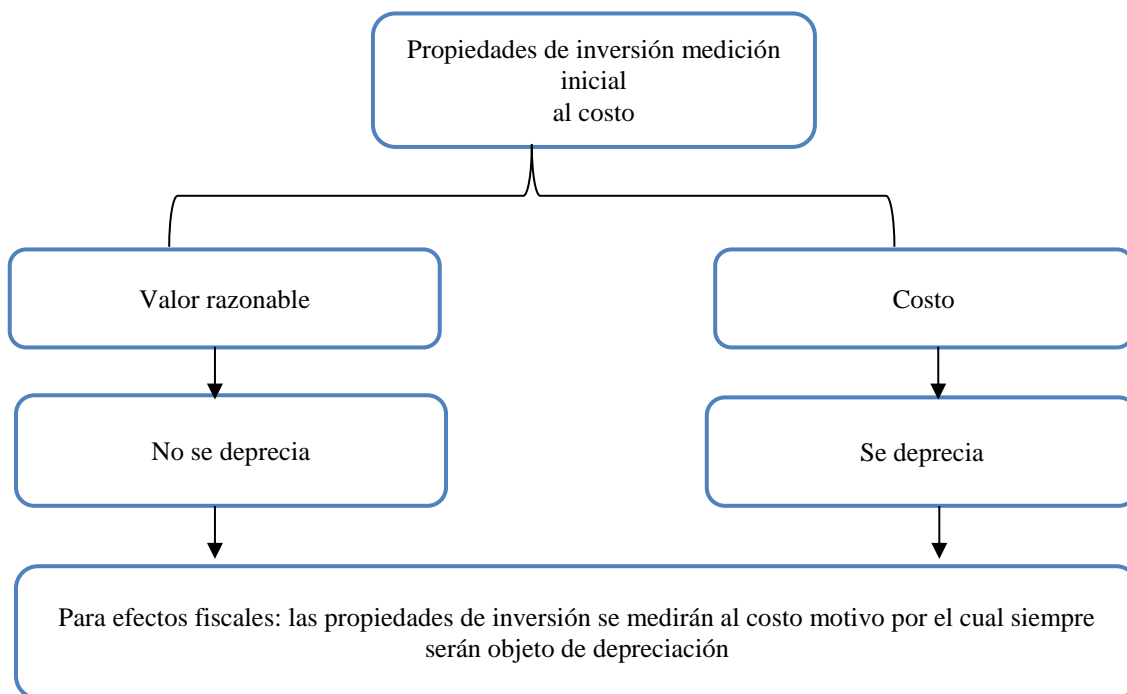
Mediante el siguiente ejemplo veamos el efecto de las diferencias:

### ***Ejemplo 6***

Para este caso, la entidad tiene un edificio destinado a la obtención de rentas, el cual obtuvo un costo de adquisición total de 3.000 pesos. Al cierre de los estados financieros se tenía un valor razonable del edificio de 2.800 pesos, por lo que se realizó un ajuste al valor razonable de 200 pesos. Sí por política contable se estableció que el edificio tiene una vida útil de 20 años, para efectos fiscales será igual, sin embargo, la diferencia surgirá, al momento de la medición, afectando los resultados, hasta que el edificio sea dado de baja por la venta o retiro del mismo.

<b>Detalle</b>	<b>contable</b>	<b>fiscal</b>	<b>Diferencia</b>
Costo de adquisición del edificio	3.000	3.000	0
Ajustes al valor razonable del edificio	-200	0	200
Valor contable del edificio	2.800	3.000	200
Depreciación del edificio (vida útil 20 años)	140	150	10

Mediante la siguiente gráfica, podemos observar lo que pasa en NIIF plenas:



*Figura 8.* Propiedades de inversión en NIIF Plenas

**Fuente:** Elaboración propia

De acuerdo con la norma fiscal, las propiedades de inversión se clasifican como activos fijos y se medirán al costo; en este sentido se presentarán diferencias por la medición para efectos contables al valor razonable con cambios en resultado, puesto que ni los ingresos ni las pérdidas por la medición al valor razonable tienen efectos fiscales. “Los ingresos devengados por la medición a valor razonable, con cambios en resultados, tales como propiedades de inversión, no será objeto del impuesto sobre la renta y complementarios, sino hasta el momento de su enajenación o liquidación, lo que suceda primero”. Al igual, para las deducciones la norma señala que “las pérdidas generadas por la medición a valor razonable, con cambios en resultados,

tales como propiedades de inversión, serán deducibles al momento de su enajenación o liquidación, lo que suceda primero” (Rodríguez Vásquez, 2018).

### 1.2.5 Activos no corrientes mantenidos para la venta

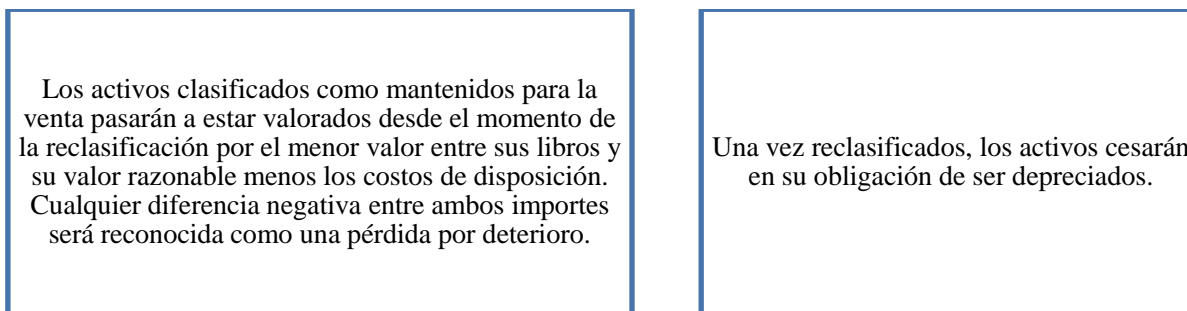
Dentro de los elementos del costo definidos por las normas fiscales, no se incluyen los ajustes a su valor razonable, contemplados en la norma contable. Al respecto, mientras contablemente se tiene en cuenta su valor razonable, para efectos fiscales se tiene el mismo tratamiento que para propiedad, planta y equipo (activos fijos), de la siguiente manera:

*Tabla 17.* Tratamiento de los activos no corrientes mantenidos para la venta

Contable	Fiscal
Según la NIC 5 Activos no Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuas se establece que: “Una entidad clasificará a un activo no corriente (o un grupo de activos para su disposición) como mantenido para la venta, si su importe en libros se recuperará fundamentalmente a través de una transacción de venta, en lugar de por su uso continuado.” (IASB, 2004, pág. 8)	El costo fiscal de los activos no corrientes mantenidos para la venta corresponderá al mismo costo fiscal del activo antes de su reclasificación.
“Una entidad medirá los activos no corrientes clasificados como mantenidos para la venta, al menor de su importe en libros o su valor razonable menos los costos de venta.” (NIIF 5. P.15)	Así, el costo fiscal será la sumatoria de (a) precio de adquisición; (b) costos directos atribuibles en la medición inicial; (c) menos cualquier deducción que haya sido realizado para fines del impuesto sobre la renta y complementarios.  Cuando estos activos se enajenen, al resultado anterior se adiciona el valor de los ajustes a que se refiere el artículo 70 del ET (ET, artículo 69-1).

**Fuente:** Elaboración propia

Un activo no corriente mantenido para la venta tiene significativas consecuencias en el estado de la situación financiera, así como en los resultados de la entidad, por cuanto afecta los criterios de medición y presentación de los siguientes elementos:



*Figura 9.* Criterios de activos no corrientes mantenidos para la venta  
**Fuente:** Elaboración propia

De esta forma, se genera una diferencia, para los preparadores de información que apliquen las NIIF plenas en la conciliación fiscal por la medición de estos activos. Ya que, para efectos contables puede utilizarse el valor razonable disminuyendo los costos de venta y fiscalmente es el costo fiscal remanente del activo antes de su reclasificación.

No obstante, si el valor razonable menos los costos de ventas fueran menor al valor de los libros actualizado a la fecha de la reclasificación, se reconoce una pérdida en el resultado del período por la diferencia para reducir el valor contable a su valor razonable menos los costos de ventas (Ruz Farías, Una Doctrina Sobre las IFRS, 2014).

En cuanto a la depreciación de estos activos, contablemente se indica que esta cesará para dichos activos y fiscalmente no se encuentran dentro de los activos establecidos en el artículo 135 del ET, como bienes depreciables. Por lo tanto, en cuanto a la depreciación, no se presenta diferencia en la conciliación fiscal. El reconocimiento y reversión de las pérdidas por deterioro, contablemente se encuentran reguladas en la NIIF 5, para situar el valor de los activos en su valor razonable, pero que fiscalmente su reconocimiento se encuentra limitado.

Mediante el siguiente ejemplo podemos ver el efecto de las diferencias:

### Ejemplo 7

	<b>Contable</b>	<b>Fiscal</b>	<b>Diferencia</b>
Activo no corriente mantenido para la venta	180.000	180.000	
Depreciación acumulada	(86.500)	0	(86.500)
Deterioro acumulado	(20.000)	0	(20.000)
Valor neto de maquinaria	73.500	180.000	106.500

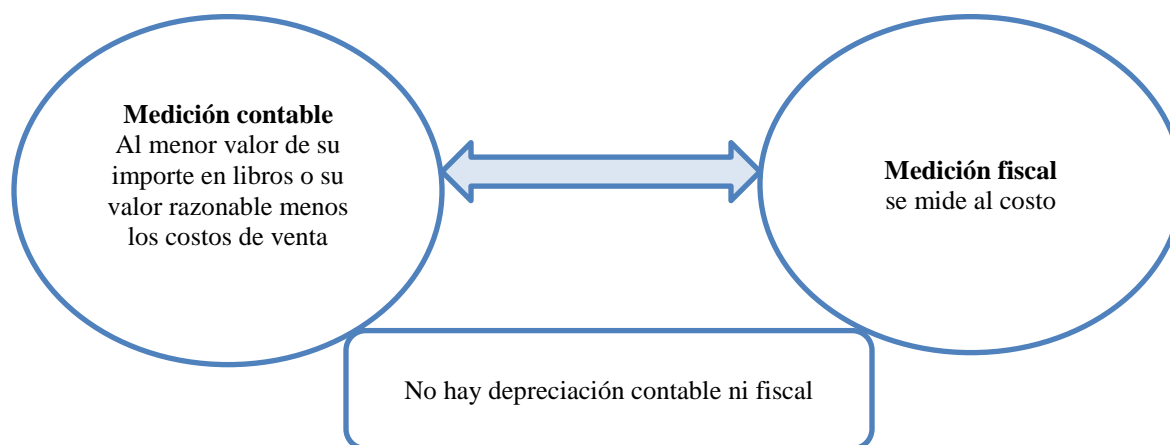


Figura 10. Diferencias medición de activos no corrientes mantenidos para la venta

**Fuente:** Elaboración propia

En consecuencia, las diferencias se darán por su medición para efectos contables al menor valor entre el valor razonable menos los costos de venta y el importe en libros, y fiscalmente corresponderá al mismo costo fiscal remanente del activo antes de su reclasificación (Rodríguez Vásquez, 2018).

### 1.2.6 Activos intangibles

De acuerdo con la NIC 38 *Activos Intangibles*, los activos intangibles se definen como “un activo identificable de carácter no monetario y sin apariencia física” (IASB, 2001, pág. 11). Definición que se debe tomar para efectos fiscales, siguiendo las reglas del artículo 21-1 del ET ya que la norma tributaria no tiene una definición.



Figura 11. Síntesis del Tratamiento Contable de Intangibles

**Fuente:** Elaboración propia

Tabla 18. **Activos Intangibles**

Naturaleza	a) <b>Recursos controlados por la empresa;</b> b) generadores de beneficios económicos; c) sin apariencia física
Exclusiones de reconocimiento, medición, presentación y revelación	Ninguna
Reconocimiento inicial	Costo
Costos de adquisición	a) <b>Precios de adquisición</b> b) costos directamente atribuibles a la ubicación del activo
Activos intangibles formados internamente	a) <b>desembolsos por investigación y desarrollo son gastos;</b> b) otros activos intangibles deben cumplir la condición de definición
Medición posterior	Costo (-) amortización acumulada (-) deterioro del valor
Tipología de clases	Licencias de explotación Marcas y patentes Desarrollos informáticos Derechos de autor Propiedad intelectual
Modelo del costo	Costo de adquisición y ubicación A (-) amortización acumulada B (-) deterioro del valor

**Fuente:** (Legis, 2019)

Según la norma contable, el reconocimiento y medición inicial de los intangibles se hace al costo “un activo intangible se medirá inicialmente por su costo” (pág. 15) y teniendo en cuenta si se origina en una adquisición separada, como parte de una combinación de negocios, subvención del gobierno, permutas de activos, plusvalía generada internamente, y otros activos intangibles generados internamente.

En cuanto a su medición posterior, la entidad podrá medir los intangibles bajo el modelo de costo o de revaluación (valor razonable). Bajo el primer modelo, los activos intangibles se miden al costo menos la amortización acumulada y el valor acumulado de las pérdidas por deterioro del valor que afecten al activo intangible. Bajo el modelo de revaluación, los activos intangibles se contabilizan por su valor razonable menos la amortización y pérdidas acumuladas por deterioro del valor que haya sufrido.

Para efectos de la medición al valor razonable, el párrafo 75 de la NIC 38 establece que esta se hará por referencia a un mercado activo, utilizando para ello la definición de mercado activo de la NIIF 13. Así, son condiciones de esta definición: (i) Que existan activos que puedan ser identificados como homogéneos; (ii) Se puedan encontrar en todo momento compradores o vendedores y con un volumen suficiente y; (iii) El público en general tiene acceso a la información disponible en ese mercado.

Se debe aclarar que existen intangibles que por sus características no presentarán un mercado activo (ejemplo, marcas y software); mientras que existirán intangibles que sí se adaptarán a la definición de mercado activo tales como por ejemplo las licencias de taxis. Si

estos mercados presentan las características que subyacen a la definición de mercado activo establecidas por las NIIF 13, la entidad puede medir al valor razonable tales activos intangibles.

Cuando los intangibles se midan al valor razonable, el aumento consistente entre la diferencia de la medición inicial y posterior se llevará a una cuenta del superávit de revaluación en el patrimonio en el ORI. Ahora bien, si este aumento corresponde a una reversión de una disminución reconocida previamente en resultados, se deberá reconocer en el abono al resultado del período en el que surge.

Fiscalmente, el artículo 53 de la Ley 1819 de 2016, modificando el artículo 74 del ET, estableció lo siguiente:

*Tabla 19. Costo fiscal de Activos Intangibles*

<b><i>Para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios, los activos intangibles se clasifican dependiendo de la operación que los origine, y su costo fiscal, se determina con base en lo siguiente:</i></b>	
Activos intangibles adquiridos separadamente	Costo = precio adquisición más cualquier costo directamente atribuible. En la enajenación, el Costo = valor anterior menos la amortización que haya sido deducida.
Activos intangibles adquiridos como parte de una combinación de negocios	En el caso de la compra de acciones o cuotas o partes de interés social no se originan activos intangibles, en consecuencia, el valor de adquisición corresponde a su costo fiscal.
Activos intangibles originados por subvenciones del Estado	Costo = precio adquisición más cualquier costo directamente atribuible. En la enajenación, el Costo = valor anterior menos la amortización que haya sido deducida.
Activos intangibles originados en la mejora de bienes objeto de arrendamiento operativo	El costo fiscal de estos activos corresponde a los costos devengados en el año o período gravable siempre que los mismos no sean objeto de compensación por parte del arrendador.
Activos intangibles formados internamente	El costo fiscal es cero.
Para efectos de lo dispuesto en este estatuto, el término plusvalía se refiere al activo intangible adquirido en una combinación de negocios que no está identificado individualmente ni reconocido de forma separada. Asimismo,	



plusvalía es sinónimo de goodwill, fondo de comercio y crédito mercantil.

Para los casos no previstos en este artículo, o en el artículo 74-1 del estatuto tributario, los activos que sean susceptible de amortizarse de conformidad con la técnica contable y no exista una restricción en este estatuto, tales como terrenos, su costo fiscal será el precio de adquisición más los gastos atribuibles hasta que el activo esté listo para su uso o disposición.

**Fuente:** Elaboración propia

Bajo el sistema fiscal, los activos intangibles se clasifican de acuerdo con la operación que los origine, las mismas establecidas contablemente. Sin embargo, se pueden llegar a presentar diferencias por la determinación de la vida útil, el método de amortización y el deterioro de valor de los activos intangibles.

*Tabla 20. Diferencia de criterios Activos Intangibles*

Contable	Fiscal
<p>Se tiene en cuenta la amortización en la medición posterior con independencia del método que se utilice (costo o valor razonable)</p> <p>Debido a que la amortización contable se calculará bajo la NIC 38 de acuerdo a la vida útil, donde “la entidad evaluará si la vida útil de un activo intangible es finita o indefinida y, si es finita, evaluará la duración o el número de unidades productivas u otras similares que constituyan su vida útil” (pág. 28); y al método de amortización, debido a que el “utilizado reflejará el patrón de consumo esperado, por parte de la entidad, de los beneficios económicos futuros derivados del activo. Si este patrón no pudiera ser determinado de forma fiable, se adoptará el método lineal de amortización” (pág. 31). Donde se presenta un juicio discrecional, basado en el criterio de la entidad.</p>	<p>La amortización se tiene en cuenta en la enajenación del intangible y podrá depender si fue deducida para efectos fiscales de acuerdo con lo establecido en el artículo 143 del ET: “Una diferencia que será deducible en los periodos siguientes al término de la vida útil (...)” debido a que fiscalmente el “(...) método de para la amortización del intangible será determinado de conformidad con la técnica contable, siempre y cuando la alícuota anual no sea superior del 20%, del costo fiscal” (pág. 19).</p>
<p>Como se mencionó, la plusvalía presenta diferencias en la medición posterior, ya que contablemente dentro de la NIC 38 es definida en la identificabilidad de los activos intangibles de la siguiente forma, “la plusvalía reconocida en una combinación de negocios es un activo que representa los beneficios económicos futuros que surgen de otros activos adquiridos en una combinación de negocios que no están identificados individualmente y reconocidos de forma separada” (IASB, 2001, pág. 12).</p>	<p>La plusvalía en la medición posterior para efectos tributarios no se le calculará amortización y para efectos contables se reconocerá por el costo menos las pérdidas por deterioro de valor acumuladas.</p> <p>Al respecto, el artículo 143 sobre <i>Deducción por amortización de activos intangibles</i>, se menciona que “la plusvalía que surja en cualquiera de los eventos descritos en el artículo 74 de este estatuto, no será objeto de amortización” (Ley 1819, 2016, pág. 19).</p>

Adicionalmente, de acuerdo con la NIIF para PYMES, Sección 19 <i>Combinación de Negocios y Plusvalía</i> , en el párrafo 23 se establece que “después del reconocimiento inicial, la entidad adquiriente deberá medir la plusvalía adquirida en una combinación de negocios por el costo menos la amortización acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas” (IASB, 2016, pág. 120).	
---	--

**Fuente:** Elaboración propia

En consecuencia, las diferencias se pueden presentar por la determinación de la vida útil, en el método de amortización y deterioro.

A partir de la Ley 1819 de 2016, los activos intangibles formados internamente para los contribuyentes obligados a llevar contabilidad son igual a cero. Lo anterior implica que estos activos formados internamente no podrán ser objeto de amortización o deducción para efectos del impuesto de renta, sino que ante su eventual venta deberá determinarse la renta sobre el valor total de la transacción sin poderle imputar el costo fiscal al activo. En el caso de los activos adquiridos, es más amable el tratamiento pues se tiene en cuenta en su reconocimiento inicial el costo de adquisición más otros costos asociados menos las amortizaciones llevadas como deducibles en renta. (García, 2017).

Los activos intangibles adquiridos podrán ser amortizados y serán deducibles del impuesto sobre la renta siempre y cuando, la amortización no supere el 20% y sea un intangible adquirido por terceros no vinculados, teniendo en cuenta que para efectos fiscales los gastos asociados a ese intangible serán deducibles del impuesto de renta en la medida que se cumplan las condiciones para su deducibilidad.

En cuanto la plusvalía, se presentarán diferencias en la medición posterior, dado que para efectos tributarios la plusvalía no será objeto de amortización, mientras que para efectos contables después del reconocimiento inicial la entidad adquirente valorará la plusvalía o fondo de comercio adquirido en la combinación de negocios por el costo menos las pérdidas por deterioro del valor acumuladas.

De otra parte, en las combinaciones de negocios, se toman en cuenta los criterios expuestos por Oscar Iván González Herrera y Juan Pablo Díaz Castaño, en los siguientes términos (González & Díaz, 2018):

“El artículo 74 del ET al referirse a las combinaciones de negocios, incluye una definición general de este concepto, que permitiría incluir en el mismo otras operaciones como los aportes en especie de intangibles adquiridos o formados, así como el aporte de establecimientos de comercio. En estos casos, deberá realizarse un análisis conjunto del mencionado artículo 74, del artículo 319 y siguientes del ET, y de las demás normas que regulen estas especies de combinaciones de negocios, para determinar la forma adecuada de calcular el costo fiscal de los activos intangibles.

La combinación de negocios correspondiente a los procesos de fusión y escisión plantea unos retos interpretativos, respecto al tratamiento de los activos intangibles formados que se transfieran mediante dichas operaciones, según se trata de operaciones gravadas o no gravadas. De esta forma, la verificación sobre el cumplimiento de los requisitos

previstos en el artículo 319-3 y siguientes del ET, serán determinantes para evaluar la posibilidad de adjudicar un costo fiscal a estos bienes y amortización para fines fiscales.

El parágrafo 2 del artículo 143 del ET establece un tratamiento diferencial entre las combinaciones de negocios que provienen de operaciones entre vinculados económicos y aquellas que se realizan entre partes independientes. Esta distinción podría no obedecer a un criterio de razonabilidad sustenta, y por tanto podría llegar a ser violatoria de los principios de igualdad y equidad en materia tributaria. (González & Díaz, 2018)

### ***Ejemplo 8***

La sociedad LMRA decide hacer una inversión en una sociedad, adquiriendo el control de dicha sociedad mediante la compra por 50.000 pesos, para lo cual hace la respectiva valoración de la inversión y los activos y pasivos:

	<b>Débito</b>	<b>Crédito</b>
Propiedad, planta y equipo	30.000	
Licencias	12.000	
Marca	8.000	
Pasivo contingente		3.000
Efectivo		50.000
Plusvalía	3.000	

En la medición posterior de la plusvalía se presentan diferencias debido a que no se tiene en cuenta la amortización ni la pérdida por deterioro de esta para efectos tributarios.

	<b>Contable</b>	<b>Fiscal</b>	<b>Diferencia</b>
Plusvalía	3.000	3.000	0
Amortización	300	0	-300
Pérdida por deterioro	100	0	-100
Medición Posterior	2.600	3.000	400

### **1.2.7 Arrendamientos**

De acuerdo con la NIIF 16 Arrendamientos (IASB, 2016), un arrendamiento es “un contrato, o parte de un contrato, que transmite el derecho a usar un activo (al activo subyacente) por un periodo de tiempo a cambio de una contraprestación” (pág. 27). Si bien, uno de los objetivos de la Ley 1819 del 2016 era buscar que las bases fiscales no estuvieran tan distanciadas de las bases contables, se establecieron unas reglas que permiten la interacción entre la información contable y fiscal. No obstante, para el caso concreto de los arrendamientos, la norma fiscal, decidió regular un tratamiento propio para los contratos de arrendamiento en el artículo 127-1 del ET; sin embargo, dicho tratamiento tiene significativa relación con lo establecido en la NIC 17 de arrendamientos que se encontrará en vigencia hasta el año 2018, pero el cual dista de lo que se consagra en la nueva norma de arrendamientos NIIF 16.

Pese a lo anterior, con la entrada en vigencia de la NIIF 16 de arrendamientos, que reemplaza la NIC 17 y establece los principios para el reconocimiento, medición, presentación e información a revelar de los arrendamientos, norma que entró en vigencia en Colombia en el año 2019, cambia la forma de contabilizar los contratos de arrendamiento, sin embargo, para el tratamiento contable el análisis es diferente ya que la norma fiscal trae un tratamiento propio para estos contratos en el artículo 127-1 del Estatuto Tributario.

En el análisis fiscal se debe tener en cuenta que los contratos de leasing constituyen un importante mecanismo de financiación de activos fijos para los empresarios, dado que mediante el uso de esta figura contractual se puede lograr optimizar el flujo de caja de la compañía, con la compra financiada de activos fijos, en lugar de realizar compras de activos sin financiación y

también se puede lograr un beneficio fiscal mediante la deducción del canon o de la depreciación del activo.

Como lo indicamos anteriormente, para efectos del impuesto sobre la renta el artículo 127-1 del ET indicó que el arrendamiento financiero para fines fiscales es aquel que tiene por objeto la adquisición financiada de un activo; y puede reunir una o varias de las siguientes características:

- Al final del contrato se transfiere la propiedad del activo al arrendatario o locatario.
- El arrendatario o locatario tiene la opción de comprar el activo a un precio que sea suficientemente inferior a su valor comercial en el momento en que la opción de compra sea ejercida, de modo que al inicio del arrendamiento se prevea con razonable certeza que tal opción podrá ser ejercida.
- El plazo del arrendamiento cubre la mayor parte de la vida económica del activo incluso si la propiedad no se transfiere al final de la operación.
- Al inicio del arrendamiento el valor presente de los pagos mínimos por el arrendamiento es al menos equivalente al valor comercial del activo objeto del contrato.
- La DIAN podrá evaluar la esencia económica del contrato para comprobar si corresponde o no a una compra financiada.
- Los activos arrendados son de una naturaleza tan especializada que solo el arrendatario puede usarlos sin realizar en ellos modificaciones importantes.

Al contrastar estos presupuestos, se puede observar que resultaban muy acordes con la NIC 17 que se encontraba vigente hasta el año 2018, por lo que los contratos celebrados por los años 2017 y 2018 no tuvieron grandes diferencias entre el tratamiento contable y fiscal. Con todo, a pesar de la similitud, en algunos casos resulta válido para los contribuyentes realizar ejercicios de planificación fiscal con base en lo dispuesto por la norma legal, en el sentido de que se podrían realizar contratos de arrendamiento simple para fines legales, aunque calificarán como arrendamiento financiero para fines de las normas contables, pero sería muy extraño ver que para efectos fiscales fuera arrendamiento operativo y para efectos contables fuera arrendamiento financiero.

Ahora, si bien la norma tributaria no trae una definición de lo que pudiera entenderse como “adquisición financiada del activo” para fines fiscales, los contribuyentes podían entender que existía la habilitación de remitirse a lo que establecieran las reglas contables vigentes en Colombia, de manera que si un contrato de arrendamiento calificaba como leasing para fines de la norma contable, por cubrir la totalidad de la vida económica del activo, también podría calificar como leasing para fines de la norma fiscal, a pesar de no tener una opción de compra expresamente pactada en el contrato.

Con la aplicación de la NIIF 16 para el año 2019 tendremos una total desconexión entre la norma contable y la fiscal, desde el punto de vista del arrendatario ya que estos contratos, se van a tener que reconocer contablemente como un activo por derecho de uso y un pasivo; y solo los contratos con una duración menor a 12 meses o arrendamientos donde el activo subyacente es de bajo valor, el canon irá al gasto. No obstante, para efectos fiscales seguiremos aplicando lo

dispuesto en el artículo 127-1 del ET.

### **1.2.8 Costos por préstamos**

Según la Norma Internacional de Contabilidad 23 Costos por Préstamos, estos se definen como “los intereses y otros costos en los que la entidad incurre, que están relacionados con los fondos que ha tomado prestados” (IASB, 2001, pág. 4). Para su reconocimiento, el sistema contable sigue lo establecido en la NIC 23 en donde se establece que:

“Una entidad capitalizará los costos por préstamos que sean directamente atribuibles a la adquisición, construcción o producción de activos aptos, como parte del costo de dichos activos. Una entidad deberá reconocer otros costos por préstamos como un gasto en el periodo en que se haya incurrido en ellos” (NIC 23, pág. 5).

En el sistema tributario se mantiene la técnica contable antes mencionada en su reconocimiento, sin embargo, se debe cumplir la regla de subcapitalización, de acuerdo con lo establecido en el artículo 59 del ET, “cuando de conformidad con la técnica contable se exija la capitalización de los costos y gastos por préstamos, dichos valores se tendrán en cuenta para efectos de lo previsto en los artículos 118-1 y 288 del Estatuto Tributario.” (Ley 1819, 2016)

De acuerdo con el artículo 118-1 del ET, nombrado anteriormente, sólo se podrán deducir los gastos generados como costos por préstamos “cuyo monto total promedio durante el correspondiente año gravable no exceda el resultado de multiplicar por dos (2) el patrimonio



líquido del contribuyente determinado a 31 de diciembre del año gravable inmediatamente anterior”. De esa forma, fiscalmente se impone un límite a la deducción de los gastos por dicho concepto.

El artículo 288 del ET también nombrado anteriormente, hace referencia a los ajustes por diferencia en cambio que se generan por partidas en moneda extranjera. Al respecto dicho artículo establece que los ingresos, costos, deducciones, activos y pasivos en moneda se medirán al momento de su reconocimiento inicial a la tasa representativa del mercado, siendo que las fluctuaciones no tendrán efectos fiscales sino hasta el momento de su enajenación.

En consecuencia, se presenta una diferencia entre el reconocimiento contable y fiscal por la regla de subcapitalización y diferencia en cambio.

### ***Ejemplo 9***

En el año 1 una empresa nacional realizó un préstamo a una empresa extranjera por USD 20.000; ese momento la TRM estaba en COP 2.000. A final del año 1 la TRM fue de 2.100. En el año 2, **la empresa extranjera realiza un abono por USD 30.000 y la TRM en ese momento era de COP 3.000.** Al cierre del año 2 la TRM es COP 3.100. Luego la diferencia en cambio calculada para efectos fiscales es la siguiente:

<b>Ejercicio</b>	<b>Valores en COP</b>
<b>Año 1</b>	
CxC (fecha de reconocimiento inicial)	40.000.000,00
CxC (valor patrimonial al cierre)	40.000.000,00
<b>Año 2</b>	
Abono	60.000.000,00
Calculo TRM abono	90.000.000,00
Diferencia en cambio	30.000.000,00
CxC (valor patrimonial al cierre)	10.000.000,00

### **1.2.9 Acuerdos de concesión**

Un acuerdo se encontrará contablemente bajo el alcance de la Interpretación CINIIF 12 *Acuerdos de Concesión de Servicios*, una vez que se involucra a “una entidad del sector privado (un operador) que construye o mejora la infraestructura utilizada para proporcionar el servicio público (por ejemplo, mediante el incremento de su capacidad), y que opera y mantiene esa infraestructura durante un periodo especificado” (IASB, 2006, pág. 4).

Para su reconocimiento, contablemente, bajo la CINIIF 12 se establece lo siguiente para una contraprestación dada por la concedente al operador, en los párrafos 15 al 17:

“Si el operador proporciona servicios de construcción o de mejora, la contraprestación recibida o a recibir por dicho operador se reconocerá por su valor razonable de acuerdo con la NIIF 15. La contraprestación puede consistir en derechos sobre:

- (a) un activo financiero, o
- (b) un activo intangible,

El operador recibirá un activo financiero en la medida que tenga un derecho contractual incondicional a recibir de la concedente, o de una entidad bajo la supervisión de ella,

efectivo u otro activo financiero por los servicios de construcción; y que la concedente tenga poco o ninguna capacidad de evitar el pago, normalmente porque el acuerdo es exigible por estatutos. (...)

El operador reconocerá un activo intangible en la medida en que recibe un derecho (una licencia) a efectuar cargos a los usuarios del servicio público”. (IASB, 2006, pág. 7)

Se consideran dos modelos de acuerdo a la naturaleza de la contraprestación para determinar su contabilización posterior, estos modelos son como un Activo financiero (bajo la NIC 32, NIIF 7 y 9) y como Activo intangible (bajo la NIC 38).

Ahora bien, fiscalmente, solo se reconoce el modelo del activo intangible, siguiendo lo estipulado en el artículo 31 de la Ley 1819 de 2016, en el cual se modifica el artículo 32 del ET, sobre *Tratamiento tributario de los contratos de concesión y asociaciones público-privadas*, de la siguiente forma: “Para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios, en los contratos de concesión y las Asociaciones Público-Privadas, en donde se incorporan las etapas de construcción, administración, operación y mantenimiento, se considerará el modelo del activo intangible” (Ley 1819, 2016), adicionalmente se incorporan una serie de reglas que se deben aplicar, las cuales generan efectos en la base fiscal.

De acuerdo con lo anterior en estos contratos se optó por un modelo propio desde el punto de vista fiscal, lo que conllevará a tener una diferencia entre lo contable y lo fiscal.

### 1.2.10 Agricultura

Siguiendo la Norma Internacional de Contabilidad 41 *Agricultura*, en el párrafo cinco, se encuentran las diferentes definiciones de los términos utilizados en la misma, entre estos están:

“Actividad agrícola es la gestión, por parte de una entidad, de la transformación biológica y recolección de activos biológicos, para destinarlos a la venta, o para convertirlos en productos agrícolas o en otros activos biológicos adicionales.

Un activo biológico es un animal vivo o una planta.” (IASB, 2001, pág. 7)

En cuanto al reconocimiento y medición de los activos biológico, en la NIC 41, en el párrafo 12, se establece lo siguiente:

“Un activo biológico se medirá, tanto en el momento de su reconocimiento inicial como al final del periodo sobre el que se informa, a su valor razonable menos los costos de venta, excepto en el caso, descrito en el párrafo 30, de que el valor razonable no pueda ser medido con fiabilidad.” (IASB, 2001, pág. 10)

Contablemente, la NIC 41 considera la medición al valor razonable como método principal, dejando la opción de medir el activo biológico a su “costo menos la depreciación acumula y cualquier pérdida acumulada por deterioro del valor” (IASB, 2001, pág. 11), siempre y cuando se declare la imposibilidad de medir el valor razonable de forma fiable.

Fiscalmente, no se reconoce el valor razonable, sólo se reconoce la medición al costo. Así determinado según la Ley 1819 de 2016 en el artículo 57, el cual modificó los artículos 92, 93, 94 y 95 del ET, sobre *Activos Biológicos*. Para su tratamiento se dividen en activos biológicos productores y activos biológicos consumibles. Y se especifica lo siguiente, para cada uno de ellos:

Tabla 21. Tratamiento activos biológicos productores (2016)

<b>Artículo 93. Tratamiento de los activos biológicos productores. Para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios, los contribuyentes obligados a llevar contabilidad observarán las siguientes reglas:</b>	
1. Los activos biológicos productores serán tratados como propiedad, planta y equipo susceptibles de depreciación, su costo fiscal, susceptible de ser depreciado será:	<p>a) Para las plantas productoras: el valor de adquisición de la misma más todos los costos devengados hasta que la planta esté en disposición de dar frutos por primera vez;</p> <p>b) Para los animales productores: el valor de adquisición del mismo más todos los costos devengados hasta el momento en que esté apto para producir.</p>
2. La depreciación de estos activos se hará en línea recta en cuotas iguales por el término de la vida útil del activo determinada de conformidad con un estudio técnico elaborado por un experto en la materia.	
3. Todas las mediciones a valor razonable de los activos biológicos productores no tendrán efectos en la determinación del impuesto sobre la renta y complementarios sino hasta el momento de la enajenación del activo biológico.	

**Fuente:** Elaboración propia con datos ET

Tabla 22. Tratamiento activos biológicos consumibles (2016)

<b>Artículo 94. Tratamiento de los activos biológicos consumibles. Para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios, los contribuyentes obligados a llevar contabilidad tratarán los activos biológicos consumibles:</b>	
Tratamiento	[Como] inventarios, para efectos de determinar su costo fiscal.
Medición a valor razonable	Los consumibles no tendrán efectos en la determinación del impuesto sobre la renta y complementarios sino hasta el momento de la enajenación del activo biológico.

**Fuente:** Elaboración propia con datos ET

En el tratamiento fiscal de los activos biológicos productores y consumibles se establece la medición al costo para determinar la base fiscal, y las mediciones a valor razonable se reconocerán para efectos fiscales hasta la enajenación de los activos biológicos correspondientes. Presentando de esta forma diferencias en la conciliación fiscal, como veremos más adelante.

Al respecto, el Consejo Técnico de la Contaduría Pública ha establecido:

“Los activos biológicos se deben medir a su valor razonable menos los costos de venta, tanto en la medición inicial como en la posterior. Sin la medición inicial no es posible establecer el valor razonable con fiabilidad, el activo debe ser medido a su costo, pero en la medición posterior no es posible otra alternativa que el valor razonable. Para aquellas entidades de Grupo 2 que les implique un esfuerzo o costo desproporcionado calcular el valor razonable, podrán medir posteriormente sus activos biológicos a costo menos depreciación acumulada menos cualquier pérdida por deterioro de valor de acuerdo con lo normado en el párrafo 34.8 de las NIIF para las PYMES. (CTCP, 2015-692)

Antes del reconocimiento del valor razonable de un activo biológico menos los costos de venta en el punto de cosecha o recolección existe una valoración previa que fue reconocida en los resultados del periodo y se hace efectiva en el momento de la venta. (CTCP, 2015-859)

Una entidad del Grupo 2 podrá utilizar el modelo del costo como base de medición inicial o posterior de sus activos biológicos, cuando con base en los juicios realizados se concluya que no es posible que el valor razonable no sea fácilmente determinable sin un costo o esfuerzo desproporcionado. En el caso de una empresa del Grupo 1, la opción

de usar el costo como base de medición, solo puede ser utilizada, en el momento del reconocimiento inicial, para los activos biológicos para los cuales no estén disponibles precios cotizados de mercado, y para los cuales se haya determinado claramente que no son fiables otras mediciones alternativas de valor razonable.

Al realizar los juicios necesarios requeridos para determinar las políticas para la contabilización de los activos biológicos la entidad tendrá en cuenta que la incertidumbre o falta de fiabilidad afecta la utilidad de la información, y que en algunos casos particulares el precio de la transacción (costo) puede ser la mejor evidencia del valor razonable.

Tanto para una empresa del Grupo 1 como del Grupo 2, los productos cosechados de activos biológicos en el punto de cosecha deben ser medidos por el valor razonable menos los costos de venta. El valor razonable menos los costos de venta estimados serán considerados como el costo del inventario en la fecha de su reconocimiento inicial. Para determinar el valor razonable menos los costos de venta del inventario se considerarán los precios estimados de venta de los productos, descontando de ellos los costos estimados de venta. (CTCP, 2015-397)

En relación con las técnicas de medición que puedan ser utilizadas para determinar el valor razonable de un elemento de los estados financieros (enfoque de mercado, enfoque del costo y enfoque del ingreso) se tiene como referencia el contenido de la NIIF 13 medición del valor razonable, así como las técnicas de valoración normadas de los párrafos 11.28 a 11.32 de la NIIF para las PYMES”. (CTCP, 2017-615)

Por su parte, la Autoridad Tributaria (DIAN) ha establecido:

“A los activos biológicos (productores y consumibles) para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios le son aplicables los artículos 92 al 95, lo que no encuadraría para los bienes (ganado bovino en pie, en edad de levante para la compra y venta) que posee la empresa que pretende activar, corresponde al contribuyente determinar si la actividad por él realizada se encuentra dentro del Grupo 2 al que afirma pertenecer y si los bienes que son de su propiedad cumplen con los supuestos establecido en la norma especial.

En el evento en que el contribuyente considere que no le es aplicable la norma especial, debe tener en cuenta el tratamiento tributario establecido en la norma general (ET, artículos 28,59, 105) y normas concordantes. (DIAN, 2018-180)

El tratamiento fiscal de los activos biológicos persigue cuatro reglas: señala que tales activos se tratarán como propiedad, planta y equipo y serán susceptibles de depreciación teniendo en cuenta las limitaciones previstas por el estatuto para procedencia; en relación con el costo fiscal establece que será el valor de adquisición más todos los costos devengados, hasta que el activo esté en disposición de producir por primera vez; contempla únicamente el método de línea recta como método reconocido fiscalmente para efectos fiscales sobre los denominados “activos biológicos productores”, determinando cuotas iguales a la vida útil del activo y por último, dispone que los activos biológicos sean medidos al valor razonable; pero este no tendrá efectos fiscales hasta el momento de enajenación del activo biológico. (DIAN, 2018-607)



La intención de la norma no es otra que clasificar los activos biológicos en bienes destinados al consumo o consumibles enmarcados en la noción de inventarios y bienes destinados a ser utilizados como factor de producción o activos biológicos para producir frutos destinados para efectos tributarios como propiedad, planta y equipo sujeta a depreciación. Por otro lado, la norma en comento no aborda el caso de los no obligados a llevar contabilidad, pero básicamente busca determinar las bases fiscales mediante un sistema asimilable al sistema de caja. Ahora bien, para efectos prácticos el precio del ganado bovino corresponde al indicado en el inciso 3 del artículo 90 del estatuto tributario, que establece “El precio de la enajenación es el valor comercial realizado en dinero o en especie”. (DIAN, 2018- 10609)

Como se aprecia de los pronunciamientos oficiales se tienen las siguientes diferencias a nivel del costo:

*Tabla 23. Costo contable y fiscal de activos biológicos*

Contable (valor razonable)	Fiscal (costo)
la opción de usar el costo como base de medición, solo puede ser utilizada, en el momento del reconocimiento inicial, para los activos biológicos para los cuales no estén disponibles precios cotizados de mercado, y para los cuales se haya determinado claramente que no son fiables otras mediciones alternativas de valor razonable.	La medición se hace a nivel del costo de adquisición más los costos devengados dependiendo de si se trata de una planta o animal de producción.
Solo ante la imposibilidad de determinar el valor razonable.	Siempre se tiene en cuenta la depreciación acumulada.
El ganado bovino en pie, en edad de levante para la compra y venta se mide a valor razonable.	No aplica el valor de medición al costo para el ganado bovino en pie.

**Fuente:** Elaboración propia con datos ET

En consecuencia, únicamente cuando (i) exista imposibilidad de determinar el valor razonable con base en una medición inicial y posterior, y (ii) en la enajenación el valor de la

transacción (costo) será igual al costo de adquisición, igualándose las normas contable y fiscal para efectos de conciliación.

## 2.2 Pasivos

Si realizamos el mismo análisis, que se llevó a cabo con los activos, podemos encontrar que, aunque la norma fiscal y la norma contable tenga una definición establecida de los pasivos para cada uno de estos sistemas, estas definiciones coinciden en la determinación de dos características, para efectos del reconocimiento (i) debe ser una obligación presente surgida a raíz de sucesos pasados, y (ii) que la entidad para cancelarla espere desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos.

Tabla 24. **Definición Pasivos**

Contable	Fiscal
En el sistema contable, bajo las Normas Internacionales de Información Financiera, se encuentra la definición de <i>pasivo</i> dentro del Marco Conceptual para la Información Financiera, en el párrafo 4.4 sobre Situación Financiera, donde “(b) un pasivo es una obligación presente de la entidad, surgida a raíz de sucesos pasados, al vencimiento de la cual, y para cancelarla, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos” (IASB, 2017)	<b>Artículo 283. Deudas.</b> Para efectos de este estatuto las deudas se entienden como un pasivo que corresponde a una obligación presente de la entidad, surgida a raíz de sucesos pasados, al vencimiento de la cual, y para cancelarla la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos. (Ley 1819, 2016)

*Fuente:* Elaboración propia con datos ET

Por lo tanto, los pasivos reconocidos contablemente tendrán de igual forma un reconocimiento fiscal, cuando no se establezca un tratamiento tributario diferente. Por ejemplo, fiscalmente no se reconocen como pasivos, los definidos en el artículo 286 del ET, de conformidad con la modificación realizada por la Ley 1819 de 2016 mediante el artículo 121 de la presente. Estos son:

Tabla 25. **No son deudas fiscalmente**

<b>Artículo 286. No son deudas.</b> Para efectos de este estatuto, no tienen el carácter de deudas, los siguientes conceptos:	
1.	Las provisiones y pasivos contingentes según lo define la técnica contable.
2.	Los pasivos laborales en los cuales el derecho no se encuentra consolidado en cabeza del trabajador, salvo la obligación de pensiones de jubilación e invalidez pensiones.
3.	El pasivo por impuesto diferido.
4.	En las operaciones de cobertura y de derivados no se reconoce la obligación por los ajustes de medición a valor razonable.

*Fuente:* (Ley 1819, 2016)

De esta forma, se presentan diferencias en los conceptos contables de los beneficios a los empleados, las provisiones y los pasivos contingentes, frente a su reconocimiento fiscal. Las implicaciones en la conciliación fiscal se especifican a continuación:

### **2.2.1 Pasivos laborales**

La Norma Internacional de Contabilidad 19 *Beneficios a los Empleados* contiene el tratamiento contable de los beneficios a los empleados, los cuales “son todas las formas de contraprestación concedida por una entidad a cambio de los servicios prestados por los empleados o por indemnizaciones por cese” (IASB, 2011, pág. 9), y de acuerdo con la NIC 19 estos se pueden clasificar en: (i) beneficios a corto plazo; (ii) post-empleo; (iii) a largo plazo; (iv) por terminación.

Para el reconocimiento de los beneficios a los empleados, fiscalmente no son catalogados como pasivos los definidos en el artículo 286 del ET, como se mencionó anteriormente, los pasivos laborales en los cuales el derecho no se encuentre consolidado en cabeza del trabajador. Estos hacen referencia a los beneficios a largo plazo, como los quinquenios o los bonos por

retiro. “Las vacaciones y la prima de vacaciones estarían afectados por la forma en que se determinan con el tiempo y el salario base para liquidación, con efectos también en su no deducibilidad” (Alberto Valencia Casallas, 2017). No obstante, a lo indicado por el autor anterior, se considera que los gastos por prestaciones sociales que se consolidan al final del año, como en el caso de las vacaciones son deducibles al estar consolidado el derecho del trabajador al final del ejercicio.

De esta forma, estos beneficios se reconocerán únicamente en el momento cuando surja la obligación de realizar el respectivo desembolso con una fecha y monto establecidos. Se genera así una diferencia en la conciliación fiscal, en el reconocimiento de algunos beneficios a los empleados a largo plazo.

Por tal razón, aunque contablemente las provisiones asociadas a pasivos, impacta el resultado de las empresas, para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios no se consideran como un gasto deducible, por lo que la reversión de estas provisiones no genera ingresos gravados. Aun cuando no tienen efecto en la determinación del impuesto sobre la renta en forma inmediata, habrá algunos pasivos generados en registros que afectan los activos, los cuales no tendrán reconocimiento fiscal, hasta que cumplan los requisitos correspondientes.

Su reversión no afectará la determinación del impuesto porque no habría afectado el estado de pérdidas y ganancias. Igualmente, requiere control, sobre todo en la medida en que sean sujetos al consumo, amortización o depreciación (Alberto Valencia Casallas, 2017).

Tabla 26. **Tipos de Beneficios**

Tipos de beneficio	Tratamiento contable
Beneficios a corto plazo	Como regla general, los beneficios a los empleados a corto plazo se reconocen en el mismo periodo en que el trabajador presta sus servicios y la entidad reconoce el importe de los beneficios a corto plazo, sin descontarlo. Por tanto, la entidad reconoce el gasto (a menos que los beneficios al personal formen parte de los costos de los inventarios según la NIC 2). Por su parte, se reconoce un pasivo (gasto acumulado o devengado), descontando cualquier tipo de anticipo realizado.
Beneficios post-empleo	Se distinguen entre planes de aporte definidos, los cuales se contabilizan como gasto cuando se incurren en ellos; y, los planes de beneficios definidos se contabilizan sobre la base devengada, donde la entidad determina el gasto y el pasivo utilizando cálculos actuariales. Estas prestaciones garantizadas representan para una empresa obligaciones presentes para pagar en el futuro y como tales se reconocen como pasivos.
Otros beneficios a largo plazo	La NIC 19 exige el uso de un método simplificado para el registro contable de los otros beneficios a largo plazo, que difiere del registro contable de los beneficios post-empleo, en que para los primeros no se reconocen nuevas mediciones en otro resultado integral, sino que se reconocen en resultados del período en que surgen. También, indica que el monto que la entidad debe reconocer como gasto o ingreso, corresponde a los siguientes conceptos (i) costo de servicio, (ii) interés neto, (iii) nuevas mediciones del pasivo.
Beneficios por término de contrato	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Si los beneficios por término son una mejora de los beneficios post-empleo, la entidad aplica el tratamiento de los beneficios post-empleo, salvo el costo por servicios.</li> <li>- Si los beneficios por término no son una mejora de los beneficios post-empleo y se espera que los beneficios se liquiden completamente antes de los 12 meses después del período anual sobre el que se informa, y en el que el gasto se reconoce, la entidad aplica los mismos requerimientos de beneficios a los empleados a corto plazo.</li> <li>- Si los beneficios por término no son una mejora de los beneficios post-empleo y si no se espera que los beneficios por término se liquiden completamente antes de doce meses después del período anual sobre el que se informa y en el que el gasto se reconoce, entonces la entidad aplica los beneficios a los empleados a largo plazo.</li> </ul>

*Fuente:* (Ruz Farías, Una Doctrina Sobre las IFRS, 2014)

Adicionalmente, el Consejo Técnico de la Contaduría Pública ha establecido:

“Las obligaciones acumuladas (o devengadas) se presentan, con frecuencia integrando la partida correspondiente a los acreedores comerciales y otras cuentas por pagar, mientras que las provisiones se presentan de forma separada.

Al respecto, es probable que los valores a pagar a diciembre 31 por concepto de cesantías a corto plazo, intereses por cesantías, primas y vacaciones, puedan presentarse como cuentas por pagar, mientras que otros pasivos por beneficios a los empleados con un grado de incertidumbre mayor, se presentarán como pasivos por provisiones (pensiones a cargo de la entidad, pagos por quinquenios, cesantías retroactivas, entre otras)". (CTCP, 2018- 184)

En consecuencia, se presentarán como diferencias entre lo contable y lo fiscal debido a que mientras existen conceptos que se reconocen para efectos de su reconocimiento en el pasivo, para efectos del impuesto sobre la renta pueden que no sean reconocidas o que sean deducibles.

### **2.2.2 Provisiones, pasivos y activos contingentes.**

La NIC 37 *Provisiones, Pasivos contingentes y Activos contingentes* define los términos a los que hace referencia de la siguiente forma:

“Una *provisión* es un pasivo en el que existe incertidumbre acerca de su cuantía o vencimiento. (...)

Un *pasivo contingente* es: a) una obligación posible, surgida a raíz de sucesos pasados y cuya existencia ha de ser confirmada sólo por la ocurrencia o la falta de ocurrencia de uno o más hechos futuros sucesos inciertos que no están enteramente bajo el control de la entidad; o b) una obligación presente, surgida a raíz de sucesos pasados, que no se han reconocido contablemente porque (i) no es posible que para satisfacerla se vaya a

requerir una salida de recursos que incorporen beneficios económicos; o (ii) el importe de la obligación no pueda ser medido con la suficiente fiabilidad.

Un *activo contingente* es un activo de naturaleza posible, surgido a raíz de sucesos pasados, cuya existencia ha de ser confirmada sólo por la ocurrencia, o en su caso por la no ocurrencia, de uno o más eventos inciertos en el futuro, que no están enteramente bajo el control de la entidad”. (IASB, 2001)

Contablemente, sólo se reconocen las provisiones, siempre y cuando cumplan con los requisitos estipulados en la NIC 37. Estos son, primero que exista una obligación presente resultado de sucesos pasados, probabilidad de desprenderse de recursos, y una estimación fiable del importe. Los pasivos y activos contingentes, la entidad no debe reconocerlos en los estados financieros, de acuerdo con la NIC 37, ya que se informarán en las notas a los estados financieros con la descripción de su naturaleza correspondiente.

Tabla 27. **Tipos de Pasivos**

Tipos de pasivos	Tratamiento contable
Provisiones	Las provisiones deben revisarse en cada fecha de balance y ser ajustadas, de corresponder, para reflejar la mejor estimación existente en ese momento. En el caso que una provisión cuya salida de recursos ya no sea probable, se debe proceder a liquidar y revertir la provisión, esto es, se reconoce un abono a resultados por “recuperación” de provisiones o excesos de provisiones, como lo requiere la NIC 37, salvo desmantelamiento, retiro o restauración de un activo. Si la provisión se descontó (se midió al valor presente), el valor en libros aumentará en cada período contable para reflejar el paso del tiempo; reconociéndose dicho incremento como un gasto financiero, como lo prescribe la NIC 37.
Provisiones por obsolescencia, incobrables y similares	Ciertas disminuciones de activos efectuadas para reflejar la pérdida por deterioro de su valor se reflejan contablemente en cuentas llamadas provisiones; estas llamadas provisiones se realizan para no rebajar directamente el valor libros del activo que está siendo sujeto a deterioro o incobrabilidad. Desde el punto de vista de IFRS, estas cuentas no constituyen provisiones; sino que son llamadas cuentas correctivas o cuentas complementarias de activos y que se presentan deduciendo el respectivo activo en el balance.
Reembolsos	Los reembolsos se reconocen si y solo si cuando se sea prácticamente segura su recepción. La NIC 37 no permite compensar el activo con el pasivo, y el monto del activo no puede

	ser superior al monto de la provisión.
Gravámenes	El suceso que genera la obligación que da lugar a un pasivo para pagar un gravamen es la actividad que produce el pago del gravamen (ventas, activos o pasivos), en los términos señalados por la legislación. La fecha del reconocimiento contable del gasto del gravamen no es necesariamente la fecha de generación de la actividad (momento en que se celebra el acuerdo contractual con el cliente), es un elemento necesario, pero no suficiente para registrar el gasto (costo), sino que debe corresponder a la fecha que impone la autoridad gubernamental, que tampoco es la fecha en que se debe pagar el gravamen.

*Fuente:* (Ruz Farías, Una Doctrina Sobre las IFRS, 2014)

Adicionalmente, el Consejo Técnico de la Contaduría Pública ha establecido:

“Las provisiones pueden distinguirse de otros pasivos, tales como los acreedores comerciales y otras obligaciones acumuladas (o devengadas) que son objeto de estimación, por la existencia de incertidumbre acerca del momento del vencimiento o de la cuantía de desembolsos futuros necesarios para su cancelación. En contraste con las provisiones:

- (a) Los acreedores comerciales son cuentas por bienes o servicios que han sido suministrados o recibidos por la entidad y además han sido objeto de facturación o de acuerdo formal con el proveedor; y
- (b) Las obligaciones acumuladas (devengadas) son cuentas por pagar por el suministro o recepción de bienes o servicios que no han sido pagados, facturados o acordados formalmente con el proveedor, e incluyen las partidas que se deben a los empleados (por ejemplo, a causa de las partes proporcionales de las vacaciones retribuidas acumuladas hasta el momento del cierre. Aunque a veces sea necesario estimar el importe o el vencimiento de las obligaciones acumuladas o (devengadas), la certidumbre asociada a las mismas es menor, que en el caso de las provisiones”. (CTCP, 2018- 184)



Fiscalmente, el ET establece en su artículo 261 que “no integran el patrimonio bruto los activos contingentes de conformidad con la técnica contable (...)”, y en el artículo 286 “no tiene el carácter de deudas (...) las provisiones y pasivos contingentes según lo define la técnica contable” (Ley 1819, 2016).

Por otra parte, se generan diferencias en los costos y gastos por provisiones, siguiendo los artículos 59 y 105 del Estatuto Tributario, modificados por la Ley 1819 de 2016, una vez que se establece que únicamente “serán deducibles en el momento en que surja la obligación de efectuar el respectivo desembolso con un monto y fecha ciertos”, a menos que otra norma lo limite. Entre estos costos y gastos por provisiones, también se incluyen las provisiones por desmantelamiento, restauración y rehabilitación, así como los pasivos laborales.

Finalmente, respecto de otros pasivos estimados y provisiones, para efectos fiscales sólo se reconocerán en el momento en que surja la obligación de efectuar el desembolso con un monto y fecha cierto, y no exista limitación alguna; también se tendrán diferencias por ingresos diferidos correspondientes a programas de fidelización con vencimiento superior a un año y provisiones por desmantelamiento (Rodríguez Vásquez, 2018).

### **2.3 Ingresos por actividades ordinarias**

Bajo el sistema contable, se tienen las siguientes apreciaciones. Para efectos del reconocimiento de un ingreso ordinario, debe ser probable que los beneficios económicos futuros fluyan hacia la empresa y sea probable medir con fiabilidad los ingresos como los costos. Su medición debe realizarse utilizando el valor razonable, el cual es el precio que sería recibido

por vender un activo o pagado por transferir un pasivo en una transacción por acuerdo entre las partes (Ruz Farías, 2014).

De otra parte, los principios que aplican por parte de una entidad para presentar la información respecto a los ingresos, se encuentran contenidos en la Norma Internacional de Información Financiera 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes* – NIIF 15 (IASB, 2014, págs. 9-11) como se resume a continuación:

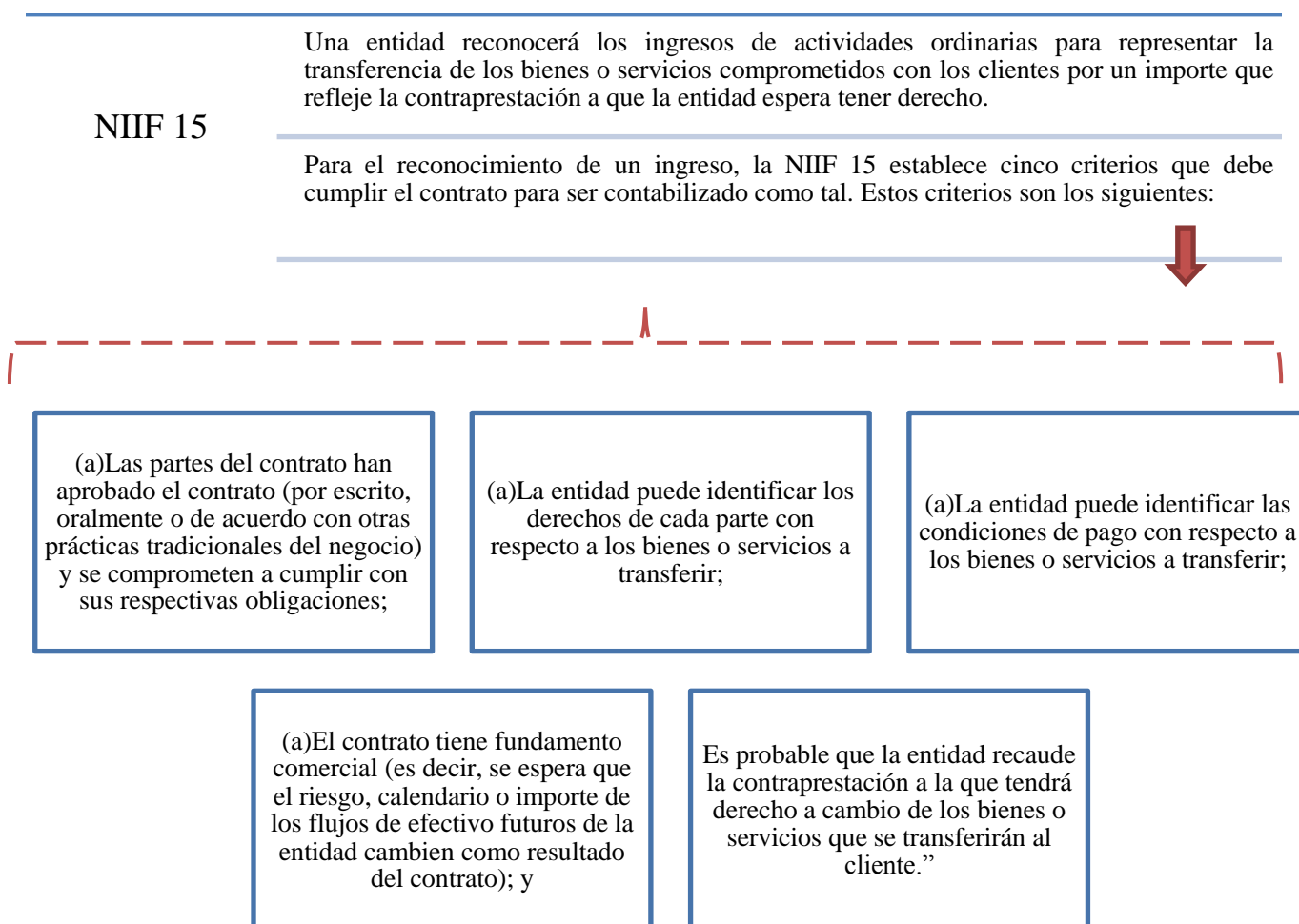


Figura 12. Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes

**Fuente:** Elaboración propia

Otro aspecto importante es el reconocimiento de ingresos por prestación de servicios, por intereses, regalías y dividendos:

Tabla 28. **Tipo de Ingresos**

Tipo de ingreso	Tratamiento contable
Servicios	Los ingresos ordinarios provenientes de la prestación de servicios deben reconocerse considerando el grado de terminación o realización de la prestación del servicio a la fecha del balance, siempre y cuando el resultado final de una transacción pueda ser estimado con fiabilidad. Bajo este método, los ingresos ordinarios se reconocen en los periodos contables en los cuales tiene lugar la prestación del servicio (Ruz Farías, Una Doctrina Sobre las IFRS, 2014).
Intereses	Los intereses que son la remuneración por el dinero dado en uso, deberán ser reconocidos en función del tiempo transcurrido y utilizando el método del tipo de interés efectivo (11.15/11.20) (11.15) El costo amortizado de un activo financiero o un pasivo financiero en cada fecha sobre la que se informe es el neto de los siguientes importes: (a) el importe al que se mide en el reconocimiento inicial el activo financiero o el pasivo financiero; (b) menos los reembolsos del principal, (c) más o menos, la amortización acumulada, utilizando el método del interés efectivo, de cualquier diferencia existente entre el importe en el reconocimiento inicial y el importe al vencimiento, (d) menos, en el caso de un activo financiero, cualquier reducción (reconocida directamente o mediante el uso de una cuenta correctora) por deterioro del valor o incobrabilidad. (11.20). Si una entidad revisa sus estimaciones de pagos o cobros, ajustará el importe en libros del activo financiero o pasivo financiero (o grupos de instrumentos financieros) para reflejar los flujos de efectivo reales y estimados ya revisados. La entidad volverá a calcular el importe en libros computando el valor presente de los flujos de efectivos futuros estimados utilizando la tasa de interés efectiva original del instrumento financiero. La entidad reconocerá el ajuste como ingreso o gasto en el resultado en la fecha de revisión.
Regalías	Son la remuneración por la cesión del derecho de uso de marcas, patentes, derechos de autor, etc. Se reconocen sobre una base de devengo. Esto quiere decir, que podrán ser el resultado de un resultado de una fórmula con base en un importe y la aplicación de una tarifa (cantidad variable), o podrán ser un valor fijo, o una combinación de ambas opciones. En todo caso, la obtención de regalías atenderá la sustancia del contrato que fundamenta su origen.
Dividendos	Los dividendos, que son la parte de los beneficios que una entidad reparte entre sus propietarios debe reconocerse cuando se establezca el derecho a recibirlos. En todo caso, los ingresos provenientes de intereses, regalías, y dividendos deberán reconocerse siempre y cuando sea probable recibir los beneficios económicos asociados con la transacción, y el importe de los ingresos pueda ser medido de forma fiable.

*Fuente:* (Legis, 2019)

Para efectos del impuesto de renta se deben incluir los ingresos devengados contablemente, con independencia de la facturación, en virtud de lo establecido por el artículo 28 del ET, que aplica las limitaciones y excepciones en la determinación de la base fiscal de los ingresos, de la siguiente forma:

*Tabla 29. Realización del ingreso para los obligados a llevar contabilidad*

<p><b><i>Artículo 28. Realización del ingreso para los obligados a llevar contabilidad. Para los contribuyentes que estén obligados a llevar contabilidad, los ingresos realizados fiscalmente son los ingresos devengados contablemente en el año o período gravable.</i></b></p> <p><b><i>Los siguientes ingresos, aunque devengados contablemente, generarán una diferencia y su reconocimiento fiscal se hará en el momento en que lo determine este Estatuto y en las condiciones allí previstas:</i></b></p>	
1.	En el caso de los dividendos provenientes de sociedades nacionales y extranjeras, el ingreso se realizará en los términos del numeral 1 del artículo 27 del Estatuto Tributario.
2.	En el caso de la venta de bienes inmuebles el ingreso se realizará en los términos del numeral 2 del artículo 27 del Estatuto Tributario.
3.	En las transacciones de financiación que generen ingresos por intereses implícitos de conformidad con los marcos técnicos normativos contables, para efectos del impuesto sobre la renta y complementario, solo se considerará el valor nominal de la transacción o factura o documento equivalente, que contendrá dichos intereses implícitos. En consecuencia, cuando se devengue contablemente, el ingreso por intereses implícitos no tendrá efectos fiscales.
4.	Los ingresos devengados por concepto de la aplicación del método de participación patrimonial de conformidad con los marcos técnicos normativos contables, no serán objeto del impuesto sobre la renta y complementarios. La distribución de dividendos o la enajenación de la inversión se regirán bajo las disposiciones establecidas en este estatuto.
5.	Los ingresos devengados por la medición a valor razonable, con cambios en resultados, tales como propiedades de inversión, no serán objeto del Impuesto sobre la Renta y Complementarios, sino hasta el momento de su enajenación o liquidación, lo que suceda primero.
6.	Los ingresos por reversiones de provisiones asociadas a pasivos, no serán objeto del impuesto sobre la renta y complementarios, en la medida en que dichas provisiones no hayan generado un gasto deducible de impuestos en períodos anteriores.
7.	Los ingresos por reversiones de deterioro acumulado de los activos y las previstas en el párrafo del artículo 145 del Estatuto Tributario, no serán objeto del impuesto sobre la renta y complementarios en la medida en que dichos deterioros no hayan generado un costo o gasto deducible de impuestos en períodos anteriores.
8.	Los pasivos por ingresos diferidos producto de programas de fidelización de clientes deberán ser

reconocidos como ingresos en materia tributaria, a más tardar, en el siguiente período fiscal o en la fecha de caducidad de la obligación si este es menor.

9. Los ingresos provenientes por contraprestación variable, entendida como aquella sometida a una condición –como, por ejemplo, desempeño en ventas, cumplimiento de metas, etc.– no serán objeto del impuesto sobre la renta y complementarios sino hasta el momento en que se cumpla la condición.
10. Los ingresos que de conformidad con los marcos técnicos normativos contables deban ser presentados dentro del otro resultado integral, no serán objeto del impuesto sobre la renta y complementarios, sino hasta el momento en que, de acuerdo con la técnica contable, deban ser presentados en el estado de resultados, o se reclasifique en el otro resultado integral contra un elemento del patrimonio, generando una ganancia para fines fiscales producto de la enajenación, liquidación o baja en cuentas del activo o pasivo cuando a ello haya lugar.

**Parágrafo 1°.** Cuando en aplicación de los marcos técnicos normativos contables, un contrato con un cliente no cumpla todos los criterios para ser contabilizado, y, en consecuencia, no haya lugar al reconocimiento de un ingreso contable, pero exista el derecho a cobro, para efectos fiscales se entenderá realizado el ingreso en el período fiscal en que surja este derecho por los bienes transferidos o los servicios prestados, generando una diferencia.

*Fuente:* (Ley 1819, 2016)

De acuerdo con lo anterior, es necesario que la compañía reconozca sus ingresos según lo expuesto en sus políticas contables, las cuales han debido ser estructuradas dando cumplimiento a los lineamientos establecidos en la NIIF 15, para el caso de las NIIF plenas, cuyo base es la acumulación o devengo. Por lo que, en principio no habrá mayores diferencias salvo por los ingresos que tengan impacto en la conciliación fiscal.

Se presentan diferencias en la conciliación fiscal por los conceptos contables que no son reconocidos fiscalmente, como lo son los ingresos por interés implícito, ingresos devengados por la aplicación del método de participación patrimonial en las inversiones, ingresos obtenidos en la medición a valor razonable con cambios en resultados, ingresos por reversiones de provisiones y reversión de deterioro acumulado que no hayan sido reconocidos previamente como gasto o costo deducible, ingresos diferidos por fidelización de clientes, ingresos provenientes de contraprestación variable, e ingresos presentados en el otro resultado integral.

Estos conceptos, los cuales son mencionados en el artículo 28 del ET, son objeto de revisión en la conciliación fiscal al presentar diferencias entre el sistema contable y el sistema tributario, en la medida que, aunque son reconocidos contablemente bajo las Normas Internacionales de Información Financiera – NIIF, estos ingresos no son reales ni se entienden como realizados por parte del contribuyente bajo el sistema fiscal. Debido a que, no pueden ser gravadas utilidades no realizadas, que distorsionen la capacidad contributiva y económica de la entidad, en cumplimiento de las finalidades de inversión y gasto público del Estado (Argüello & Nocera, 2018, pág. 152).

## **2.4 Acuerdos conjuntos**

La Norma Internacional de Información Financiera 11 *Acuerdos Conjuntos* define en el párrafo 4 que, un acuerdo conjunto como “un acuerdo mediante el cual dos o más partes mantienen control conjunto” y además establece en el párrafo 6 que “un acuerdo conjunto es una operación conjunta o un negocio conjunto” (IASB, 2011, pág. 6).

Ahora bien, de acuerdo con la NIIF 11 en sus párrafos 15 y 16, una operación conjunta es en el cual “las partes que tienen control conjunto del acuerdo tienen derecho a los activos y obligaciones con respecto a los pasivos, relacionados con el acuerdo” y un negocio conjunto es en el cual “las partes que tiene control conjunto del acuerdo tienen derecho a los activos netos del acuerdo” (IASB, 2011, pág. 7).

Si contablemente el acuerdo conjunto es clasificado como un *negocio conjunto*, siguiendo la NIIF 11, un participante “reconocerá su participación en un negocio conjunto como

una inversión y contabilizará esa inversión utilizando el método de la participación de acuerdo con la NIC 28” (IASB, 2011, pág. 8), con las mismas implicaciones tratadas en el literal anterior, para las inversiones en asociadas y negocios conjuntos.

Para los acuerdos conjuntos que son clasificados como *operaciones conjuntas* la NIIF 11 en el párrafo 20, establece que:

“Un operador conjunto reconocerá en relación con su participación en una operación conjunta: (a) sus activos, incluyendo su participación en los activos mantenidos conjuntamente; (b) sus pasivos, incluyendo su participación en los pasivos mantenidos conjuntamente; (c) ingresos de actividades ordinarias procedentes de la venta de su participación en el producto que surge de la operación conjunta; (d) su participación en los ingresos de actividades ordinarias procedentes de la venta del producto que realiza la operación conjunta; y (e) sus gastos, incluyendo su participación en los gastos incurridos conjuntamente”.

(IASB, 2011, pág. 8)

En el párrafo siguiente se menciona que se contabilizaran los activos, pasivos, ingresos y gastos de la operación conjunta siguiendo las NIIF aplicables en cada caso.

Fiscalmente, el artículo 18 del ET, modificado por la Ley 1819 de 2016 en el artículo 20, establece:

**“Art. 18. Contratos de colaboración empresarial.**

Los contratos de colaboración empresarial tales como consorcios, uniones temporales, joint ventures y cuentas en participación, no son contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios. Las partes en el contrato de colaboración empresarial, deberán declarar de manera independiente los activos, pasivos, ingresos, costos y deducciones que les correspondan, de acuerdo con su participación en los activos, pasivos, ingresos, costos y gastos incurridos en desarrollo del contrato de colaboración empresarial. Para efectos tributarios, las partes deberán llevar un registro sobre las actividades desarrolladas en virtud del contrato de colaboración empresarial que permita verificar los ingresos, costos y gastos incurridos en desarrollo del mismo”. (Ley 1819, 2016)

De esta forma, como no se establece en el sistema tributario una metodología a seguir para el tratamiento de las operaciones conjuntas y de los negocios conjuntos, por lo tanto, se seguirá lo establecido en la norma contable, esta es la NIIF 11 sobre acuerdos conjuntos. Sin embargo, la referencia a la norma contable no está claramente expresada en la norma fiscal, lo que genera incertidumbre. Se pueden generar de forma adicional, diferencias en la aplicación de la norma contable.

Se presentan así diversos tratamientos contables en materia de acuerdos conjuntos, guiados por la NIIF 11, y por el contrario en la norma fiscal, al no diferenciar las operaciones conjuntas y los acuerdos conjuntos, no se contemplan algunos casos o el tratamiento fiscal



establecido difiere del contable. Llevando a la divergencia entre los sistemas contable y fiscal, lo que implica la obtención de diferencias en la conciliación fiscal.

Un aspecto que llama la atención de la aplicación de esta norma es el efecto fiscal y contable de las operaciones comerciales entre las partes y el acuerdo conjunto; la norma contable, indica que cuando una entidad realiza una transacción con una operación conjunta en la que es un operador conjunto, tal como una venta o aportación de activos, está realizando la transacción con las otras partes de la operación conjunta y, como tal, el operador conjunto reconocerá ganancias y pérdidas procedentes de esta transacción solo en la medida de las participaciones de las otras partes en la operación conjunta (NIIF 11 P B34). Según esta norma, la utilidad o pérdida se reconocerá en el resultado solo en la medida de las participaciones de las otras partes de la operación conjunta.

En Colombia una operación conjunta puede ser desarrollada a través de un consorcio o una unión temporal, la integración de las operaciones no tendrá muchas diferencias entre lo contable y fiscal dado que se integrarán los activos, pasivos, ingresos, costos y gastos de acuerdo con la participación en el consorcio, sin embargo, las operaciones entre las partes y el consorcio no tienen un tratamiento especial en la norma fiscal y se deberán aplicar las normas generales generando un cálculo de impuesto diferido.

Veamos con un ejemplo sencillo lo indicado anteriormente:

### ***Ejemplo 10***

A y B son miembros de un consorcio donde tienen una participación del 60 y 40% respectivamente, las decisiones importantes se toman de manera unánime, por lo que el consorcio se clasifica como una operación conjunta. A le vende un activo al consorcio por \$ 1.000 y dicho activo tiene un costo contable y fiscal de \$ 700, generando una utilidad en la operación de \$ 300. Según lo indicado anteriormente, A solo podrá reconocer en el resultado el 40% de la utilidad, que corresponde a la participación de B, esto es  $(300 \times 40\% = 120)$  y se tendrá una ganancia no realizada contablemente de \$ 180.

El análisis fiscal que se debe hacer en este caso es si A debe tributar sobre los \$ 300, es decir, por el total de la utilidad o sobre esta, para lo cual se deberá analizar según el artículo 28 del ET los ingresos realizados contablemente, o sea, los devengados contablemente. Entonces, en este caso, solo se tributaría por la utilidad que se realiza con B, esto es sobre los \$ 120, pero se deberá tener en cuenta que el artículo 18 del ET no permite que en el contrato se tengan rendimientos garantizados

En este sentido a pesar de que no existe un ingreso para efectos contables sobre el 60%, que corresponde a la participación en el acuerdo, para los efectos fiscales si se deberá realizar un ingreso lo que dará lugar al cálculo de un impuesto diferido.

El siguiente ejemplo muestra las diferentes formas de contabilización de un contrato según lo establecido en la NIIF 11 y NIIF 15:

Tabla 30. Contabilización de un contrato según lo establecido en la NIIF 11 y NIIF 15

<b>Información Inicial</b>						
<b>Balance</b>						
Activos del acuerdo						10.000
Activos de Solo de A, pero aportados al acuerdo						6.000
Pasivos						4.000
Activos netos						12.000
<b>Estado de Resultados</b>						
Ingresos						10.000
Costos						8.000
Utilidad						2.000
Participación A Y B						50%
<b>Detalle</b>	<b>Operación Conjunta</b>		<b>Negocio Conjunto</b>		<b>Principal / Agente</b>	
	A	B	A	B	A	B
<b>Balance</b>						
Activos	5.000	5.000			10.000	
Activos de A	6.000		6.000		6.000	
Inversiones			3.000	3.000		
Pasivos	2.000	2.000			4.000	
<b>Patrimonio neto</b>	<b>9.000</b>	<b>3.000</b>	<b>9.000</b>	<b>3.000</b>	<b>12.000</b>	
<b>Estado de Resultados</b>						
Ingresos	5.000	5.000			10.000	1.000
Costos	4.000	4.000			9.000	
Método de Participación			1.000	1.000		
<b>Utilidad Neta</b>	<b>1.000</b>	<b>1.000</b>	<b>1.000</b>	<b>1.000</b>	<b>1.000</b>	<b>1.000</b>

*Fuente:* Elaboración propia

Las diferencias que se presentan entre el sistema contable y el tributario, en aquellas inversiones clasificadas como acuerdos conjuntos o transacciones consideradas como una combinación de negocios, se originan en los diversos tratamientos contables que se consideran bajo las Normas Internacionales de Información Financiera – NIIF, en contraste al limitado acercamiento que la norma fiscal hace referente a su tratamiento y la falta de diferenciación entre estas operaciones o transacciones, mediante la aplicación del artículo 18 del ET, como se verá más adelante.

### ***Combinación de negocios***

Una transacción identificada como una combinación de negocios, presentara de acuerdo con la Norma Internacional de Información Financiera 3 *Combinaciones de Negocios* el método de adquisición para reconocer la combinación de negocios. Para la aplicación de este método se requiere: (a) identificación de la adquirente; (b) determinación de la fecha de adquisición; (c) reconocimiento y medición de los activos identificables adquiridos, de los pasivos asumidos y cualquier participación no controladora en la adquirida; y (d) reconocimiento y medición de la plusvalía o ganancia por compra en términos muy ventajosos. (IASB, 2001, pág. 9)

De esta forma, contablemente se establece el reconocimiento de las ganancias obtenidas por condiciones muy ventajosas en un negocio, es decir la plusvalía, que para efectos fiscales es sinónimo de Good Will, fondo de comercio y crédito mercantil. La plusvalía, sin embargo, no es objeto de amortización fiscal ni contable, pero debido a que su medición contable se realiza por medio del valor razonable, en la fecha de la adquisición (IASB, 2001, pág. 37), se le realizará la prueba de deterioro de valor de acuerdo con la NIC 36 (IASB, 2001, pág. 49).

Los criterios aplicados para la contabilización de un acuerdo conjunto dependerán de los derechos y obligaciones de los partícipes que hayan sido incorporados en el contrato. Dada esta situación, el Consejo Técnico de la Contaduría Pública recomienda que las entidades revisen el contenido de las estipulaciones que formalizan el contrato y, con base en esta información, clasifiquen el acuerdo como un negocio conjunto o como una operación conjunta (CTCP, Concepto 512, junio 16 de 2017).

## 2.5 Inversiones en asociadas

La Norma Internacional de Contabilidad 28 *Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos* define en el párrafo número tres (3) a una asociada como “una entidad sobre la que el inversor tiene una influencia significativa” y a un negocio conjunto como “un acuerdo conjunto mediante el cual las partes que tienen control conjunto del acuerdo tienen derecho a los activos netos del acuerdo” (IASB, 2003, pág. 6).

Adicional, en la NIC 28 se establece la aplicación del método de la participación para la contabilización de las inversiones en asociadas y en negocios conjuntos. De esta forma, también se presenta la definición correspondiente a este método, de la siguiente forma:

“El *método de la participación* es un método de contabilización según el cual la inversión se registra inicialmente al costo, y es ajustada posteriormente por los cambios posteriores a la adquisición en la parte del inversor, de los activos netos de la participada. El resultado del periodo del inversor incluye su participación en el resultado del periodo de la participada y el otro resultado integral del inversor incluye su participación en el otro resultado integral de la participada”. (IASB, 2003, pág. 6).

En el tratamiento tributario, se entiende la realización del ingreso en la medida que se decreten los ingresos de dividendos y participaciones mediante asamblea o junta de socios. No se genera diferencia con las Normas Internacionales de Información Financiera – NIIF de forma general, con excepción de los dividendos en inversiones en asociadas, negocios conjuntos o

subsidiarias, que fueron reconocidas de forma posterior por el método de la participación, siguiendo lo establecido en la NIC 28, donde sí se presentan diferencias.

Los ingresos obtenidos a través del uso del método de la participación no tienen efecto tributario, dado que la participación en los resultados y en el otro resultado integral de las asociadas, los negocios conjuntos y las subsidiarias deben excluirse en la conciliación fiscal. Sin embargo, los dividendos y participaciones decretados a la entidad, si generan efectos tributarios. Por lo tanto, se presenta diferencia por el uso del método de la participación en la medida que afecte el resultado de la entidad, mientras que la distribución de dividendos a la entidad no afecta el resultado del periodo.

Para el caso en que, según la NIC 28 en el párrafo 22, se interrumpe el uso del método de la participación, debido a que la “participación retenida en la anterior asociada o negocio conjunto es un activo financiero, la entidad medirá la participación retenida al valor razonable” (IASB, 2003, pág. 10), siguiendo la NIIF 9. En este caso, por la medición al valor razonable se presentará diferencia en la conciliación fiscal, en la medida que el ET en el artículo 272 establece que:

**“Art. 272. Valor de las acciones, aportes, y demás derechos en sociedades.** Las acciones y derechos sociales en cualquier clase de sociedades o entidades deben ser declarados por su costo fiscal, cuando haya lugar a ello.

Para los contribuyentes obligados a utilizar sistemas especiales de valoración de inversiones, de acuerdo con las disposiciones expedidas al respecto por las entidades de

control, el valor patrimonial será el que resulte de la aplicación de tales mecanismos de valoración. (Decreto 624, 1989)".

## **CAPÍTULO 3**

### **DIVIDENDOS**

#### **3.1 Concepto de Dividendos**

Existen diversas definiciones de dividendos, rescatamos aquí la establecida por José M. Castro, según el cual, existen tres pilares que conforman la definición de dividendos (i) entidad distribuidora, (ii) participación social y (iii) la relación entre el ingreso y la participación. Así,

“los dividendos son las distribuciones de beneficios a quienes tienen inversiones propias (...) es decir, para hablar de dividendos es necesario que una entidad tenga beneficios y pueda distribuirlos, pues solo así se creará la ficción que la renta de la actividad económica desarrollada se atribuye a la sociedad y que los socios reciben rendimientos cuya fuente es la participación social (Castro Arango, 2016)”.

Asimismo, los dividendos se definen como el resultado positivo obtenido por parte del ente económico como consecuencia de las operaciones realizadas durante el ejercicio (Superintendencia de Sociedades, 2009).

Desde el punto de vista comercial en Colombia, se debe distinguir entre la existencia de utilidades y la decisión del órgano corporativo de distribuir y hacer el pago de dividendos. En cuanto a las utilidades, se tiene que al final de cada ejercicio social y por lo menos una vez al año (31 de diciembre), las sociedades deberán cortar sus cuentas, preparar y difundir sus estados



financieros de propósito general certificados (Ley 222, 1995. Art. 34), con base en los cuales se determinará si hubo o no utilidad.

La distribución de las utilidades sociales se hará en proporción a la parte pagada del valor nominal de las acciones, cuotas o partes de interés de cada asociado, si en el contrato (Estatutos) no han previsto válidamente otra cosa. Por regla general, las normas en el contrato (Estatutos) no pueden privar a los socios de la participación en utilidades ya que la finalidad principal de una sociedad es generar dividendos para sus accionistas. (Código de Comercio. Art. 150).

Tratándose de las sociedades por acciones simplificadas, por ejemplo, la distribución y pago de utilidades lo hace la sociedad a quien tenga la calidad de accionista al tiempo de hacerse exigible cada pago, por lo que en principio solo habrá lugar a repartición de utilidades cuando el total de las pérdidas esté cubierto, así como, de existir utilidad el dividendo se pagará de acuerdo con el tipo de acción suscrita por el accionista (privilegiadas, de dividendo preferencial y sin derecho a voto, con dividendo fijo anual y acciones de pago) (Quiroga, 2016).

El pago de dividendos por su parte tiene tratamiento para las sociedades anónimas y sociedades por acciones simplificadas, en el artículo 455 del Código de Comercio, según el cual:

“El pago del dividendo se hará en dinero en efectivo, en las épocas que acuerde la asamblea general al decretarlo y a quien tenga la calidad de accionista al tiempo de hacerse exigible cada pago”

Por regla general no podrá distribuirse suma alguna por concepto de utilidades si éstas no se hallan justificadas por balances reales y fidedignos (Código de Comercio. Art. 151)., es decir, la utilidad que se pondrá a disposición de los accionistas o socios para repartirse como dividendo es la determinada en el estado de resultado del periodo, para lo cual, se debe tener en cuenta que las mediciones provenientes del valor razonable con afectación al estado de resultados del período deben reportarse sobre la base de un ingreso en efectivo para efectos de la distribución de dividendos sobre utilidades (Superintendencia de Sociedades, 2018).

La Circular Básica Jurídica de la Superintendencia de Sociedades resume en las siguientes reglas el criterio comercial para el pago de dividendos:

“A. No podrá distribuirse suma alguna por concepto de utilidades si estas no se hallan justificadas en balances reales y fidedignos, así como tampoco podrán distribuir estas sumas, si no se han enjugado pérdidas de ejercicios anteriores que afecten el capital.

B. El dividendo podrá pagarse en forma de acciones liberadas cuando así lo apruebe la asamblea general de accionistas con el voto del 80% de las acciones presentes en la reunión. Para tal efecto no se requiere elaborar reglamento de colocación de acciones.

(...)

C. En todo caso, el dividendo en acciones solo podrá pagarse a los socios que así lo acepten. En el mismo sentido, los dividendos también podrán pagarse en bienes

distintos de acciones siempre y cuando los asociados así lo acepten y que el máximo órgano social haya previsto esta situación para el pago.

D. El derecho que tiene el accionista sobre la capitalización de utilidades es abstracto, por cuanto se concreta en el momento en que sea decretado el dividendo. Pero, así como la asamblea general, con el quórum previsto en los estatutos, puede inmovilizar las utilidades no distribuidas, dándoles una destinación específica, goza de los mismos poderes para inmovilizar reservas o utilidades no distribuidas a través de su capitalización.

E. La posibilidad de que las utilidades puedan ser distribuidas no implica que estas ingresen en el patrimonio del accionista, porque se trata de una simple expectativa de un derecho, ya que su efectividad depende de la voluntad social manifiesta a través de la asamblea; por consiguiente, si ella resuelve aplazar la distribución de utilidades y tenerlas hasta el momento de la liquidación, no se está afectando el patrimonio del accionista porque él sigue con los mismos derechos proporcionales en los activos líquidos. Es por esto por lo que, es posible afirmar que en la capitalización de utilidades no existe aporte de la accionista”. (Superintendencia de Sociedades, 2017)

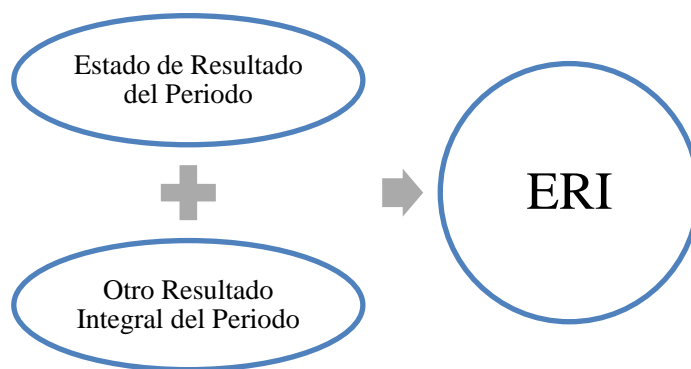
### **3.2 Aspectos de la Utilidad Contable (NIIF)**

Ahora bien, a pesar que con la aplicación de las NIIF en principio no se modifica el régimen legal societario en materia de distribución de las utilidades (Superintendencia de Sociedades, 2016), a continuación, revisamos algunos conceptos contables y financieros que requieren ciertas aclaraciones para efectos de aplicar la normativa existente, con el fin de

establecer la utilidad comercial susceptible de ser distribuidas a los socios y accionistas de las sociedades.

Para determinar cuál es la *utilidad* que, de conformidad con las normas contables, queda a disposición de los socios para ser repartida, es indispensable hacer referencia a los resultados del período, de los cuales hacen parte los ingresos y gastos.

Para efectos contables, los ingresos menos los gastos es equivalente al resultado del periodo, los cuales se presentan en el Estado de Resultado Integral (“ERI”) y se compone del Estado de Resultado (“ER”) y el Otro Resultado Integral (“ORI”). En el primero se determina la ganancia o pérdida antes del impuesto de renta discriminando los ingresos, costos y gastos del contribuyente, partiendo del estado de resultados para llegar, mediante ajustes a la base fiscal. Mientras que, en el ORI se reconocen las ganancias o pérdidas no realizadas, aunque existan casos en que las ganancias o pérdidas no realizadas son registradas en el resultado del período.



*Figura 13.* Estructura del Estado de Resultado Integral  
**Fuente:** Elaboración propia

En Colombia, el ERI se definen de la misma forma para los Grupos 1 y 2 de la siguiente forma:

Tabla 31. **Estado de Resultado Integral**

ERI	Desarrollo
Estado de Resultado del Período	<p>Se debe aplicar presentando un modelo funcional o por objeto.</p> <p>En general, presenta la separación de la distribución de los resultados del periodo integrales entre las participaciones no controladoras y propietarios de la controladora. Así como importes que separen como mínimo, los ingresos de actividades ordinarias, los ingresos y costos financieros, la participación de las asociadas y negocios conjuntos, los costos financieros e impuestos.</p> <p>EL modelo funcional incorpora los costos de ventas y refleja el margen de ganancia bruta. La clasificación por objeto presenta la destinación a los tipos de gasto, de manera que se puede advertir el valor total de los gastos que no generan desembolso como la depreciación y amortización. Bajo la función, estos rubros estarían distribuidos en los costos, gastos administrativos y operativos.</p>
Otro Resultado Integral del Período	<p>La sección de ORI debe presentar las partidas agrupadas, siguiendo los lineamientos NIIF, entre (i) los importes que no se reclasificarán posteriormente al resultado del período; (ii) los importes que se reclasificarán posteriormente a resultados del período cuando se cumplan las condiciones específicas.</p> <p>La incorporación del ORI como una sección del resultado del estado de ingresos y gastos tiene mucho que ver con la definición de ingreso y gastos que se estableció en el marco conceptual. En efecto, cuando se estableció que los ingresos (gastos) surgen del incremento (disminución) de los beneficios económicos durante el período contable en la forma de flujos de entrada (salida) o mejoramiento (deterioro) de activos o disminución (incremento) de pasivos que resultan en un incremento (disminución) del patrimonio, distinto de los aportes y contribuciones patrimoniales, no podría admitirse reconocimiento o medición alguna, originado en variaciones de activos y pasivos, como parte del patrimonio, en un componente distinto de las ganancias retenidas.</p> <p>.</p>

*Fuente:* (Legis Publicaciones Actualizables)

A pesar de que el ERI está compuesto tanto por el ER como por el ORI, para efectos de distribución de dividendos, en opinión de la Superintendencia de Sociedades es el resultado del periodo ya que las partidas del ORI son partidas que aún no se han realizado. Al respecto se estableció:

“Por lo anterior, la “ganancia” que está a disposición del máximo órgano social para ser repartida a título de dividendo, es la determinada como total del resultado del período, toda vez que como se indicó anteriormente, los componentes

del ORI hacen parte del patrimonio, cuyos valores aún no se han realizado y por ende no son susceptibles de ser distribuidos entre los socios o accionistas” (Superintendencia de Sociedades, 2016).

Sin embargo, se debe tener en cuenta que en el resultado no siempre se presentan las partidas que se encuentren realizadas, dado que, está afectado por ingresos, producto de la medición al valor razonable o pérdidas de deterioro. Al respecto, lo que ha recomendado la Superintendencia es que la distribución de dividendos sobre utilidades que se originaron por el reconocimiento contable a valor razonable, sin que se haya reportado un ingreso efectivo podría representar un potencial riesgo para la Compañía que debe medirse (Superintendencia de Sociedades, 2015).

Ahora bien, para determinar la utilidad de acuerdo con el marco conceptual de contabilidad, se deben tener en cuenta los ingresos por actividades ordinarias, las ganancias y las ganancias no realizadas, así como los gastos, pérdidas y pérdidas no realizadas:

<p style="text-align: center;"><b>Ingresos</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Comprende ingresos por actividades ordinarias tales como ventas, honorarios, intereses, dividendos, alquileres y regalías.</li> </ul>	<p style="text-align: center;"><b>Ganancias</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Son otras partidas que cumpliendo la definición de ingresos, pueden o no surgir de las actividades ordinarias llevadas a cabo por la entidad.</li> <li>• Suponen incremento en los beneficios económicos, no son diferentes de la naturaleza de ingresos.</li> <li>• Son ganancias las obtenidas por la venta de activos no corrientes.</li> </ul>	<p style="text-align: center;"><b>Ganancias no realizadas</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Aquellas que surgen de la revaluación de títulos cotizados o los incrementos de importe en libros de los activos a largo plazo.</li> </ul>
<p style="text-align: center;"><b>Gastos</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Incluyen el costo de las ventas, los salarios y la depreciación.</li> <li>• Los gastos toman la forma de una salida o depreciación de activos, tales como efectivos y otras partidas equivalentes al efectivo, inventarios o propiedades planta y equipo.</li> </ul>	<p style="text-align: center;"><b>Pérdidas</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Otras partidas que cumpliendo con la definición de gastos pueden o no surgir de las actividades originarias de la entidad.</li> <li>• Las que resultan de siniestros irresistibles o por la venta de activos no corrientes.</li> </ul>	<p style="text-align: center;"><b>Pérdidas no realizadas</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Aquellas que surgen por el efecto que tienen los incrementos en la tasa de cambio de una determinada divisa.</li> </ul>

**Figura 14. Elementos para determinar la Utilidad**

**Fuente:** (Legis Publicaciones Actualizables)

Las ganancias y las pérdidas suelen presentarse netas de los gastos e ingresos relacionados con ellas. Como se nombró, lo que se tiene a título de ganancia es lo que podrá ser repartido a título de dividendo, sin perjuicio de que frente a las ganancias originadas por la medición del valor razonable con afectación al estado de resultados se haga considerando los riesgos del caso.

Ahora bien, para efectos tributarios los ajustes fiscales (conciliación) tienen como finalidad evitar gravar utilidades no realizadas y transacción valoradas que se presentan bajo NIIF y que no son indicativas de la capacidad contributiva del contribuyente, así como para limitar discrecionalidades contables que persigan un ahorro fiscal (Argüello M. S., 2018).

De esta manera, es claro que la decisión de distribuir utilidades para efectos del pago de dividendos se predica contablemente de la ganancia reflejada en el ERI, la cual podrá eventualmente tener en cuenta aquellos valores no realizados y reflejados en el ORI, tomando en cuenta que la decisión de reparto de los dividendos debe evaluarse a la luz de los intereses económicos de la entidad sin perder de vista la responsabilidad de los administradores en la toma de estas decisiones.

### **3.3 Dividendos para efectos fiscales**

La concepción de dividendo para efectos fiscales ha surtido modificaciones con la última modificación se dio con la Ley 1819 de 2016., donde se amplió el concepto de dividendo para incluir dentro de su definición la transferencia de utilidades obtenidas a través de Establecimientos Permanentes o sucursales del exterior.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 30 del ET para efectos fiscales se considera dividendos o participaciones en utilidades lo siguiente:



*Tabla 32. Dividendos para efectos fiscales*

Art. 30 ET	<p>Toda distribución de beneficios, en dinero o en especie, con cargo a patrimonio que se realice a los socios, accionistas, comuneros, asociados, suscriptores o similares, excepto la disminución de capital y la prima en colocación de acciones.</p>
	<p>La transferencia de utilidades que corresponden a rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional obtenidas a través de los establecimientos permanentes o sucursales en Colombia de personas naturales no residentes o sociedades y entidades extranjeras, a favor de empresas vinculadas en el exterior.</p>

*Fuente:* Elaboración propia

De acuerdo con lo anterior, para efectos fiscales, el concepto es más amplio dado que, se considera como *dividendo* la transferencia de utilidades de sucursales y establecimientos permanentes, aspecto que para efectos contables no es una utilidad.

En efecto, con esta definición, la “distribución de la utilidad neta” pierde relevancia. “Es decir, la definición anterior de dividendo estaba estructuralmente construida a partir de la distribución de la utilidad neta de la entidad respectiva, y ahora comprende toda distribución de “beneficios” – en dinero o especie con cargo a patrimonio (Zarama Martínez, 2017).

Adicional a lo establecido por el artículo 30 del E.T., el artículo 33-3 del mismo ordenamiento se encuentra un híbrido financiero para el caso de acciones preferentes, toda vez que si se reúnen todos los requisitos de dicha norma para ser considerado un dividendo preferencial el ingreso sería un rendimiento financiero y no un dividendo (Castro, 2017)

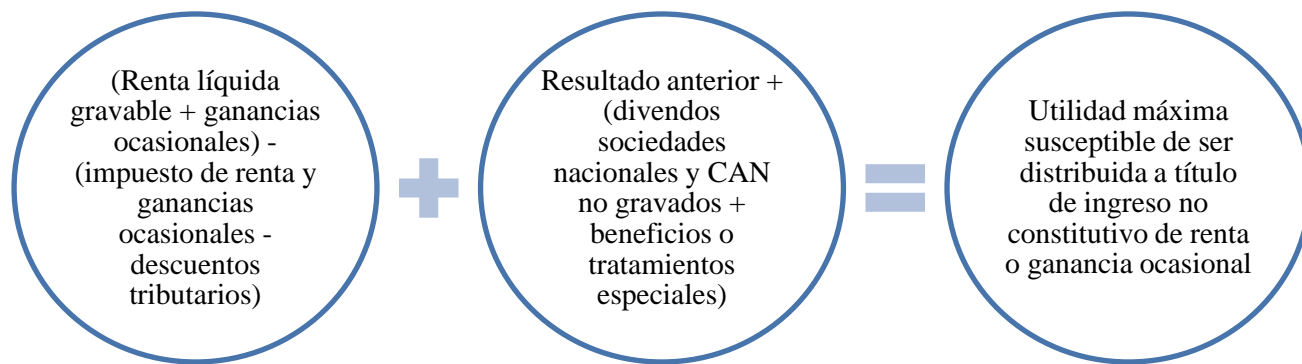
### **3.4 Dividendos y participaciones no gravadas**

El artículo 48 del ET establece que los dividendos y participaciones percibidas por los socios, accionistas, comuneros, asociados, suscriptores y similares que sean sociedades nacionales, no constituyen ni renta ni ganancia ocasional. Para efectos de ello, los dividendos y participaciones deben corresponder a utilidades que hayan sido declaradas en cabeza de la sociedad.

Sin embargo, con los cambios introducidos por la Ley 1819 del 2016 frente a la tributación de los dividendos, se cambia la filosofía inicial de la norma, puesto que lo que se buscaba con la aplicación del procedimiento establecido en el artículo 48 del estatuto tributario era que las utilidades que pagaran impuesto en cabeza de la sociedad no pagaran impuestos en cabeza de los socios y por eso tiene sentido de hablar de dividendo gravado y no gravado.

Luego de introducido los cambios de la Ley 1819 del 2016 se sigue hablando de dividendos gravados y no gravados, aunque en la práctica sobre todos se van a pagar impuestos, pero con una tarifa diferente,

Ahora bien, para efectos del cálculo del impuesto en su porción gravada y no gravada de los dividendos, con la aclaración anterior, de acuerdo con el artículo 49 del ET, se puede resumir en la siguiente fórmula básica:



**Figura 15.** Determinación de los dividendos y participaciones no gravados  
**Fuente:** Elaboración propia

Se debe tener en cuenta que el artículo 49 del ET establece que si la máxima utilidad susceptible de ser ingreso no constitutivo de renta o ganancia ocasional excede el monto de las utilidades comerciales del periodo, el exceso se podrá imputar a las utilidades comerciales futuras que tendrían la calidad de gravadas y que sean obtenidas dentro de los cinco (5) años siguientes a aquél en el que se produjo el exceso (carry-forward) o, a las utilidades calificadas como como gravadas que hubieren sido obtenidas durante los dos periodos anteriores a aquél en el se produjo el exceso (carry-back), para ser registrado en las cuentas de orden.

De la misma forma, las utilidades comerciales después de impuestos, obtenidas por la sociedad que sean exceso, tendrán la calidad de gravadas. Dichas utilidades se gravarán en cabeza de los socios, accionistas, asociados o similares, en el año en que se distribuyan, cuando no puedan ser imputadas hacia adelante o hacia atrás, practicando la retención en la fuente sobre el exceso gravado, al momento del pago o abono en cuenta.

Para efectos fiscales Colombia contempla un sistema clásico de doble tributación de los dividendos entre sociedad y socios, que parte de la base de considerar que los dividendos

percibidos por socios de sociedades nacionales no constituyen renta ni ganancia ocasional. El problema que se presenta es que tal desgravación “solo es aplicable sobre las rentas que han sido gravadas en cabeza de la sociedad, con lo cual aquellas utilidades sociales que han gozado de algún beneficio tributario en cabeza de la sociedad, al pasar a los socios, son gravadas.”

Con el cambio de definición de dividendo que trajo la Ley 1819 de 2016, y hoy con la Ley de Financiamiento, las utilidades no gravadas en cabeza de la sociedad, serán gravadas con el impuesto a los dividendos en cabeza del accionista al momento de su reparto, lo que representa un cambio al criterio de doble tributación pero no para beneficio del accionista, ya que no hay un desgravamen sino un descuento sobre el impuesto, ya que el tratamiento es de retención en la fuente a la tarifa del 7,5%.

En opinión de Bravo Arteaga, la mecánica de doble tributación tiene dos problemas fundamentales, el primero que vulnera la integración de la renta de la sociedad y sus socios, siendo que “la renta exenta de los socios no debería ser la utilidad gravada de la sociedad, después de impuestos, sino esa utilidad neta más la no gravada por razón de cualquier tipo de beneficio tributario establecido por la sociedad.”

El segundo problema deviene del hecho que los socios vienen a ser gravados con la tarifa aplicable a la sociedad, lo que se resuelve en principio con la posibilidad de un descuento tributario, como lo contempló la Ley de Financiamiento para las personas jurídicas residentes.

Frente a la porción máxima de ser dividendo no gravado a título de impuesto de renta o ganancia ocasional, se consideran los siguientes comentarios:

1. Los dividendos no gravados son aquellos declarados en cabeza de la sociedad, entendiendo que son aquellos decretados por la sociedad de acuerdo lo previsto en sus estatutos o normalmente cuando así lo acuerde la asamblea de accionistas. Estos dividendos serán gravados eventualmente a las tarifas del 7,5% o 15%.
2. Debido a lo anterior, la discriminación entre la utilidad gravada y la no gravada no es un registro potestativo del contribuyente, sino un deber establecido por Ley al cierre del año fiscal, que para efectos estrictamente fiscales no está atado a la Decisión de la Asamblea, es decir, aun cuando la Asamblea decida no distribuir dividendos, la contabilidad debe reconocer en el patrimonio las utilidades retenidas gravadas y no gravadas.
3. Los dividendos no gravados que provienen de la utilidad máxima susceptible de ser distribuida a título de ingreso no constitutivo de renta ni de ganancia ocasional deberán contabilizarse por separado, en las cuentas que hacen parte del patrimonio de la sociedad (ORI) hasta la concurrencia de la utilidad comercial.
4. En esa medida, se debe tener en consideración que la ganancia que se determina contablemente va a coincidir con la utilidad fiscal en la medida que se tengan en cuenta únicamente las ganancias realizadas bajo el ER y no en el ORI; generándose una diferencia sí, por el contrario, la ganancia contable se determina con base en el ERI, pues allí estarían reflejados los valores no realizados en el ORI, postura no recomendada en opinión de la Superintendencia de Sociedades.

5. La determinación anterior conlleva dos resultados (i) un exceso de gravamen, producto de las diferencias que se pueden arribar de acuerdo con los criterios de medición, pues lo que se mida contablemente a valor razonable va a diferir de lo que exige la norma fiscal medir al costo; (ii) el efecto contrario que es falta de capacidad contributiva. Ambos resultados inciden también en la decisión del órgano corporativo en la suma a repartir la utilidad en calidad de dividendo o no, por lo que habrá no solo gravamen de la utilidad fiscal sino del beneficio repartido en cabeza de los socios.

### **3.5 Dividendos y participaciones gravadas**

Los dividendos no gravados, entonces, derivan en un problema porque tendrán una tarifa especial de renta, lo que es una contradicción con su propia naturaleza aun cuando la norma de la posibilidad de descuento en el caso de las personas jurídicas residentes en Colombia.

La tributación de los dividendos en Colombia se resume en la siguiente transición de normas:

Antes de la Ley 1819/2016	Ley 1819 de 2016	Ley 1943 de 2018
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Los dividendos que habían tributado en cabeza de la sociedad eran considerados ingresos no constitutivos de renta o ganancia ocasional independientemente de la persona que los percibiera (natural, jurídica o extranjeros);</li> <li>• Asimismo, los dividendos que no habían tributado en cabeza de la sociedad, se encontraban solamente gravados en cabeza del beneficiario (accionista).</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Los dividendos proveniente de utilidades no constitutivos de renta o ganancia ocasional eran gravados en el país a la tarifa del 5% o 10% a partir de las 600 UVT.</li> <li>• Los dividendos provenientes de exceso en utilidades, el impuesto a retener sería del 35%.</li> <li>• Las personas naturales sucesiones ilíquidas no residentes o sociedades o entidades sin domicilio en Colombia, se aplicable una tarifa del 5% sobre dividendos no gravados; y 35% sobre la porción de dividendos gravados más un valor resultante de aplicar el 5% al subtotal del dividendo menos el valor del impuesto del 35%.</li> <li>• Por su parte, los dividendos percibidos por entidades o sociedades nacionales, se aplicaba la retención del 20%.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Se disminuyó el límite de tributación de los dividendos de 600 UVT a 300 UVT y la tarifa de tributación al 15% vía retención en la fuente por su valor bruto al momento del pago o abono en cuenta.</li> <li>• Se aumentó la tarifa para los accionistas que reciben los dividendos, sean personas naturales o jurídicas quedando: (i) 7,5% sobre la porción de dividendos no gravados y (ii) 33% sobre la porción de dividendos gravados y una vez aplicado este impuesto, descontar el 7,5%.</li> <li>• Asimismo, para las sociedades nacionales se creó un sistema de retención que se traslada al beneficiario real (del exterior) del 7.5%.</li> </ul>

**Figura 16.** Tributación de los dividendos en Colombia

**Fuente:** Elaboración propia

Como se muestra, la porción de dividendos no gravados se sometía a una retención el 5% o 10% a partir de las 600 UVT, mientras que los dividendos gravados, es decir, aquellos repartidos efectivamente a los accionistas, se encontraban gravados a la tarifa del 35% o 5%, en caso de ser extranjero, una vez disminuido el impuesto anterior.

Con la Ley de Financiamiento, se crearon las siguientes reglas:

1. Para las sociedades nacionales, los dividendos que tengan la calidad de no gravados se debe practicar una retención en la fuente del 7,5% que se traslada al beneficiario real que sea una persona natural o inversionista residente en el exterior.
2. No se aplicará a los dividendos que se distribuyan dentro de los grupos empresariales debidamente registrados ante la Cámara de Comercio, siempre y cuando no se trate de una entidad intermedia dispuesta para el diferimiento del impuesto sobre los dividendos.
3. Los dividendos decretados en calidad de exigibles a 31 de diciembre de 2018 mantendrán el tratamiento aplicable con anterioridad a la vigencia de la ley de Financiamiento.
4. Para el caso de las utilidades del 2018, tal como se encuentra redactada, la norma de transición no es aplicable, pues se considera que es improcedente distribuir dividendos desde la perspectiva de la regulación comercial aplicable antes de finalizar, debido a que el periodo contable no había terminado a menos que los estatutos de la empresa establezcan periodos diferentes. En consecuencia, si se tomó la decisión de distribuir dividendos correspondientes a utilidades comerciales del año 2018, entendemos que dicha distribución no se entenderá como dividendo, sino como un préstamo de la sociedad a los accionistas (Rodríguez Vásquez, 2019)



Cabe anotar como diferencia entre la Ley de Financiamiento con la Ley 1819 de 2016, que esta última se estableció en un régimen de transición bajo el cual, los dividendos que correspondieran a utilidades generadas hasta el 31 de diciembre del año 2016 se registrarían por el régimen anterior a la Ley 1819 de 2016, es decir, no estarían gravados en cabeza del accionista (sin importar su cualidad).

### **3.6 Efectos del impuesto diferido en los dividendos**

El efecto del impuesto diferido en los dividendos, se producirá en las diferencias temporarias que surjan frente a los excesos de utilidad. Con la intervención de las NIIF, las diferencias comparativas que se registran en balance en contraposición con los valores que se registran para efectos fiscales, pues estas podrán ser revertidas más allá de los 2 o 5 años. Cabe recordar que como para efectos tributarios el valor razonable no es tenido en cuenta, crecerá la brecha entre la utilidad contable y fiscal que resulte producto de esta comparación.

El impuesto diferido es definido por el Diccionario Contable, como:

“El que resulta de la diferencia entre el gasto por impuestos sobre la renta (calculado como una función del ingreso contablemente determinado sobre la base de principios generalmente aceptados) y, los impuestos corrientes a pagar. El impuesto diferido representa la diferencia acumulada entre el impuesto contabilizado como gasto y el que debe cancelarse sobre la renta líquida gravable teniendo en cuenta la utilidad imponible se calcula de acuerdo con las normas impositivas vigentes mientras que la utilidad contable se determina de acuerdo con la técnica contable adoptada en la

legislación colombiana. Esta teoría consiste en que este gasto como cualquier otro debe referirse a utilidades del ejercicio pues los costos y gastos deben tener una relación directa con los ingresos. Debe existir una diferencia temporal con las siguientes características: a) que la empresa se mantenga bajo el principio de negocio en marcha; b) que se presuma con un grado de certeza que ese impuesto va a continuar, y c) que ese valor de diferencia temporal sea susceptible de amortización (...).”

De otra parte, de acuerdo con la Norma Internacional de Contabilidad - NIC 12, existen diferencias temporarias imponibles y deducibles:

Tabla 33. Diferencias temporarias

Diferencias temporarias imponibles	Diferencias temporarias deducibles
Estas diferencias corresponden a cantidades que pagarán impuesto en el futuro, por lo que dan origen a un pasivo por impuesto diferido.	Estas diferencias corresponden a reducciones de impuestos en el futuro, por lo que dan origen a un activo por impuesto diferido.

*Fuente:* Elaboración propia

En el análisis de la NIC -12, realizado por Clavijo Leon (2009), el registro del impuesto diferido se hace de la siguiente forma:

Tabla 34. Análisis de la NIC 12

Objetivo	La norma tiene como objetivo formular el tratamiento contable para los impuestos de renta, teniendo en cuenta: (i) La recuperación futura del valor en libros de activos o la liquidación de pasivos en el balance general y (ii) Transacciones y otros eventos del ejercicio en curso que son reconocidos en los estados financieros de una empresa.
Cubrimiento de la norma	Este estándar considera todos los impuestos de renta, incluyendo los impuestos domésticos, los extranjeros y los impuestos retenidos, al igual que las consecuencias de los pagos de dividendos en el impuesto de renta. Asuntos especiales a considerar: a) Resultado contable - utilidad o pérdida: comprende el resultado neto de un periodo antes

	<p>de deducir el gasto de impuesto.</p> <p>b) Renta o pérdida fiscal: refleja el resultado fiscal para un periodo determinado, de acuerdo con las normas tributarias mediante las cuales se determinan los impuestos de renta por pagar o recuperables.</p> <p>c) Mayor o menor valor de impuestos: es el monto agregado incluido en la determinación de la utilidad o pérdida neta para el periodo, con respecto al impuesto corriente y al diferido reflejado en resultados.</p> <p>d) Impuesto corriente: es el valor de los impuestos de renta por pagar o recuperables, respecto a la utilidad gravable o la pérdida originada en un periodo.</p> <p>e) Impuesto diferido crédito: son las sumas de los impuestos de renta pagaderas en periodos futuros, relacionadas con las diferencias temporales gravables y que deben ser reconocidas como pasivo.</p> <p>f) Impuesto diferido débito: corresponde al activo reconocido por las sumas de los impuestos recuperables en periodos futuros, bien por diferencias temporales deducibles o bien por las pérdidas o créditos tributarios no utilizados que se pueden deducir en el futuro.</p> <p>g) Diferencias temporarias: son las diferencias entre el valor en libros de un activo o pasivo en el balance general y su valor patrimonial tomado como base fiscal. Estas diferencias se pueden originar por los siguientes conceptos, entre otros:</p>
Diferencias gravables	Son las diferencias temporales que resultarán en montos gravables al determinar la utilidad gravable (pérdida) de periodos futuros, cuando el valor en libros del activo o del pasivo es recuperado o liquidado.
Diferencias deducibles	Corresponden a diferencias que resultarán en montos deducibles al determinar la utilidad gravable o pérdida fiscal de periodos futuros, cuando el valor en libros del activo o del pasivo es recuperado o liquidado.

*Fuente:* Elaboración propia

Las diferencias temporarias que se presenten en activos y pasivos exigibles afectaran el estado de resultados y con ello, el impuesto de renta futuro y las utilidades de la Compañía en el año corriente afectando con ello la porción de dividendos gravados de los no gravados. Es decir, el reconocimiento de impuestos bajo la NIC 12, afectará la participación en dividendos de los accionistas en el estado de resultados del año (ERI), pero se podrá reservar o recuperar en años posteriores.

El principal problema con el tratamiento contable vs. el tributario se encuentra en que, las diferencias temporarias reconocidas bajo la NIC 12, llevarán a una doble tributación bajo la

norma actual del artículo 49 del ET, pues el exceso de utilidad que se genera producto del ajuste de las diferencias temporarias con efecto futuro tiene límite de cinco años (carry-forward).

Con relación a estas diferencias temporarias que dan lugar al impuesto diferido, por regla general la entidad debe reconocer un activo o un pasivo por impuestos diferidos “siempre y cuando la recuperación o el pago del valor en libros, vaya a producir un impuesto de renta mayor o menor que los que resultarían si tales recuperaciones o pagos no tuvieran efectos tributarios” (Ruz Farías, 2014). Por esta razón, en el caso de los activos contabilizados por su valor razonable que no son reconocidos fiscalmente, las diferencias imponibles significarán un aumento en la base gravable del impuesto.

De esta manera, el ajuste a valor razonable de los activos financieros con efectos en el ERI (acciones, propiedades de inversión, activos biológicos), tendrá como consecuencia, frente al aumento del valor razonable, el origen de una diferencia temporaria imponible; mientras que, si disminuye el valor razonable, surgirá una diferencia temporaria deducible.

De esta manera, los dividendos que surgen de un ERI son distintos cuando se depuran fiscalmente trayendo como consecuencia una doble tributación, como se nombró, y en consecuencia una disminución de utilidades no gravadas. Por esta razón, es necesario prever que el límite, para que se compensen tales diferencias temporales, se extienda para compensar su efecto al momento de determinar las utilidades gravadas en cabeza de los socios o accionistas, ya que, bajo la norma actual, la problemática aquí planteada seguirá siendo una realidad.

Ante la problemática planteada se considera como posible solución, para no generar una doble tributación, el hecho de gravar en cabeza de los accionistas únicamente los beneficios que por norma no pueden transmitirse a los socios, partiendo de la base de que toda operación que realiza una compañía es gravada.

### ***Ejemplo 11***

Supuestos:

1. Asumiremos que el total de la utilidad de la compañía que realiza el cálculo corresponde a la utilidad generada por su subordinada, es decir no tiene ningún ingreso o costo adicional.
2. Para efectos contables la compañía tendrá la obligación de incluir la utilidad de su subordinada por método de participación patrimonial.
3. Asumiremos que la subordinada reparte los dividendos a su matriz, máximo el siguiente año al que obtiene la utilidad.
4. Para efectos fiscales, debe recordarse que los dividendos solo se consideran ingreso en el momento en que son abonados en cuenta en calidad de exigibles (ET, art. 28, núm. 1°), por lo que para el ejemplo serán renta líquida en el año gravable siguiente al cual se obtiene la utilidad contable.
5. Asumiremos una utilidad constante de 1000 durante todos los años.

Concepto	2017	2018	2019	2020	2021	2022	Total
<b>Utilidad contable</b>							
Ingresos MPP	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	-	<b>5.000</b>
Costos	-	-	-	-	-	-	-
<b>Utilidad contable</b>	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	-	<b>5.000</b>

<b>Depuración fiscal</b>							
Ingreso no gravado MPP (-)	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	-	<b>5.000</b>
Ingreso dividendos recibidos (+)	-	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	<b>5.000</b>
Renta líquida	-	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	<b>5.000</b>
Exceso no gravado	-	-	-	-	-	1.000	<b>1.000</b>
Utilidad gravada	1.000	-	-	-	-	-	<b>1.000</b>
Carry-back o Carry-forward	-	-	-	-	-	-	-
Valor gravado por la limitación en el tiempo	1.000	-	-	-	-	-	<b>1.000</b>

- Para efectos fiscales, lo más rápido que puede realizarse la utilidad es en el año siguiente al cual se genera, por lo que el primer año la “utilidad fiscal” siempre será 0.
- Para efectos contables el primer año existe utilidad a distribuir, debido a que la matriz integra la utilidad de su subordinada.
- Debido a dicha diferencia en el periodo de reconocimiento, en todos los casos en los que la utilidad se mantenga constante o aumente, el primer año será gravado en su totalidad en cabeza del accionista, aun si se reciben los dividendos en el año siguiente al que se obtuvieron.
- El año 2022 intencionalmente asumimos que no tenía utilidad contable.
- El exceso del año 2022 en todo caso no puede utilizarse, debido a que solo podría devolverse hasta los años 2020 o 2021, años en los que la utilidad es no gravada.

### ***Ejemplo 12:*** Dividendos crecientes

Supuestos: Una compañía inversionista A posee acciones en una compañía de servicios llamada B, la compañía A únicamente tiene participación en B, no realiza ninguna actividad adicional y por técnica contable registra su inversión por el método de participación patrimonial,

para efectos del ejercicio, la utilidad en B crecerá de manera constante durante todos los años a una tasa del 10% y B decretará dividendos todos los años por el periodo anterior.

Concepto	2017	2018	2019	2020	2021	2022	Total
<b>Utilidad contable compañía A</b>							
<b>Ingresos MPP (Compañía B)</b>	1.000	1.100	1.210	1.331	1.464	1.611	7.716
<b>Costos</b>	-	-	-	-	-	-	-
<b>Utilidad contable</b>	1.000	1.100	1.210	1.331	1.464	1.611	7.716
<b>Depuración fiscal</b>							
<b>Ingreso no gravado MPP (-)</b>	1.000	1.100	1.210	1.331	1.464	1.611	7.716
<b>Ingreso dividendos recibidos (+)</b>	-	1.000	1.100	1.210	1.331	1.464	6.105
<b>Renta líquida</b>	-	1.000	1.100	1.210	1.331	1.464	6.105
<b>Exceso no gravado</b>	-	-	-	-	-	-	-
<b>Utilidad gravada</b>	1.000	100	110	121	133	146	1.611
<b>Carryback o Carryforward</b>	-	-	-	-	-	-	-
<b>Valor gravado por la limitación en el tiempo</b>	1.000	100	110	121	133	146	1.611

- Si la compañía B tiene una operación en la que su utilidad aumenta cada año, la compañía A recibirá como gravado siempre dicho aumento en la utilidad, debido a que por técnica contable está reconociendo la utilidad en el mismo periodo de B, sin embargo, para efectos fiscales solo la recibirá hasta el periodo fiscal siguiente.

Con el fin de contrarrestar los efectos de la norma, sería posible pensar que el literal a) del numeral 2 del artículo 49(3) del ET podría referirse a los dividendos que ya fueron registrados; no obstante, se considera que, dicha aplicación conlleva un riesgo, toda vez que tal afirmación no está contenida dentro de la normatividad tributaria colombiana.

### 3.7 Análisis de las diferencias entre la utilidad contable y la fiscal

De acuerdo con lo establecido en la NIC 12, los siguientes términos se utilizan para definir la ganancia contable y la ganancia fiscal.

Tabla 35. Ganancia contable y fiscal

Ganancia Contable	Ganancia Fiscal
“Es la ganancia o la pérdida neta del periodo antes de deducir el gasto por el impuesto a las ganancias.”	“Es la ganancia (pérdida) de un periodo, calculada de acuerdo con las reglas establecidas por las autoridades fiscales sobre las que se pagan o (recuperan) los impuestos a las ganancias.”

*Fuente:* Elaboración propia

A continuación, se presentan las principales diferencias entre la utilidad contable y fiscal bajo NIIF a nivel del Estado de Resultados:

**Tabla 36.** Utilidad contable y fiscal bajo NIIF se toma como base

Rubro	Diferencia en el tratamiento Contable y Fiscal
Activos	
Instrumentos Financieros	En la medición de valor razonable
Inventarios	Por el deterioro producto de medición de los inventarios medidos al valor neto de realización.
Propiedad Planta y Equipo	Medición por el método de revaluación (valor razonable) la cual se lleva al ORI, pero los gastos por depreciación afectan el resultado también se presenta diferencia en la vida útil, reajuste fiscal.
Propiedades de Inversión	Medición a valor razonable con cambios en resultado (sin efecto fiscal) depreciación para efectos tributarios, reajuste fiscal.
Activos no corrientes mantenidos para la venta	Medición al menor entre el valor razonable menos los costos de venta y el importe de libros.
Activos Intangibles	Vida útil, método de amortización, intangibles de vida útil indeterminada, deterioro.
Costos por préstamos	La norma tributaria permite la capitalización de los costos por préstamos como lo describe la NIC 23, pero aplican las restricciones relacionadas con la subcapitalización y la diferencia en cambio. El tratamiento se unifica salvo en los temas de diferencia en cambio y costos de la transacción en un pasivo financiero medido al costo amortizado.
Acuerdos de Concesión	Para efectos fiscales se tendrá un método propio de acuerdo con lo establecido en el artículo 32 del E.T.
Agricultura/ Activos Biológicos	Medición al valor razonable o método de la revaluación, deterioro de valor depreciación o amortización
Pasivos	
Pasivos laborales	No tendrán efectos fiscales los pasivos fiscales en los cuales el derecho no se encuentra consolidado en cabeza del trabajador, como beneficios de largo plazo



	(quinquienios, bonos por retiro), excepto la provisión por pensiones de jubilación.
Provisiones	Programas de fidelización superiores a un año, provisiones por contratos onerosos, por desmantelamiento, retiro y rehabilitación, por restructuración, por litigios y demandas, actualización financiera de la provisión sin efecto tributario
Ingresos por Actividades Ordinarias	Financiación implícita, subvenciones del gobierno, ingresos por contraprestación variable sometidos a una condición.
Acuerdos Conjuntos y Combinación de Negocios	En la compra de acciones para efectos fiscales no se genera plusvalía y el valor pagado es mayor valor de la inversión.
Inversiones en Asociaciones y en Negocios Conjuntos	Sin efecto tributario, la participación (método de participación patrimonial) en los resultados y en el otro resultado integral de asociadas, negocios conjuntos y subsidiarias, debe excluirse de la conciliación fiscal. Los dividendos adquiridos aquí sí tendrán efecto tributario. Bajo NIIF el método de la participación afecta el resultado de la entidad, mientras que la distribución de dividendos a la entidad no afecta el resultado del período.
Acuerdos Conjuntos	

**Fuente:** (Varón García, 2016)

Tratamiento tributario respecto de la realización del ingreso:

**Tabla 37.** Tratamiento Tributario Respecto de la Realización del Ingreso

Tipo de ingreso	Tratamiento Tributario Respecto de la Realización del Ingreso	Diferencia con NIIF
Dividendos	Cuando se decreten mediante asamblea de accionistas o junta de socios.	Solo habrá diferencias para los dividendos en inversiones asociadas, negocios conjuntos o subsidiarias, reconocidas posteriormente por el método de participación.
Venta de inmuebles	En la fecha de la escritura pública correspondiente.	Las entidades constructoras pueden reconocer el ingreso antes de que sea reconocido fiscalmente.
Transacciones con financiación implícita	Sin efecto tributario, la transacción se mide por el valor nominal.	La existencia de financiación implícita implica diferencia en la medición del ingreso por venta de bienes o servicios y el registro posterior de los ingresos financieros.
Ingresos generados por el uso del método de la participación	Sin efecto tributario, la participación en los resultados y en el otro resultado integral de asociadas, negocios conjuntos y subsidiarias, debe excluirse en la conciliación fiscal.  Tener en cuenta que los dividendos y participaciones decretados a la entidad, si generan efectos tributarios.	El método de la participación afecta el resultado de la entidad, mientras que la distribución de dividendos a la entidad no afecta el resultado del periodo.
Ingresos por variación del valor razonable	Sin efecto tributario para propiedades de inversión, activos financieros, activos biológicos, y algunos inventarios).	La medición a valor razonable con cambios en resultados afecta el resultado de la entidad y genera una diferencia a ser conciliada.
Recuperación de	No se encuentran gravadas en	Si generan ingreso y tienen efecto en el resultado

provisiones	renta, siempre que las provisiones no se hayan tomado como costo o gasto deducibles en períodos anteriores (recuperación de multas, por demandas, por gastos no deducibles).	del periodo.
Recuperación de deterioro	No se encuentran gravadas en renta, siempre que el gasto por deterioro no se haya tomado como costo o gasto deducible en períodos anteriores (deterioro de cuentas por cobrar, inventarios, propiedad, planta y equipo).	Si generan ingreso y tienen efecto en el resultado del periodo.
Ingresos con contraprestación variable	Se tratan como ingresos cuando se cumpla la condición (descuentos condicionados, cumplimiento de metas, comisiones de ventas).	Las NIIF permiten el reconocimiento cuando sea probable su ocurrencia.
Otro resultado integral	Se tratan como ingresos cuando deban ser presentados en resultados (diferencia en cambio por conversión de estados financieros o de un negocio en el extranjero, la parte no efectiva de los contratos de cobertura).	No genera diferencia con el tratamiento en NIIF.

*Fuente:*(Varón García, 2016)

### 3.8 Cálculo de la parte gravada y no gravada de los dividendos – Ejercicio práctico

Con el siguiente ejercicio, se pretende mostrar el efecto que tienen las diferencias en el reconocimiento de las partidas dentro del Estado de Situación Financiera. Para efectos contables se utilizará el método de valoración a valor razonable con efectos en el resultado, y para efectos fiscales se seguirán las disposiciones de los artículos 28, 59 y 105, en los cuales se indica que las mediciones al valor razonable no tienen efectos en la determinación del impuesto sobre la renta sino hasta el momento en que se enajene o liquide el activo que lo generó.

Los siguientes son los postulados del ejercicio práctico:

**Año 2019:**

La sociedad LMRA por el año 2019 presentó las siguientes partidas las cuales se ven afectadas sobre la medición a valor razonable por este período gravable.

Para el análisis del efecto en los dividendos por las mediciones a valor razonable el punto de partida es el resultado contable ER, en el cual se tienen reconocidas todas partidas tanto de ingreso como de gasto que se ven afectadas por esta medición.

- a. Resultado contable ER \$239.800.
- b. La compañía LMRA tiene una inversión en una sociedad (instrumento financiero) reconocida a valor razonable con cambios en el resultado, la cual fue adquirida en el año 2018 por valor de \$ 100.000, a raíz de los buenos resultados de la compañía el valor de la inversión a 31 de diciembre de 2019 el de \$120.000.
- c. La compañía tiene inversiones en títulos medidos al valor razonable con cambios en el resultado el costo es de \$80.000 y el valor razonable de dichos títulos es de \$90.000.
- d. En los activos la compañía tiene propiedades de inversión con un costo de 250.000 y el valor razonable es de 340.000

**Estado de Situación Financiera**  
**compañía LMRA**  
**NIT 900.000.321**  
**01 de enero a 31 de diciembre de 2019**

Detalle	Valor contable	Valor fiscal	Diferencia	Tasa de impuesto diferido	Impuesto Diferido
Caja	100.000	100.000	-		
Inversiones medidas al valor razonable	120.000	100.000	20.000	10%	2.000
Inversiones en títulos medidos al valor razonable	90.000	80.000	10.000	32%	3.200
Propiedades de inversión	340.000	250.000	90.000	10%	9.000
Maquinaria y equipo	150.000	150.000	-		
Depreciación Acumulada	-45.000	-45.000	✓		
Otros activos	200.000	150.000	50.000		
Total activos	955.000	785.000	✓ 170.000		
Pasivos	320.000	320.000	-		
<b>Patrimonio Neto</b>	<b>635.000</b>	<b>465.000</b>	<b>170.000</b>		
			-		

Las diferencias que se detallan dentro en las cuentas del balance se originan por la aplicación del parágrafo 6 del artículo 21-1 del ET, el cual establece:

“Para efectos fiscales, las mediciones que se efectúen a valor presente o valor razonable de conformidad con los marcos técnicos normativos contables deberán reconocerse al costo, precio de adquisición o valor nominal, siempre y cuando no exista un tratamiento diferente en este estatuto. Por consiguiente, las diferencias que resulten del sistema de medición contable y fiscal no tendrán efectos en el impuesto sobre la renta y complementarios hasta que la transacción se realice mediante la transferencia económica del activo o la extinción del pasivo, según corresponda”. (Decreto 624, 1989)

Una vez realizado los ajustes fiscales de las diferencias que se presentan por las disparidades en el reconocimiento contable y fiscal, las cuales se detallan a lo largo de trabajo, la compañía tiene el siguiente resultado contable y renta líquida por el año 2019.

<b>Resultado</b>	<b>Valor contable</b>	<b>Valor fiscal</b>	<b>Diferencia</b>	<b>Valor contable sin valor razonable</b>
Ingresos por actividades ordinarias	1.000.000	1.000.000	-	1.000.000
Ingresos por medición al valor razonable	120.000	-	120.000	0
Costos y deducciones procedentes	800.000	800.000	-	800.000
<b>Utilidad / renta líquida</b>	<b>320.000</b>	<b>200.000</b>	<b>120.000</b>	200.000
Impuesto Corriente		<b>66.000</b>		
Impuesto Diferido crédito (gasto)	14.200			
Gastos por impuesto corriente	66.000			66.000
<b>Utilidad contable</b>	<b>239.800</b>			<b>134.000</b>

Las diferencias se justifican en los ajustes que se hicieron por la medición al valor razonable de las partidas del activo de la compañía, para las cuales por aplicación del artículo 28 del ET no tienen efectos fiscales.

“Los ingresos devengados por la medición a valor razonable, con cambios en resultados, tales como propiedades de inversión, no serán objeto del Impuesto sobre la Renta y Complementarios, sino hasta el momento de su enajenación o liquidación, lo que suceda primero”. (Decreto 624, 1989)

Una vez aplicados los ajustes fiscales sobre la utilidad contable de la compañía, tratamiento que nos permite calcular el valor del impuesto de renta por el año 2019, se procede a determinar el efecto que generaron los anteriores postulados sobre la determinación de la parte gravada y no gravada de los dividendos de los accionistas, según los parámetros establecidos en los artículos 48 y 49 del ET.

La siguiente tabla muestra la determinación de la parte de los dividendos gravada y no gravada de conformidad como el artículo 49 del Estatuto Tributario.

		Resultado contable ERI		239.800	134.000
		Concepto	2019	2019	
Art. 49 ET Num. 1	Base	Renta Líquida Gravable más las Ganancias Ocasionales Gravables del respectivo año	200.000	200.000	
	Menos	Impuesto Básico de Renta y el Impuesto de Ganancias Ocasionales liquidado por el mismo año gravable	66.000	66.000	
	Menos	Descuentos tributarios por impuestos pagados en el exterior correspondientes a dividendos y participaciones a los que se refieren los literales a), b) y c) del inciso segundo del artículo 254.	0	0	
Art. 49 ET Num. 2	Mas	Dividendos o participaciones de otras sociedades nacionales y de sociedades domiciliadas en los países miembros de la Comunidad Andina de Naciones, que tengan el carácter no gravado	0	0	
	Mas	Beneficios o tratamientos especiales que, por expresa disposición legal, deban comunicarse a los socios, accionistas, asociados, suscriptores, o similares.	0	0	
Art. 49 ET Num. 3		Utilidad máxima para distribuirse como INRGO	134.000	134.000	
Art. 49 ET Num. 5		Saldo a imputar en periodos futuros (5 años siguientes)	0	0	
Art. 49 ET Parágrafo2.		Utilidades gravadas	105.800	0	

A). Con ingresos por valor razonable  
B). Sin ingresos por valor razonable

De la lectura de la anterior tabla se generan las siguientes conclusiones:

- a. Para el año 2019, las utilidades que a la hora de ser distribuidas a los socios de la compañía van a tener la condición de gravadas equivalen al ingreso por la medición a valor razonable que se tiene reconocido contablemente pero que no tiene efectos fiscales, ingreso ajustado por el gasto por el impuesto diferido que se reconoce en las diferencias temporarias de naturaleza pasiva ( $\$120.000 - \$14.200 = \$105.800$ ).

- b. Con la entrada en vigencia de la Ley 1819 de 2016 y la redacción del artículo 48 y 49 del ET, no determina que parte de los dividendos tiene la condición o es decretada en calidad de no gravada (Art. 49 Núm. 3 ET) y cual tiene la condición o es decretada en la calidad de gravada (Art. 49 Parágrafo 2 ET), sino cual tipo de retención en la fuente le es aplicable, por lo que la redacción de esta artículo resulta ser obsoleta (ver siguiente numeral).
  
- c. Al tener la condición de gravadas a la hora de ser decretados a favor del socio de la compañía tendrán las siguientes retenciones por el pago de los dividendos, en el caso de ser un socio persona natural residente se debe aplicar el artículo 242 del ET, no obstante, para efectos de detallar el ejercicio práctico se están aplicando las tarifas máximas de tributación del dividendo recibido por el accionista, con el fin de poder evidenciar con mayor detalle la diferencia de tributación y el efecto negativo desde el punto de vista del accionista o positivo desde el punto de vista de la Administración Tributaria en cuanto a la recaudación y pago del impuesto, impuesto que debe ser retenido en la fuente en el momento del pago por parte de LMRA, lo que conlleva que la obligación económica del pago del impuesto se realice a más tardar en el mes siguiente a la fecha en que se decreten los dividendos por el mecanismo de retención en la fuente y la obligación formal de la presentación de la declaración del socio se cumplirá en los plazos que se determinen por parte del Ministerio de Hacienda y Crédito Público para la presentación de la declaración de renta de las personas naturales, donde se determinara el valor del impuesto que ha ingresado hace más de 15 meses.

Concepto	Utilidades No gravados		Utilidades gravados		Total utilidad
	Tarifa	Valor	Tarifa	Valor	
Valor		134.000		105.800	239.800
Tarifa de impuesto	0%	0	33%	34.914	34.914
Tarifa de retención	15%	20.100	15%	10.633	30.733

- d. Si la compañía no hubiera utilizado el método de valor razonable para la medición inicial o posterior de las inversiones, propiedad planta y equipo y de los inventarios, la retención en la fuente que soportaría el accionista sería la siguiente.

Concepto	Utilidades No gravados		Utilidades gravados		Total utilidad
	Tarifa	Valor	Tarifa	Valor	
Valor		134.000		0	134.000
Tarifa de impuesto	0%	0	33%	0	0
Tarifa de retención	15%	20.100	15%	0	20.100

Como se puede observar, la disminución es importante frente al primer escenario

- e. Los efectos que tiene la utilización del método de valoración a valor razonable corresponden a que el accionista tendrá que tributar por una ganancia nominal más no real, debido a que según el cálculo que establece el artículo 49 del ET, en la medida que la utilidad contable sea superior a la renta líquida, se van a generar dividendos gravados en cabeza del accionista, ya que como se mencionó en apartados anteriores la tributación se incrementa al nivel del socio.



### ***Aplicación de las reglas de Carry back y Carry Forward***

Si bien el artículo 49 del ET establece que si el valor máximo a distribuirse como no gravadas excede el monto de las utilidades comerciales del período, el exceso se podrá imputar a las utilidades comerciales futuras que tendrían la calidad de gravadas y que sean obtenidas dentro de los cinco años siguientes a aquel en el que se produjo el exceso, o a las utilidades calificadas como gravadas que hubieren sido obtenidas durante los dos períodos anteriores a aquel en el que se produjo el exceso, esto no será suficiente en los casos que las diferencias se reviertan pasado los dos años.

En el caso que anterior, si las siguientes diferencias se realizan, 5 años después del 2019 o si los dividendos se reparten antes de dicha fecha no se podrá aplicar la regla antes indicada.

Inversiones medidas al valor razonable	120.000	100.000	20.000
Inversiones en títulos medidos al valor razonable	90.000	80.000	10.000
Propiedades de inversión	340.000	250.000	90.000

Si los activos que generan el ingreso contable por la medición a valor razonable no se enajenan o se liquidan en periodos posteriores, el efecto de un mayor impuesto cancelado por el inversionista en el año 2019, no se va a compensar con un exceso de renta líquida sobre la utilidad contable (carry-forward), es decir el exceso de la parte gravada conforme al párrafo 2 del artículo 49 ET, no se compensa con los excesos de la renta líquida sobre la utilidad contable determinada según las reglas del numeral 3 del artículo 49 del ET.

Una solución a este problema sería modificar el artículo 49 del ET en dos posibles escenarios, el primero (i) que contemple la ampliación del término del carry-back o carry-

forward para que el efecto en el tiempo de las diferencias que se realicen no impacte en la parte gravada de los dividendos; (ii) un segundo escenario en el que se aclare que para efectos tributarios no será tenido en cuenta las mediciones a valor razonable que tributarán en el futuro en cabeza de la sociedad, ya que de esta forma no se tendrían en cuenta las diferencias no realizadas.

## CONCLUSIONES

Con el estudio y análisis realizados podemos concluir respecto de nuestra tesis las siguientes premisas:

1. La utilización del sistema de medición a valor razonable con cambios en el resultado trae como consecuencia que el accionista tribute por una ganancia nominal más no real, debido a que según el cálculo de dividendos gravados y no gravados del artículo 49 del ET, cuando la utilidad contable sea superior a la renta líquida se generan dividendos gravados en cabeza del accionista, incrementando la tributación en los socios o accionistas.

Ahora bien, como el cálculo de dividendos gravados y no gravados se hace tomando los resultados contables del respectivo año gravable con referencia a la renta líquida, sin tener en consideración a que los resultados sean nominales o efectivos, o que impliquen entradas de flujo de efectivo, cuando se calcule el dividendo gravado y no gravado siempre existirá un dividendo gravado debido a las mediciones a valor razonable, por lo que se debería permitir hacer un nuevo cálculo cuando se reviertan las diferencias y sin límite en el tiempo para evitar el efecto determinado en el párrafo anterior.

Para estos efectos, se debe tener en cuenta que el resultado integral contable del periodo está conformado por: i) el Estado de Resultado del Periodo y el ii) Otro Resultado Integral (ORI), en el primero se determina la ganancia o pérdida antes del impuesto de renta discriminando los ingresos, costos y gastos del periodo; en el ORI se reconocen las ganancias o pérdidas no realizadas y aunque para la Superintendencia de Sociedades la utilidad a repartir en calidad de dividendo proviene del Estado de Resultado del periodo, con el fin de no repartir utilidades no realizadas, esto

no se logra en su totalidad debido a que en dicho estado de resultados también llegan utilidades no realizadas por las mediciones al valor razonable con cambios en el resultado, por tanto, así el cálculo del artículo 49 del E.T. se haga contra el resultado del periodo se tendrá el efecto indicado en el primer párrafo.

En el marco de esta tesis se demostró cómo las mediciones a valor razonable afectaban el Estado de Resultados del periodo por lo que, para efectos de la distribución de dividendos no compartimos del todo la posición de la Superintendencia de Sociedades según la cual, al repartir solo las utilidades del estado de resultados se estaría repartiendo utilidades no realizadas, toda vez que en dicho estado financiero también está conformado por utilidades no realizadas

En efecto, en el ejercicio práctico que se llevó a cabo, las utilidades que iban a ser distribuidas como dividendo provenían de ingresos medidos a valor razonable, reconocidos contablemente, pero sin efecto fiscal para la sociedad, encontrando un efecto adverso al calcular la parte gravada y no gravada de los dividendos que tendrán un efecto adverso para los socios o accionistas.

Por efectos de la aplicación de las normas sobre dividendos, en el ejemplo esta utilidad tendría la condición de gravada, aplicándosele la retención en la fuente, ante la imposibilidad desde el punto de vista jurídico de poder distinguir qué utilidad es realizada o no.

En suma, se puede demostrar que la utilización del método de medición a valor razonable con cambios en el resultado conlleva a que el accionista tendría que tributar por una ganancia nominal más no real, en la medida que la utilidad contable es superior a la renta líquida, y se van a generar dividendos gravados en cabeza del accionista.

2. Con la entrada en vigor de la Ley 1819 de 2016, la redacción de los artículos 48 y 49 es obsoleta, pues no son postulados normativos que determinen la parte de la utilidad que tienen la calidad de gravada o no gravada, sino que determina la aplicación de una tarifa diferencial ya que siempre que el dividendo sea recibido por una persona natural o un inversionista del exterior el dividendo va a tributar.

Es claro que, la teoría de la doble tributación de dividendos ya no es aplicable con los cambios que trajo la Ley 1819 al introducir el impuesto a los dividendos, sin embargo, al mantener un diferencial en la tributación dependiendo si la sociedad tributó o no, el hecho que la sociedad no tribute por las mediciones a valor razonable en un momento diferente a la inclusión en el Estado de Resultados, hará que se produzca una mayor tributación en cabeza del accionista.

3. En cuanto al impuesto diferido, tal como se establece en la NIC 12, se debe determinar según las diferencias temporarias que se generan en el estado de situación financiera y las cuales se esperan revertir en los periodos futuros, las diferencias temporarias que se presenten en activos y pasivos exigibles afectaran el estado de resultados y con ello, el impuesto de renta futuro y las utilidades de la Compañía en el año corriente afectando con ello la porción de dividendos gravados de los no gravados. Es decir, el reconocimiento de impuestos bajo la NIC 12, afectará la participación en dividendos de los accionistas en el estado de resultados del año (ERI), pero se podrá reservar o recuperar en años posteriores.

El principal problema con el tratamiento contable vs. el tributario se encuentra en que, las diferencias temporarias reconocidas bajo la NIC 12, llevarán a una doble tributación bajo

la norma actual del artículo 49 del ET, pues el exceso de utilidad que se genera producto del ajuste de las diferencias temporarias con efecto futuro un tiene límite de cinco años (carry-forward).

Con relación a estas diferencias temporarias que dan lugar al impuesto diferido, por regla general la entidad debe reconocer un activo o un pasivo por impuestos diferidos “siempre y cuando la recuperación o el pago del valor en libros, vaya a producir un impuesto de renta mayor o menor que los que resultarían si tales recuperaciones o pagos no tuvieran efectos tributarios” (Ruz Farías, 2014). Por esta razón, en el caso de los activos contabilizados por su valor razonable que no son reconocidos fiscalmente, las diferencias imponibles significarán un aumento en la base gravable del impuesto.

De esta manera, el ajuste a valor razonable de los activos financieros con efectos en el ERI (acciones, propiedades de inversión, activos biológicos), tendrá como consecuencia, frente al aumento del valor razonable, el origen de una diferencia temporaria imponible; mientras que, si disminuye el valor razonable, surgirá una diferencia temporaria deducible.

Los dividendos que surgen de un ERI son distintos cuando se depuran fiscalmente trayendo como consecuencia una doble tributación, como se nombró, y en consecuencia una disminución de utilidades no gravadas. Por esta razón, es necesario prever que el límite, para que se compensen tales diferencias temporales, se extienda para compensar su efecto al momento de determinar las utilidades gravadas en cabeza de los socios o accionistas, ya que, bajo la norma actual, la problemática aquí planteada seguirá siendo una realidad.

Ante la problemática planteada se considera como posible solución, para no generar una doble tributación, gravar en cabeza de los accionistas únicamente los beneficios que por norma no pueden transmitirse a los socios, partiendo de la base de que toda operación que realiza una compañía es gravada.

De otra parte, el hecho que el órgano social decida distribuir no implica necesariamente que estas ingresen al patrimonio del accionista, porque se trata de una simple expectativa de un derecho y todavía no se trata de ingresos líquidos.

4. Adicionalmente, se analizan como posibles soluciones a la problemática planteada, la ampliación del plazo del carry-back o carry-forward, como se observó en el ejemplo práctico, modificar el artículo 49 para establecer que el exceso se podrá imputar más allá de los cinco años, solucionaría el problema para el caso de las diferencias revertidas pasados los dos años.

## REFERENCIAS

- Aguiar, N. (2011). *Tributación y contabilidad. Una perspectiva histórica y de derecho comparado*. Granada: Ruiz de Aloza Editores, S.L.
- Aguiar, N. (febrero de 2016). *Tributación y contabilidad internacional, alineación de sus bases*, 69-96. Bogotá, Colombia: Estudios de Derecho Tributario, Derecho Aduanero y Comercio Exterior.
- Alberto Valencia Casallas, J. H. (2017). *Conciliación patrimonial en la determinación de los impuestos*. (I. C. Tributario, Ed.) Bogotá, Colombia: Estudios de Derecho Tributario, Derecho Aduanero y Comercio Exterior.
- Alejo, J. C. (febrero de 2017). *Base fiscal del Impuesto a la Renta a partir de las NIF: Marco de referencia para el caso colombiano*, 105-206. Bogotá, D.C., Colombia: Estudios de Derecho Tributario, Derecho Aduanero y Comercio Exterior.
- Argüello, M. G., & Nocera, J. M. (febrero de 2018). *Contabilidad para el cumplimiento de obligaciones tributarias -casos especiales-*. Bogotá D.C.: Estudios de Derecho Tributario, Derecho Aduanero y Comercio Exterior.
- Argüello, M. S. (2018). Contabilidad para el Cumplimiento de obligaciones tributarias - casos especiales-. En I. C. Tributario, *Estudios de Derecho Tributario, Derecho Aduanero y Comercio Exterior* (págs. 149-209). Bogotá: Instituto Colombiano de Derecho Tributario.
- Asamblea Naional Constituyente. (4 de julio de 1991). *Constitución Política de Colombia*. Bogotá, D.C., Colombia: Consejo Superior de la Judicatura.
- Báez Moreno, A. (2006). *El "valor razonable" y la imposición societaria. (Un apunte sobre la idoneidad fiscal de las Normas Internacionales de Información Financiera)*, 89-188. Madrid, España: Dykinson.
- Clavijo Leon, W. (2009). Impacto del Impuesto Diferido dentro del proceso de convergencia de las normas de contabilidad. *Revista de Impuestos Legis No. 155*, 15-17.
- Consejo Técnico de la Contaduría Pública. (13 de octubre de 2016). *Comentarios del CTCP acerca del uso de los nuevos Marcos Técnicos Normativos como referente para la Determinación del Impuesto sobre la Renta*. Bogotá D.C., Colombia: CTCP.



- De Quiñones, L. C. (2017). *Globalización de la base gravable en el impuesto sobre la renta, Estudios en homenaje a Jacques Malherbe - New Taxation. Studies in Honor of Jacques Malherbe*, 509-529. (I. C. Tributario, Ed.) Colombia.
- García, D. (29 de Marzo de 2017). *Asuntos Legales*. Obtenido de La República: <https://www.asuntoslegales.com.co/analisis/david-garcia-545681/intangibles-principales-cambios-a-su-tributacion-en-la-reforma-tributaria-2489861>
- González Herrera, O., & Díaz Castaño, J. (21 de Mayo de 2018). Análisis Crítico del Tratamiento Tributario de los activos intangibles formados en las combinaciones de negocios reguladas por la ley 1819 de 2016. *Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario*, 71-92. Obtenido de Inst.
- IASB. (abril de 2001). *Norma Internacional de Contabilidad 2 Invetarios*. Londres: IFRS Foundation.
- IASB. (abril de 2001). *Norma Internacional de Contabilidad 16 Propiedades, Planta y Equipo*. Londres: IFRS Foundation.
- IASB. (diciembre de 2001). *Norma Internacional de Contabilidad 40 Propiedades de Inversión*. Londres: IFRS Foundation.
- IASB. (abril de 2001). *Norma Internacional de Contabilidad 38 Activos Intangibles*. Londres: IFRS Foundation.
- IASB. (abril de 2001). *Norma Internacional de Contabilidad 23 Costos por Préstamos*. Londres: IFRS Foundation.
- IASB. (abril de 2001). *Norma Internacional de Contabilidad 41 Agricultura*. Londres: IFRS Foundation.
- IASB. (abril de 2001). *Norma Internacional de Contabilidad 37 Provisiones, Pasivos contingentes y Activos contingentes*. Londres: IFRS Foundation.
- IASB. (abril de 2001). *Norma Internacional de Información Financiera 3 Combinaciones de Negocio*. Londres: IFRS Foundation.
- IASB. (diciembre de 2003). *Norma Internacional de Contabilidad 28 Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos*. Londres: IFRS Foundation.
- IASB. (marzo de 2004). *Norma Internacional de Información Financiera 5 Activos no Corrientes Mantenedos para la Venta y Operaciones Discontinuadaas*. Londres: IFRS Foundation.

- IASB. (diciembre de 2005). *Norma Internacional de Contabilidad 32 Instrumentos Financieros: Presentación*. Londres: IFRS Foundation.
- IASB. (noviembre de 2006). *Interpretación CINIIF 12 Acuerdos de Concesión de Servicios*. Londres: IFRS Foundation.
- IASB. (noviembre de 2009). *Norma Internacional de Información Financiera 9 Instrumentos Financieros*. Londres: IFRS Foundation.
- IASB. (mayo de 2011). *NIIF 13 Medición del Valor Razonable*. London: IFRS Foundation.
- IASB. (junio de 2011). *Norma Internacional de Contabilidad 19 Beneficios a los Empleados*. Londres: IFRS Foundation.
- IASB. (mayo de 2011). *Norma Internacional de Información Financiera 11 Acuerdos Conjuntos*. Londres: IFRS Foundation.
- IASB. (mayo de 2014). *Norma Internacional de Información Financiera 15 Ingresos de Actividades Ordinarias procedentes de contratos con clientes*. Londres: IFRS Foundation.
- IASB. (2016). *Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES)*. Londres: IFRS Foundation.
- IASB. (enero de 2016). *Norma Internacional de Información Financiera 16 Arrendamientos*. Londres: IFRS Foundation.
- IASB. (2016). *Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para PYMES)*. Londres: IFRS Foundation.
- IASB. (2017). *Normas NIIF - Parte A el Marco Conceptual para la información Financiera y los requerimientos*. Londres: IFRS Foundation.
- IASB. (2017). *Normas NIIF - Parte A el Marco Conceptual para la información Financiera y los requerimientos*. Londres: IFRS Foundation.
- Legis. (2019). *MultiLegis*. Obtenido de [legal.legis.co](http://legal.legis.co)
- Murcia Duque, J. A. (2019). Carryforward y Carryback dificultades en su aplicación. *Revista de Orientación Tributaria Impuestos No. 212*, 19-24.
- Quiroga, A. F. (4 de Junio de 2016). Utilidades en la Sociedad por Acciones Simplificada. Bogotá, Colombia.

- Rodríguez Vásquez, C. (2018). La Conciliación Contable y Fiscal. En J. Piza Rodriguez, *El Impacto de la Ley 1819 de 2016 y sus Desarrollos en el Sistema Tributario Colombiano* (págs. 287-303). Bogotá: Editorial Nomos S.A.
- Rodriguez Vásquez, C. G. (2019). Dividendos en la Ley de Financiamiento. *Revista de Orientación Tributaria Impuestos No. 211*, 25-27.
- Ruz Farías, V. (2014). *Una Doctrina sobre las IFRS*. Bogotá.
- Ruz Farías, V. (2014). *Una Doctrina Sobre las IFRS*. Santiago de Chile: Smart Ediciones Ltda.
- Superintendencia de Sociedades. (16 de Enero de 2009). Oficio No. 220-002957. Bogotá, Colombia.
- Superintendencia de Sociedades. (22 de Septiembre de 2015). Oficio No. 115-126341. Bogotá, Colombia.
- Superintendencia de Sociedades. (31 de Marzo de 2016). Oficio No. 115-057151. Bogotá, Colombia.
- Superintendencia de Sociedades. (21 de Marzo de 2017). Circular Básica Jurídica No. 100-000001. *Pago de dividendos en acciones*. Bogotá.
- Superintendencia de Sociedades. (15 de Agosto de 2018). Oficio No. 115-127901. Bogotá, Colombia.
- Varón García, L. (2016). *Ley 1819 de 2016*. Bogotá: Nueva Legislación.

### ***Legislación***

- Concejo Nacional Legislativo. (15 de abril de 1887). *Ley 57, sobre adopción de códigos y unificación de la legislación nacional*. Bogotá, Colombia: Diario Oficial 7.019.
- Congreso de Colombia. (27 de noviembre de 1918). *Ley 56, Por la cual se establece el impuesto sobre la renta*. Bogotá, Colombia: Diario Oficial 16.555.
- Congreso de Colombia. (12 de noviembre de 1927). *Ley 64, Por la cual se dictan algunas disposiciones relativas al impuesto sobre la renta*. Bogotá, Colombia: Diario Oficial 20.648.
- Congreso de Colombia. (20 de junio de 1931). *Ley 81, Relativa al impuesto sobre la renta*. Bogotá, Colombia: Diario Oficial 21.731.

- Congreso de Colombia. (23 de diciembre de 1935). *Ley 78, Por la cual se reforman las disposiciones vigentes del impuesto sobre la renta, se aumenta la tarifa, se establecen unos impuestos adicionales y se suprimen otros*. Bogotá, Colombia: Diario Oficial 23.075.
- Congreso de Colombia. (22 de diciembre de 1960). *Ley 81, Reorgánica del Impuesto sobre la Renta*. Bogotá, D.E., Colombia: Diario Oficial 30.422.
- Congreso de la República. (26 de diciembre de 2012). *Ley 1607, Por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones*. Bogotá, D.C., Colombia: Diario Oficial 48.655.
- Congreso de la República de Colombia. (9 de Julio de 1986). Decreto 2160, Por el cual se reglamenta la contabilidad mercantil y se expiden las normas de contabilidad generalmente aceptadas. Bogotá D.C., Colombia: Diario Oficial 37.545.
- Congreso de la República de Colombia. (30 de marzo de 1989). *Decreto 624, Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los Impuestos Administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales*. Bogotá D.E., Colombia: Diario Oficial No. 38.756.
- Congreso de la República de Colombia. (1 de Diciembre de 1990). *Ley 43. Por la cual se adiciona la Ley 145 de 1960, reglamentaria de la profesión de contador público y se dictan otras disposiciones*. Bogotá D.C., Colombia: Diario Oficial 39.602.
- Congreso de la República de Colombia. (29 de Diciembre de 1993). *Decreto 2649, Por el cual se reglamenta la contabilidad en general y se expiden los principios o normas generalmente aceptados en Colombia*. Bogotá D.C., Colombia: Diario Oficial 41.159.
- Congreso de la República de Colombia. (13 de Julio de 2009). *Ley 1314, Por la cual se regulan los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información aceptados en Colombia*. Bogotá D.C., Colombia: Diario Oficial 47.409.
- Congreso de la República de Colombia. (29 de diciembre de 2016). *Ley 1819. Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones*. Bogotá, D.C., Colombia: Diario Oficial 50.101.
- Presidente de la República de Colombia. (30 de septiembre de 1974). *Decreto legislativo 2053, Por el cual se reorganizan el impuesto sobre la renta y complementarios*. Bogotá, D.E., Colombia: Diario Oficial 34.203.

Presidente de la República de Colombia. (12 de diciembre de 2014). *Por el cual se reglamentan los artículos 4° de la Ley 1314 de 2009, 165 de la Ley 1607 de 2012, 773 y 774 del Estatuto Tributario*. Bogotá, D.C., Colombia: Diario Oficial 49.363.

Presidente de la República de Colombia. (30 de noviembre de 2017). *Por el cual se sustituye la parte 7 del libro 1 del Decreto 1625 de 2016, único reglamentario en materia tributaria, para reglamentar la conciliación fiscal de que trata el artículo 772-1 del Estatuto Tributario*. Bogotá, D.C., Colombia: Diario Oficial 50.433.

### ***Jurisprudencia***

Corte Constitucional. (28 de Noviembre de 2012). Sentencia C-1018/12. [MP. Mauricio González Cuervo].