

Universidad de Antioquia

# **EFFECTOS EN EL TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LOS ACTIVOS REALES PRODUCTIVOS, DEBIDO A LA APLICACIÓN DE NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD**

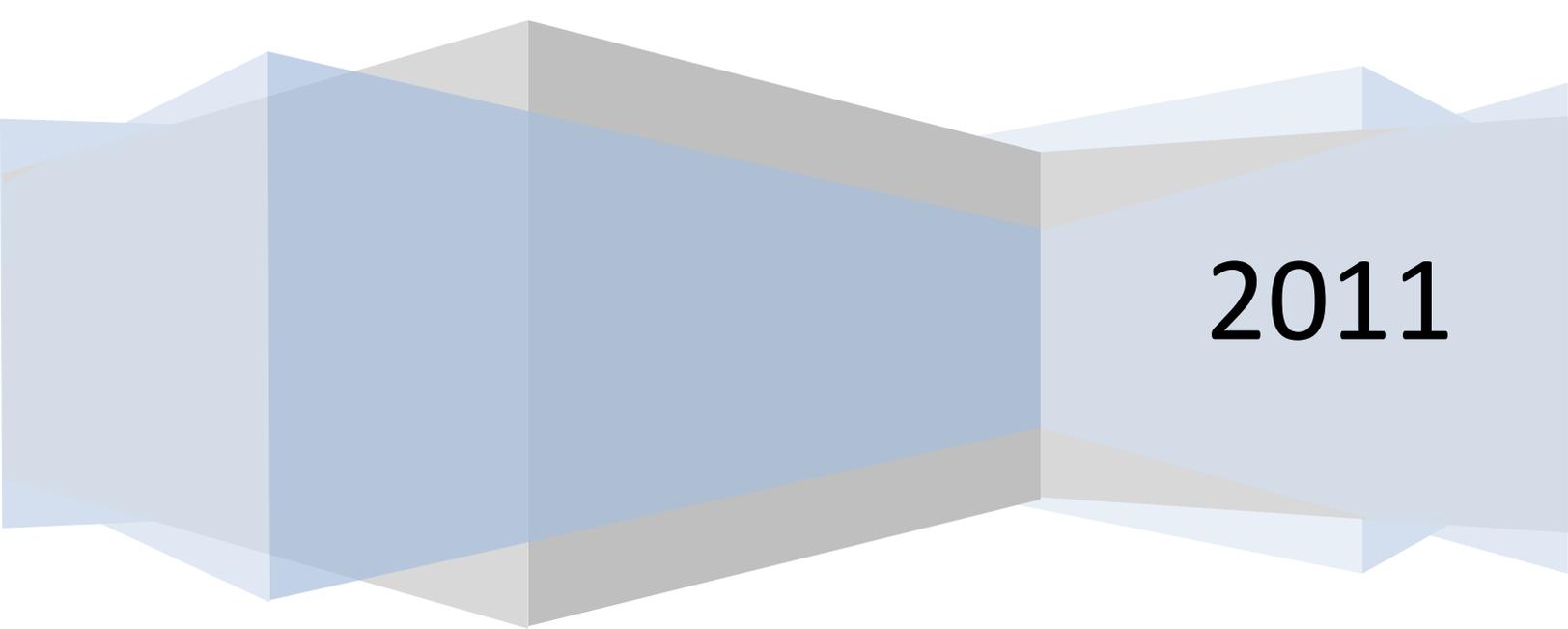
**Artículo de Investigación**

**Autores**

Juan Fernando Arroyave Giraldo

Laura Cristina Ortega Acevedo

Frank Esneider Aristizabal Giraldo



**2011**

## AUTORES

Juan Fernando Arroyave Giraldo  
Correo electrónico: jfarroyave@contables.com

Laura Cristina Ortega Acevedo  
Correo electrónico: lauracris30@gmail.com

Frank Esneider Aristizabal Giraldo  
Correo electrónico: cuchif@hotmail.com

## ASESOR TEMÁTICO

Javier E. García Restrepo  
Contador Público, Especialista en Ciencias Tributarias  
Correo electrónico: javiergarcia@lineacontable.com



## RESUMEN

La convergencia de la Norma Internacional de Contabilidad con el Decreto 2649 de 1993 trae cambios relevantes en el tratamiento de Propiedad, Planta y Equipo, una de estas es la clasificación más específica, donde se divide el tratamiento de los activos fijos que bajo el Decreto 2649/93 se hacía con un mismo artículo.

La depreciación de los activos también cambia al permitir depreciar un elemento en sus partes más representativas y estableciéndoles vidas de útiles diferentes, en contradicción a la práctica nacional y al Estatuto Tributario.

Igualmente existe un cambio en el método conciliatorio de las diferencias entre los valores contables y fiscales, siendo como único válido el Método del Pasivo Basado en el Balance General. Así mismo, plantea tratamientos para los activos que se venderán, por lo que se hace un análisis de los efectos tributarios que estas diferencias generarán.

La convergencia trae diferencias conceptuales, introduce términos nuevos y da lineamientos específicos para el tratamiento de los elementos de propiedad planta y equipo, que al reemplazar la normativa nacional se genera una nueva cultura tanto contable como tributaria.

## PALABRAS CLAVE

Propiedad, Planta y Equipo, Activos fijos reales productivos, Normas Internacionales de Contabilidad, Normas Internacionales de Información Financiera, Normas Contables Colombianas, Estatuto Tributario Colombiano, Convergencia, Reconocimiento, Valoración, Depreciación, Revaluación, Venta de Activos, Distribución de utilidades.

## ABSTRACT

The convergence of International Accounting Standard with Decreto 2649 of 1993 brings significant changes in the treatment of Property, Plant and Equipment, one of these in the more specific classification, which divides the treatment of fixed assets under Decreto 2649/93 was made with the same item.

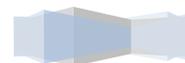
The depreciation of the assets depreciate also changes by allowing an element in its most established and representative of different useful lives, in contradiction with national practice and to the Estatuto Tributario.

Also there is a change in the method of compromise of the differences between accounting and taxation, be as valid only the liability method in the Balance Sheet. It also raises treatments for assets to be sold, so an analysis of tax effects that these different generations.

The convergence brings conceptual differences, introduce new terms and give specific guidelines for the treatment of an item of property, plant and equipment, to replace national legislation creates a new culture both accounting and tax.

## KEY WORDS

Property, plant and equipment, real productive fixed assets, International Accounting Standards, International Financial Reporting Standards, Accounting Standards Colombian, Colombian Tax Statute, Convergence, Recognition, Appreciation, Depreciation, Revaluation, Asset Sale, distribution of profits.



## INTRODUCCIÓN

El término Activos Fijos Reales Productivos es de uso exclusivo en materia tributaria, alrededor de este el Estado ha creado incentivos con la finalidad de estimular en los empresarios colombianos la inversión, la creación de nuevos empleos y el aumento de la productividad que mejoran la economía local. El aprovechamiento de dichos incentivos tiene una repercusión en el tratamiento contable del Activo Fijo, presentando inconsistencias entre la práctica contable y la tributaria, obligando a los teóricos a crear estrategias para la conciliación de las diferencias que se presentan.

Actualmente los activos fijos son tratados contablemente por el artículo 64 del Decreto 2649 de 1993, que en su momento se desarrolló teniendo en cuenta los adelantos conocidos de otros países y organizaciones internacionales (CARVALHO B, J. A. y CARDONA A, J. 2003, p 22 y BLANCO L, Y. 2003 y MEJIA S, E. 2004), hoy en día se ha quedado atrás por la falta de continua actualización, en este momento se está hablando de converger las normas internacionales de contabilidad, como lo establece la Ley 1314 de 2009, con el fin de tener una normativa que permita generar información comparable con otros países.

La Norma Internacional de Contabilidad No. 16 -NIC 16- determina el manejo de la Propiedad Planta y Equipo, indicando nuevos criterios de clasificación de activos y detallando su tratamiento, caso contrario al Decreto 2649 que lo hace de manera general sin pormenorizar en cada uno de los conceptos asociados al activo. El nuevo panorama que presenta la contabilidad internacional es más cerrado y autónomo que el tratamiento que se da bajo la normativa nacional, el cual al carecer de un marco más específico termina aceptando la intromisión de la norma tributaria.

Con el fin de abordar la NIC 16 en su totalidad, y de aportar al análisis del tema, este trabajo excluye el estudio de las normas internacionales relacionadas a esta, se hace como recurso metodológico para el desarrollo temático, sin desconocer la importancia de las otras normas y referenciándolas en los momentos necesarios, de esta manera se inicia el análisis de cada uno de los componentes de la NIC 16 haciendo las respectivas comparaciones con el tratamiento nacional y abordando los posibles efectos tributarios que estos cambios generarán, convirtiéndose en una herramienta importante para los profesionales contables y para las empresas.



## ACTIVOS FIJOS REALES PRODUCTIVOS

Dentro de los activos se encuentran los fijos, su tratamiento está sustentado en el Decreto 2649 y 2650 de 1993, estas normas indican el procedimiento que se debe seguir a la hora de registrar, valorar, depreciar y revelar un activo fijo para efectos contables.

Para poder entender de forma más clara el reconocimiento de los hechos económicos relacionadas con el tratamiento de los activos fijos, se evaluarán los siguientes aspectos:

1. Reconocimiento inicial
2. Depreciación
3. Revaluación y Deterioro del valor de los Activos
4. Pérdida de un activo
5. Venta
6. Distribución de utilidades

### 1. RECONOCIMIENTO INICIAL

A la luz de la norma internacional, la Propiedad Planta y Equipo es un concepto cercano al conocido actualmente en el contexto nacional, la NIC 16 no varía la definición, en ella se reconoce que este tipo de activos participa directamente o indirectamente en la generación de ingresos de la compañía, por tanto su adquisición no se hace con el fin de vender u obtener rentabilidad por la comercialización del mismo, la normativa nacional reconoce la misma ilustración, por lo que al converger las normas no se tendrán mayores complicaciones al nombrarlos y se asimilará fácilmente la norma en dicho aspecto. El concepto de Activos Fijos Reales Productivos es empleado únicamente en materia tributaria, se refiere específicamente a los activos adquiridos por la empresa que entrarán a participar directamente en la producción y en la generación de ingresos, por lo que no todos los activos adquiridos por el ente pueden clasificarse como Activos Fijos Reales Productivos, esta diferenciación entre el manejo contable y el tributario es dominada actualmente por los nacionales.

La NIC 16 trae una nueva clasificación de Propiedad Planta y Equipo, esta norma reduce los elementos considerados como tal, de esta manera excluye los activos relacionados con la actividad agrícola, los cuales tienen un tratamiento específico en la NIC 41, la NIIF 6 regula la exploración y evaluación de recursos naturales, y la NIC 40 se especializa en el tratamiento de las propiedades de inversión, el Decreto 2649 y 2650 de 1993 regulan todos los activos desde el artículo 64 y artículo 14 respectivamente, haciendo que las normas internacionales tengan unos tratamientos y unos procedimientos más delimitados.

Bajo el panorama internacional, la adquisición de un Activo Fijo Real Productivo, hablando fiscalmente, puede estar clasificado contablemente en una NIC diferente a la 16, por tanto, no todo Activo Fijo Real Productivo hace parte de la Propiedad Planta y Equipo en términos conceptuales.

Esta situación no genera conflicto en lo fiscal, ya que la norma tributaria reconoce el Activo Fijo Real Productivo como un bien tangible que participa de manera directa y permanente en la actividad productora de renta y se deprecian o amortizan fiscalmente, por tanto, lo que debe hacer el contribuyente es evaluar entre todos sus activos cuales de estos han sido adquiridos bajo la anterior definición, independiente de la clasificación contable que les haya dado.

El Estado ha creado incentivos tributarios, que se traducen en descuentos en la declaración de renta, para la adquisición de activos, el contribuyente podrá descontar 30% del valor total de las inversiones en Activos Fijos Reales Productivos, tal como lo establece el artículo 158-3 del Estatuto Tributario – E.T. –, esto se convierte en una oportunidad para las empresas en descontarse un monto en el impuesto sobre la renta, y para el Estado en incentivar la inversión. Este incentivo solo podrán usarlo a partir del año 2011 los contratos de estabilidad jurídica presentados antes de enero de 2010, las empresas que hayan adquirido elementos de Propiedad, Planta y Equipo en años anteriores haciendo uso del descuento tributario, deberán seguir tratando el activo bajo los lineamientos planteados en el E.T. antes de la reforma, tal como lo expresa la Ley 1430 del 29 de diciembre de 2010.

Situaciones como la anterior generan diferencias entre el escenario fiscal y el contable, debido al reconocimiento de una deducción fiscal. El Decreto 2649 de 1993 considera como método conciliatorio entre las diferencias contables y tributarias el Método del Diferimiento, el cual basa su análisis en las cuentas de Resultado y el Método del Pasivo Basado en el Balance General – MPBBG – que basa su análisis en el Balance General, en este escenario se da la aparición de diferencias temporales o permanentes, de las primeras se tiene certeza que se revertirá en periodos futuros (GARCÍA RESTREPO, J. E., 2007 a), debido a que existen momentos en los cuales se reconocen ciertos hechos en materia contable que para efectos fiscales serán reconocidos en otro periodo, algunos ejemplos de estos son los ingresos, los gastos, entre otros, las segundas son las que en ningún momento, tanto del ejercicio fiscal como del contable, se revertirán, un ejemplo de estas es la deducción por inversión en activos fijos reales productivos, la cual es un beneficio que se le otorga al contribuyente que no genera impuesto diferido.

El Método del Diferimiento, el más empleado en Colombia por los contribuyentes, parte de que la utilidad contable se calcula con base en supuestos distintos a los utilizados en determinar la renta líquida, aunque los elementos son los mismos para calcular la utilidad comercial y la renta fiscal (ingresos, costos y gastos), las diferencias radican en el reconocimiento de cada uno de los elementos, de esta manera un ingreso puede ser reconocido contablemente en un periodo y fiscalmente en otro, al igual que un costo o un gasto, o el ingreso el costo o el gasto puedan ser aceptados contablemente y no fiscalmente, o fiscal pero no contable. (CORREDOR ALEJO, J. O, 2010)

Las discrepancias en los momentos de reconocimiento registran la aparición de una diferencia temporal deducible como un impuesto diferido débito y la imponible como un impuesto diferido crédito, las primeras surgen cuando existe un mayor pago de impuesto al calculado con la utilidad comercial en el periodo pero que a futuro se revertirá, y las segundas de un menor pago de impuesto al calculado con la utilidad comercial teniendo la misma certeza de una reversión futura.

La NIC 12, sobre impuesto a las ganancias, es la encargada de prescribir el tratamiento contable del impuesto a las ganancias y aborda de la misma manera el tratamiento de activos por impuestos diferidos, introduciendo términos nuevos como el Pasivo y Activos por impuesto diferido, Diferencias temporarias imponibles y deducibles, igualmente solo permite como técnica conciliatoria el MPBBG excluyendo por completo el Método del Diferimiento.



El término Diferencias Temporarias reemplazará las palabras Diferencias Temporales y Permanentes, conocidos actualmente en el país, las diferencias temporarias son las divergencias que existen entre el importe en libros de un activo o un pasivo, y el valor que constituye la base fiscal de los mismos, esta definición no se aparta de la forma de cálculo de las diferencias temporales y permanentes, por tanto, toda diferencia temporal es temporaria, pero no toda diferencia temporaria es temporal.

Igualmente, las diferencias temporarias pueden ser deducibles o imponibles, las primeras son el resultado de un Importe en Libros superior a la Base Fiscal de un activo o un pasivo, este tipo de diferencias genera un Activo por Impuesto Diferido, las segundas son la consecuencia de una Base Fiscal mayor al Importe en Libros, estas forman Pasivos por Impuestos Diferidos. La normativa internacional introduce con estos términos los conceptos de Importe en Libros, que bajo el panorama nacional es conocido como valor en libros, y Base Fiscal que se conoce como Costo Fiscal.

Los nuevos conceptos no influyen en la forma de cálculo del importe de libros y de la base fiscal, únicamente requiere que lo contables nacionales interioricen estos términos con la convergencia de las normas.

El reconocimiento de las diferencias definitivas, bajo el escenario nacional, está determinado por el artículo 44 del Decreto 2649 de 1993, el cual exige que las diferencias existentes entre los resultados obtenidos en materia contable vs la tributaria se expresen en cuentas de orden fiscal, con el fin de evidenciar las discrepancias encontradas bajo la conciliación de los estados financieros y las cifras utilizadas en la declaración tributaria.

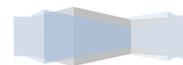
La NIC 12, por su lado, en los párrafos 79-85, exige que se revele en notas a los estados financieros, todas aquellas aclaraciones y procedimientos que den cuenta de los resultados obtenidos, por tanto la diferencia que se presenta al hacer uso de la deducción por inversión en activos fijos reales productivos es una diferencia que no se revertirá en un futuro, pero que afecta el impuesto a pagar durante dicho periodo, por ende debe generarse una nota a la cuenta impuesto por pagar que dé una explicación de la conciliación fiscal y contable manifestando el porqué de la diferencia al haberse aplicado la norma.

Conciliando con el MPBBG, se llega a que, cuando solo se está en presencia de diferencias temporarias sobre las cuales se tiene certeza que no se revertirán a futuro, se debe tomar el impuesto por pagar como gasto impuesto, igual como era tratado bajo el método del estado de resultados.

Si se observa, no se genera un efecto tributario en el reconocimiento inicial del activo fijo real productivo, igualmente no se encuentra variación o repercusión en los resultados contables y fiscales pasando del panorama nacional al internacional, la divergencia radica en la revelación de las diferencias, pasando de cuentas de orden a la generación de una nota a la cuenta de impuesto por pagar.

## 2. DEPRECIACIÓN

La depreciación es un concepto empleado nacionalmente como el reconocimiento de la pérdida de valor del activo por su uso en la generación de ingresos, la NIC 16 no se aparta de dicha



definición, por lo que no existen diferencias conceptuales en este campo, para su cálculo se introduce un término nuevo, el importe depreciable, que en Colombia se asocia al valor depreciable, su cálculo se hace de la misma manera, se toma el costo del activo y se le resta el valor residual o valor de salvamento.

Para el cálculo de la depreciación del periodo, la norma colombiana abarca más métodos que la internacional, pero ambas coinciden en la aplicación que se ajuste a la realidad económica del ente, así se puede escoger entre línea recta, el decreciente o el de unidades de producción, de la misma manera la normativa internacional permite hacer depreciaciones por partes significativas de un activo, introduciendo una nueva forma de depreciar de la que actualmente se aplica en el país.

Fiscalmente, la deducción por depreciación es calculada con métodos similares a los contables, pero las vidas útiles de los activos son predeterminadas por el Decreto 3019 de 1989 que reglamentó el artículo 137 del E.T., este agrupa los activos en tres grandes conjuntos asignándoles vidas útiles estáticas, mientras que la normativa contable, tanto la nacional como la internacional, le asigna las vidas útiles a cada activo de acuerdo con un estudio técnico que determina en cuanto tiempo se volverá obsoleto el bien, aunque actualmente para el tratamiento contable se ha aceptado las vidas asignadas por el E.T.

En este momento los contribuyentes que hagan uso de la deducción por inversión en activos fijos reales productivos, deben depreciar el bien por línea recta, tal como lo establece el parágrafo del artículo 158-3 del E.T., esta limitante es una de las que ocasionan diferencias entre el gasto depreciación y la deducción por depreciación, en el caso que la empresa haya decidido aplicar otro método en la contabilidad.

Con la convergencia de la NIC 16, se introduce una nueva forma de depreciar, como se mencionó, y es la depreciación por partes significativas de un mismo bien, con esta reforma aparecen nuevas diferencias entre la práctica contable y la tributaria, ya que fiscalmente solo se permite depreciar un activo en su conjunto, y si se hiciera la deducción contemplada en el artículo 158-3 del E.T., se le agrega la depreciación por línea recta.

Estas discrepancias entre los valores de depreciaciones, genera una diferencia temporaria, la cual desaparecerá en el momento en que se vaya revirtiendo dicha diferencia, la NIC 12 se pronuncia en el párrafo 16 al decir que todo reconocimiento de un activo lleva inherente la suposición de que su valor en libros se recuperará, en forma de beneficios económicos, que la empresa recibirá en periodos futuros. Cuando el valor en libros del activo exceda a su base fiscal, el importe de los beneficios económicos imponibles excederá al importe fiscalmente deducible de ese activo. Esta diferencia será una diferencia temporaria imponible, y la obligación de pagar los correspondientes impuestos en futuros ejercicios será un pasivo por impuestos diferidos. A medida que la empresa recupere el importe en libros del activo, la diferencia temporaria deducible irá revirtiendo y, por tanto, la empresa tendrá una ganancia imponible. Esto hace probable que los beneficios económicos salgan de la empresa en forma de pagos de impuestos.

Para el caso contrario, es decir, la base fiscal es mayor al valor en libros, se crea un activo por impuestos diferidos, debido a que esta diferencia temporaria es deducible, ya que se reducirá las ganancias fiscales en ejercicios posteriores, así lo determina la NIC 12 en el párrafo 25.

Para entender este tratamiento, se tomará como ejemplo la compra de un avión, en el que su motor se depreciará por separado del armazón, desgastándose más rápido el motor, y calculando el tiempo de desgaste según avalúo técnico que reconoce el deterioro en un tiempo menor al fiscal,



mientras que fiscalmente se depreciará el bien como uno solo por el método de línea recta, ya que al momento de su adquisición se realizó una deducción por inversión en activos fijos reales productivos, de este modo el importe en libros será mayor que la base fiscal durante los primeros años, generándose un activo por impuesto diferido, el cual se revertirá cuando contablemente cese el gasto y continúe únicamente en la parte tributaria, lo cual produce un pasivo por impuesto diferidos que disminuirá directamente el activo por impuesto diferidos creado en los primeros años.

La introducción de la depreciación por separado para cada uno de los elementos de un mismo activo, trae consigo la aparición de una nueva diferencia temporaria, ya que bajo el Decreto 2649 de 1993, las diferencias temporales solo eran originadas en materia de depreciación por la aplicación de métodos diferentes en la parte fiscal y contable.

La NIC 16, en cuanto al tratamiento de este nuevo criterio de depreciación, busca contribuir a que la contabilidad refleje de una forma adecuada la realidad económica del ente, ya que estudia factores que determinan la capacidad y la utilidad que tendrá un elemento de Propiedad Planta y Equipo.

La norma tributaria facilita la aplicación de vidas útiles, pareciera entonces, que la norma fiscal no presenta la realidad económica del ente, ya que el legislador al crear la norma no consideró la posibilidad de que una empresa se enfrentara a dicha situación.

El artículo 137 del E.T. deberá modificarse agregando la posibilidad de depreciar en forma separada las partes representativas de un mismo elemento, tal como lo hace la contabilidad, con el fin de reflejar la realidad contable y fiscal de la organización.

### 3. REVALUACIÓN Y DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS

#### 3.1 REVALUACIÓN

Las empresas colombianas realizan avalúos técnicos de manera periódica para estimar que valor tienen sus activos en el mercado, y de esta manera ajustar los valores de los libros contables para presentar sus estados financieros más acordes a la realidad económica de la empresa, el Decreto 2649 de 1993 establece en el artículo 64 que estos avalúos deben realizarse por lo menos cada tres años, igualmente se pronuncia estableciendo que deben ser “practicados por personas naturales, vinculadas o no laboralmente al ente económico, o por personas jurídicas de comprobada idoneidad profesional, solvencia moral, experiencia e independencia”, si luego de practicado el avalúo, el valor resultante es mayor al valor en libros, se entiende que es una valorización.

Por su parte la normativa internacional, asume un Modelo de Revaluación, para justar los activos al valor razonable, siempre y cuando pueda medirse con fiabilidad, estas revaluaciones se deben hacer de cada tres a cinco años, y al igual que la norma nacional, la revaluación afecta el patrimonio del ente creando una cuenta de superávit por revaluación, por su parte el activo, tratado con la norma nacional, se ve afectado con la creación de una valorización (PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS, 1993, art 115 num 9), pero internacionalmente se modifica directamente la cuenta de Propiedades Planta y Equipo aumentándola hasta que el importe en libros iguale el valor razonable.

El Modelo introducido por la NIC 16, expresa que la depreciación acumulada de un elemento de Propiedades, Planta y Equipo también será afectado por la revaluación, en el párrafo 35 enuncia la forma de tratamiento de la depreciación, y le da libre escogencia a la empresa para manejarla de dos maneras, puede ser reexpresada proporcionalmente al cambio en el importe en libros bruto del activo de manera que el importe en libros sea el mismo al importe revaluado, o, eliminarla contra el importe en libros bruto del activo, de manera que lo que se reexpresa es el valor neto resultante.

Las dos formas de tratamiento de la depreciación, hace que se modifique el valor de propiedades, planta y equipo, y el valor de la depreciación acumulada, lo cual genera una diferencia con un importe en libros del activo mayor a la base fiscal.

Este tratamiento es diferente al conocido actualmente en el país pues introduce términos y técnicas nuevas, por tanto, es importante explicar el tratamiento de manera rápida.

Una empresa posee un activo, y realiza un avalúo que se expresa con los siguientes valores:

Costo adquisición	\$1.000		
Depreciación Acumulada	\$ 600		
<b>Importe en libros</b>	<b>\$ 400</b>	<b>vs</b>	<b>\$ 500 Valor de Razonable</b>
	<b>Revaluación Neta</b>		<b>\$100</b>

La revaluación realizada en los libros contables, debe hacerse mediante un índice tal como lo expresa la NIC 16 en el párrafo 35, literal a), dicho índice indica el porcentaje a reexpresar del costo de adquisición y de la depreciación acumulada

La fórmula para el porcentaje de la revaluación neta es la siguiente:

$$\% \text{Revaluación Neta} = \text{Revaluación Neta} / \text{Importe en Libros}$$

$$\% \text{Revaluación Neta} = 100/400$$

$$\% \text{Revaluación Neta} = 25\%$$

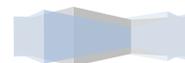
De esta manera los valores deben aumentarse 25%, de la siguiente manera

Costo de adquisición	$\$1.000 \times 1,25\% = \$1.250$
Depreciación acumulada	$\$ 600 \times 1,25\% = (\$ 750)$
<b>Importe en libros</b>	<b>\$ 500</b>

Si se opta por seguir los lineamientos del literal b), entonces se debe eliminar la depreciación haciendo una contrapartida a la cuenta de Propiedades, planta y equipo, y posteriormente ajustar el saldo al valor razonable.

En materia fiscal las valorizaciones contables, o revaluaciones como son llamadas en la NIC, no son tomadas en cuenta para determinar el valor patrimonial de los bienes, estas discrepancias entre el importe en libros y la base fiscal ocasiona que se genere una diferencia temporaria imponible, la cual dará lugar a un activo por impuesto diferido.

Tributariamente el bien no goza de la ventaja del aumento del costo del activo, sino mediante el reajuste fiscal que debe ser realizado cada año, por tanto, el contribuyente no podrá deducirse el mayor valor de la depreciación que se presenta en materia contable.



Cuando el contribuyente decida vender el bien por el valor razonable, la diferencia temporaria desaparece y se tendrá que pagar un mayor impuesto debido al reconocimiento de la utilidad en la venta del activo.

### 3.2 DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS

La normatividad contable nacional en el artículo 52 del Decreto 2649 de 1993 (PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS, 1993) estipula que

se deben contabilizar provisiones para cubrir pasivos estimados, contingencias de pérdidas probables, así como para disminuir el valor reexpresado si fuere el caso de los activos, cuando sea necesario de acuerdo con las normas técnicas. Las provisiones deben ser justificadas, cuantificables y confiables.

Las desvalorizaciones resultan cuando el valor de realización es menor al valor neto de los activos, producto del avalúo técnico realizado, por tanto, acudiendo a la norma básica de la prudencia, se debe constituir una provisión que afectará el Estado de Resultados del respectivo periodo.

Por su parte la normativa internacional tiene la NIC 36 referente al deterioro del valor de los activos que en el párrafo 8 (INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD, 2003, 36-8) establece que “el valor de un activo se deteriora cuando su importe en libros excede a su importe recuperable”

Se puede determinar claramente que la normativa internacional es más específica en el tratamiento para el deterioro de valor de los activos, dedicando una norma para reglamentar este caso particular.

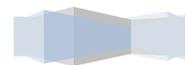
La NIC 36, en el párrafo 59 (INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD, 2003, 36-59) establece que el importe en libros de un activo se reducirá hasta que alcance su importe recuperable si, y sólo si, este importe recuperable es inferior al importe en libros. Esta reducción se denomina pérdida por deterioro de valor.

Como la NIC 36 lo explica, cuando se está en frente de un deterioro de valor, esta diferencia se llevará a los resultados del periodo, tal como se practica actualmente en Colombia, la discrepancia radica en la afectación de la cuenta Propiedades Planta y Equipo, pero cuando el activo ya ha sido reevaluado deben modificarse los saldos de las cuentas de Superávit de Revaluación.

Al igual que la revaluación, la desvalorización no se tiene en cuenta en materia tributaria, pues es un estimado, esta diferencia entre el importe en libros y la base fiscal, genera una diferencia temporaria deducible, que solo desaparecerá mediante la venta del activo en donde se presenta la disminución en la utilidad, ocasionando un menor pago de impuesto.

## 4. PÉRDIDA DE ACTIVOS

Es común que las empresas posean seguros para sus activos, así, en caso de un siniestro puede recuperar el activo con el dinero pagado por la compañía aseguradora, esta situación no presenta



mayores complicaciones en el contexto contable, pues se da de baja al activo y se reconoce el ingreso por la indemnización recibida, pero en el contexto tributario tiene variaciones a estos ingresos y a la adquisición del nuevo activo.

La norma internacional no se pronuncia directamente al tratamiento de activos que hayan sufrido algún siniestro, pero el párrafo 67 de la NIC 16 (INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD, 2003, 16-67), concerniente a la Baja en Cuentas dice que puede darse de baja cuando la entidad se desapropie del mismo, o cuando no se espere obtener beneficios futuros por su uso, en el caso de un siniestro, el activo quedará obsoleto por lo que la empresa no obtendrá beneficios económicos futuros por el uso del activo, por tanto se dará de baja al activo y se reconocerá el ingreso por la indemnización el año en que sea pagada por la compañía aseguradora.

El tratamiento internacional contable no varía al de la contabilidad nacional, por lo que ambas normas son similares, por otro lado, el E.T en el artículo 148 permite la deducción del costo fiscal o base fiscal del bien perdido durante el año gravable, explicando que el valor de estas deducciones debe disminuirse de la compensación por el seguro durante el mismo año.

Si la empresa no recibe la indemnización el año del siniestro, lo tendrá que hacer el año en que sea recibido, y se convierte en Renta Gravable, este efecto se contrarresta con la pérdida reportada el año del siniestro, igualmente en materia fiscal se debe invertir la totalidad del dinero recibido por la indemnización en un activo con similares características, pero no puede efectuarse la deducción por inversión de activos fijos reales productivos por tratarse de la reposición de un activo perdido.

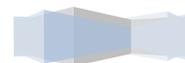
De la misma manera si no se invierte la totalidad de la indemnización, el excedente deberá reportarse como un ingreso gravado, o se puede optar por constituir un fondo para la adquisición de un nuevo activo y tratar este ingreso como no constitutivo de renta ni ganancia ocasional.

## 5. VENTA

La venta de activos fijos es un tema común para las empresas cuando estos elementos se vuelven obsoletos, al considerar vender un activo que contribuya directamente con el objeto social se debe tener en cuenta si en materia tributaria es considerado un activo fijo real productivo y que además en el momento del reconocimiento inicial posiblemente se realizó la deducción del 30% del valor de la inversión.

El monto de venta de un activo fijo lo puede determinar la empresa o puede solicitar un avalúo técnico para ello, lo cual es conocido como valor de realización actual o presente, que normalmente se realiza cada tres años, como estipula el artículo 64 del Decreto 2649 de 1993, o de tres a cinco años según la NIC 16.

Si la empresa vende el activo al finalizar su depreciación no existen mayores complicaciones en el registro contable ni en el tratamiento tributario, el ente debe eliminarlo de la contabilidad al igual que la depreciación acumulada, si obtiene utilidad se debe reflejar directamente en el Estado de Resultados de la entidad y en materia tributaria es reportada en el impuesto sobre la renta como una ganancia ocasional por haberse conservado el activo por más de dos años, tal como está expresado en artículo 300 del E.T, igualmente deberá devolver los registros contables realizados por conceptos de valorización que se asocian con el bien.



Existen otros motivos para la venta de un activo diferente a la culminación de su vida útil, tales como la consecución de activos mejorados, iniciar tercerización de procesos, entre otros. Estas u otras opciones pueden darse antes de la depreciación total del activo, por lo que implicaría un tratamiento tributario si se realizó la deducción contemplada en el artículo 158-3 del E.T., devolviendo la deducción en la proporción correspondiente a los años que no gozó del bien como Renta Líquida Gravable, tal como lo estipula el Decreto 1766 de 2004 en el artículo 3. Esta devolución de la deducción genera una diferencia definitiva.

Los registros de venta de los activos fijos, o baja en cuentas de activos, contemplados en la NIC 16 son muy similares a los empleados en Colombia, sus diferencias radican en los conceptos empleados por la normativa internacional. Por otra parte, la NIC establece que debe darle un tratamiento diferente al que actualmente se emplea nacionalmente, este consiste en revelar de manera separada el activo del resto de los activos, por lo que debe empezarse a tratar con la Norma Internacional de Información Financiera Número 5 -NIIF 5- Activos No Corrientes Mantenidos Para la Venta.

Así mismo si la venta del activo no es altamente probable o va a ser abandonado, la empresa deberá darle de baja directamente como lo dispone la NIC 16, pues el tratamiento dado por la NIIF 5 es estrictamente para los activos no corrientes que la empresa ha decidió enajenar, por tanto, la entidad debe comprometerse para vender el activo.

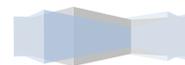
Según la NIIF 5 (INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD, 2003, 5-21) la valoración de un activo no corriente mantenido para la venta es el menor valor entre su importe en libros y su valor razonable (importe por el cual podría ser intercambiado un activo), menos los costes de venta, siguiendo la norma básica de prudencia que actualmente comprende los Principios Generalmente Aceptados en Colombia en el Decreto 2649 de 1993 en el artículo 17.

La NIIF 5 se pronuncia respecto a las ganancias y pérdidas en la venta de un activo no corriente en el párrafo 22 (INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD, 2003, 5-22) al sustentar que la pérdida o ganancia no reconocida previamente en la fecha de la venta de un activo no corriente (o grupo enajenable de elementos), se reconocerá en la fecha en el que se dé de baja en cuentas. Los requisitos que se refieren a la baja en cuentas están establecidos en: (a) los párrafos 67 a 72 de la NIC 16 para las propiedades, planta y equipo (...)

La NIC 16 (INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD, 2003, 16-68), por su parte establece que la pérdida o ganancia surgida al dar de baja un elemento de propiedad, planta y equipo se incluirá en el resultado del periodo y las ganancias no se clasificarán como ingresos de actividades ordinarias.

La empresa que empiece a tratar un activo con la NIIF 5 no podrá seguir amortizándolo, así lo plantea el párrafo 25, mientras esté clasificado como mantenido para la venta, o mientras forme parte de un grupo enajenable de elementos clasificado como mantenido para la venta.

El tratamiento fiscal de la venta anticipada del bien, bajo la norma internacional de contabilidad no tiene efectos diferentes a los ya planteados con las normas colombianas contables, ya que se debe revertir la deducción por inversión en activos fijos reales productivos, y como se explico, la enajenación anticipada del bien genera una diferencia temporaria, esta debe ser revelada en notas al impuesto a las ganancias especificando el rubro y los efectos provocados en los impuestos, tal como lo establece la NIC.



Por tanto, con respecto al efecto tributario que genera dicho tratamiento se tienen los siguientes elementos a considerar:

1. Se debe devolver proporcionalmente el beneficio del 30% correspondiente a la deducción por inversión en activos fijos reales productivos.
2. El bien continúa en el patrimonio bruto del contribuyente, y se considera no deducible el gasto por depreciación.
3. El activo fijo real productivo continuará apareciendo en el patrimonio fiscal, pero no deberá seguir depreciándose, ya que dicho bien no se encuentra en uso, sino que está inactivo esperando a ser vendido.

## 6. DISTRIBUCIÓN DE UTILIDADES

La aplicación de vidas útiles diferentes para las partes representativas de un mismo activo, genera diferencias temporarias, las cuales se reflejan en un menor o un mayor pago de impuestos en un periodo específico, afectando directamente la distribución de utilidades realizada por la compañía.

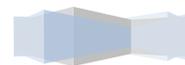
Cuando se habla de repartir de utilidades, se debe tener claro que los entes económicos distribuyen a sus socios Utilidades Gravadas y Utilidades Susceptibles de Distribuir Como No Gravadas –USDCNG-.

Las utilidades USDCNG, pasan a cabeza de los socios, los cuales podrán asumirlo como un ingreso no constitutivo de renta del respectivo año, ya que la sociedad ha pagado los impuestos correspondientes a la suma que está siendo entregada.

De este modo y aplicando los lineamientos del artículo 49 del E.T., al depreciar contablemente con métodos diferentes a los aplicados fiscalmente, o al depreciar por partes, puede ocasionar que la renta líquida sea menor a la utilidad comercial, por tanto el exceso de utilidad comercial sobre la renta líquida pasará como renta gravable en cabeza de los socios en el año gravable en el cual se distribuyen, por tanto la sociedad siguiendo los lineamientos tributarios puede proceder a hacer la retención en la fuente sobre dicho exceso en el momento del pago y según los porcentajes establecidos por la norma vigente.

Puede decirse, entonces, que cuando se está en presencia de una diferencia temporaria por un monto sobre el cual el ente pagó un menor impuesto temporalmente, efectivamente se está frente a una doble tributación.

Por su parte el Decreto 567 de 2007, en el artículo 2º, considera que para las utilidades comerciales cuando una sociedad utilice la deducción por inversión en activos fijos reales productivos deberá transferirse también en un beneficio para los socios, así el artículo 49 del E.T. tiene en cuenta dicho beneficio como no constitutivo de renta ni ganancia ocasional, de este modo la sociedad disfruta de una disminución en el pago de impuestos y el socio de beneficia en su totalidad.



## CONCLUSIONES

El Decreto 2649 de 1993 y la NIC 16, no difieren en la definición de los activos fijos relacionados directamente con la propiedad, planta y equipo, por tanto, el reconocimiento inicial en materia contable no representa variaciones. La clasificación de los activos fijos es más específica en la norma internacional, por tanto, no todos los activos fijos serán clasificados como propiedad planta y equipo.

La norma contable nacional establece que las diferencias definitivas y permanentes, deben ser reveladas en cuentas de orden fiscal, mientras que la normatividad internacional establece que se deben presentar como una nota aclaratoria al impuesto a las ganancias (INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD, 2003, 12).

El marco normativo contable internacional contempla los términos diferencias temporarias y temporales, incluyendo las segundas en las primeras, pero no se refiere al concepto de diferencias permanentes.

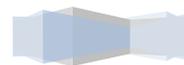
Algunas diferencias temporarias empezarán a desaparecer cuando el Estado elimine los beneficios tributarios, tal como la deducción contemplada en el artículo 158-3 del E.T., de esta manera la materia tributaria y la contable presentarán menos diferencias, se deberá evaluar los impactos en la economía.

La NIC 12 (INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD, 2003, 12) no permite como medio conciliatorio de las diferencias temporarias el método del estado de resultados, esta norma expresa explícitamente que solo será permitido utilizar el método del pasivo basado en el balance general, el cual compara el importe en libros de los activos con la base fiscal de estos. Se tendrá entonces que comenzar a analizar la incidencia que tienen el reconocimiento de los ingresos y los gastos, tanto en los momentos fiscales, como en los contables, en las cuentas del balance, con el fin de determinar el origen y la reversión de los activos y pasivos por impuesto diferido.

En Colombia, la normatividad contable no prohíbe depreciar por separado cada uno de los elementos representativos de un mismo activo, a los cuales se les estime vidas útiles diferentes, pero el Decreto 2649 de 1993 pareciera que no considera que un ente se puede enfrentar a una situación como esta, se podría concluir entonces, que en muchas ocasiones las prácticas contables terminan convirtiéndose en norma, dando solución a los problemas para los cuales la regulación vigente no da respuesta, transformándose por tanto en una costumbre que excluye o veta algunos tratamientos.

El Decreto 3019 de 1989, el cual reglamenta el artículo 137 del E.T. no permite la depreciación por separado de cada uno de los elementos representativos de un mismo activo, por el contrario, los agrupa y les asigna una vida útil preestablecida, con el fin de unificar el tratamiento de la depreciación en materia fiscal para cada uno de los contribuyentes. Al adoptarse la NIC 16, se podría separar un activo en sus partes más representativas, para ser depreciado según la vida útil de cada elemento, lo que podrá generar un activo o un pasivo por impuesto diferido, que solo se presentaba cuando contablemente se hacía uso de métodos de depreciación diferentes a los establecidos fiscalmente.

La pérdida por deterioro del valor de un activo cuando los activos han sido revaluados se trata de la misma forma como si se hubiera presentado una devaluación, en los dos casos la disminución del valor afecta el superávit de revaluación creado en un principio.



Tanto la devaluación como la pérdida por deterioro de valor generan diferencias temporarias que pueden dar como resultado pasivos o activos por impuestos diferidos.

La normatividad contable colombiana no reconoce la pérdida por deterioro del valor, afectando directamente el activo, por el contrario, ese monto se presenta en una provisión contra un gasto, este afecta directamente los resultados del periodo. Para efectos fiscales las provisiones que se generen por este concepto no disminuyen el costo fiscal del bien, ni tampoco su depreciación.

El tratamiento de la norma internacional en cuanto a la revaluación de los activos fijos, trae cambios significativos en materia contable debido a que la NIC 16 exige reconocer en forma directa (aumentando la cuenta propiedades planta y equipo) la revaluación de un bien, y la nacional abre una cuenta de valorización que hace parte de los activos, el cambio ocasiona que se genere una diferencia temporaria ya que el reajuste solo aplicaría en materia contable y no en materia fiscal. Cuando la base fiscal es mayor que su importe en libros se estaría presentando un pasivo por impuesto diferido, pero cuando ocurre lo contrario se debería reconocer un activo por impuesto diferido, las diferencias se revertirán en un futuro.

Si seguimos analizando el tratamiento de la revaluación de un activo comparando la NIC 16 con el Decreto 2649 y 2650 de 1993, este entre sus opciones no admite que se elimine la depreciación del bien y que luego se incremente la cuenta de propiedad planta y equipo hasta que este quede revaluado, la normatividad nacional no afecta en ningún sentido la depreciación acumulada.

La normatividad contable colombiana no transfiere un bien de una cuenta a otra cuando este se va a vender, muchas empresas deciden negociar su propiedad planta y equipo, pero hasta no conseguir un comprador para el activo, continúan utilizándolo y depreciándolo tanto para efectos fiscales como contables. Esto trae variaciones significativas, pues la NIIF 5 es desventajosa para el entorno en el cual vivimos, donde la mayoría de nuestros entes son pequeños y muchas veces solo mediante la venta de la maquinaria vieja consiguen obtener los recursos para adquirir una mejor, este tipo de tratamiento está diseñado para organizaciones grandes con un buen grado de liquidez y/o capacidad de endeudamiento, ya que estos pueden adquirir primero la maquinaria y por tanto dejan de utilizar la antigua hasta que aparezca un comprador.

La aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad traerá consigo cambios fuertes a las empresas, por lo que se hace necesaria una cultura contable diferente a la aplicada en nuestro país, si estos cambios se dan de manera pausada, los efectos financieros y tributarios serán asimilados de forma menos traumática.

## BIBLIOGRAFÍA

ÁLVAREZ O, M. C., SEPÚLVEDA A, L. M., MUÑOZ, L. M. y BETANCUR, M. L. (2005). Descripción del modelo contable colombiano y del modelo contable internacional. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 46. 111-157.

BLANCO L, Y. (1993). Estructura Internacional de la Contaduría Pública, Información guía para la formación del contador público del siglo XXI. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 23, 83-113

BLANCO L, Y. (2003). Normas Internacionales de Contabilidad vs Normas Nacionales. *Encuentro Binacional y del Caribe de Contadores Públicos*. Riohacha (s.m.d.)

CARVALHO, J. A. y CARDONA, A. J. (2003) Armonización de la contabilidad financiera: comparación de modelos. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 43, 17-64.

CONCEPTO 076868 del 21 de Septiembre de 2009, Dirección de Impuestos y Aduana Nacionales –DIAN-, República de Colombia.

CONSEJO TÉCNICO DE LA CONTADURÍA PÚBLICA (2009, mayo). Misión del Consejo Técnico de la Contaduría Pública. Extraído el 15 de mayo de 2009 de [http://www.jccconta.gov.co/consejot/contenido.php?cat\\_id=2](http://www.jccconta.gov.co/consejot/contenido.php?cat_id=2)

CORREDOR A, J. O. (1994). Entorno tributario de las normas contables. En Asociación de Contadores Universidad de Antioquia (Ed), *VII Simposio contaduría Universidad de Antioquia. Tendencias actuales de la profesión contable en Colombia. Vol III* (pp 149-176). Medellín. Asociación de Contadores Universidad de Antioquia.

CORREDOR A, J.O. (2010). El impuesto diferido de renta, Fundamentación Teórica y Casos Prácticos. *Bogotá. Editores HACHE S.A.S*

DECRETO 1766 de 2004, República de Colombia.

DECRETO 3019 de 1989, República de Colombia.

ESTATUTO TRIBUTARIO Decreto 624 de 1989, República de Colombia.

GARCIA, J. (2002) La aceptación de las normas internacionales de contabilidad: un proceso no exento de dificultades. *Legis del Contador*, 10, 15-44.

GRACIA L, E. (2000). Modelo Económico y Prospectiva de la Tributación en Colombia. *Revista Porik An, Universidad del Cauca. Vol 3.* 53-78.

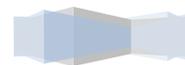
GARCIA RESTREPO, J. E. MONTOYA GIRALDO, W. G. y FERNANDEZ, L. F (2004). Dividendos Gravados Y No Gravados. Manuscrito Cátedra Tributaria I. *Universidad de Antioquia. Medellín, Colombia.*

GARCIA RESTREPO, J.E. (2004). Cuentas de Orden Fiscal, Tareas Tributarias 1. *Bogotá, ECOE Ediciones Ltda.*

GARCIA RESTREPO, J. E. (2007 a). El Impuesto Diferido a la Luz de la Norma Internacional. Extraído el 15 de octubre de 2009 de <http://www.lineacontable.com/>, link Documentos

GARCIA RESTREPO, J. E. (2007 b). Hacia la espesura Internacional Contable. Extraído el 15 de octubre de 2009 de <http://www.lineacontable.com/>, link Documentos

GARCIA RESTREPO, J. E. (2008). El manejo del impuesto diferido en Colombia. *Este documento es un producto intermedio de la investigación que se lleva a cabo en la Universidad Autónoma Latinoamericana de Medellín denominado “El Impuesto Diferido y su marco estratégico entre lo contable y lo tributario”, suscrito a la línea de investigación en contabilidad. Manuscrito no publicado*



GARCIA RESTREPO, J. E. (2009). El impuesto diferido, del modelo colombiano a la NIC 12. *Manuscrito no publicado*

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (2003). CISSPRAXIS (Ed) Normas Internacionales de Información Financiera 2003. (Traducción al español de las Normas Internacionales de Contabilidad). España.

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (2009, mayo). Resúmenes de NIIF y NIC español. Extraído el 15 de mayo de 2009 de <http://www.iasb.org/IFRS+Summaries/Res%C3%BAmenes+de+NIIF+y+NIC+-+Espa%C3%B1ol/Res%C3%BAmenes+de+NIIF+y+NIC+Espa%C3%B1ol.htm>

Ley 1111 de 2006, República de Colombia.

Ley 1314 de 2009, República de Colombia.

MEIGS, R., WILLIAMS, J. R., HAKAS, S., y BETTNER, M. (2001). Contabilidad la base para las decisiones comerciales (4ª edición). *Bogotá: McGRAW-HILL Interamericana, S.A.*

MEJÍA S, E. (2004). Resumen del Marco Conceptual de las Normas Internacionales de Contabilidad para la preparación e presentación de estados financieros. *Revista Universidad del Quindío, 10*. 151-164

MONTILLA G, O., MONTES S, C. A. y MEJÍA, E. (2006). Contabilidad Internacional, análisis comparativo entre la normatividad colombiana y los estándares internacionales. *Cali: Universidad Libre.*

OSORIO O., E, L. y GARCÍA Q., L. M. (2005). Los incentivos tributarios en el impuesto de renta en Colombia. *Tesis de Especialización para optar el Título de Especialistas en Gestión Tributaria, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de Antioquia, Medellín, Colombia.*

ORTEGA, J. R., PARAQUIVE, G., HERNÁNDEZ, G., SOTO C., PRADA, S. y RAMÍREZ, J. M. (2000). Incidencia fiscal de los incentivos tributarios. *Planeación y desarrollo, Departamento Nacional de Planeación, República de Colombia. Vol 31*. 289-330

PLAN ÚNICO DE CUENTAS (1993), Decreto 2650 de 1993, República de Colombia

PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS (1993), Decreto 2649 de 1993, República de Colombia.

RUEDA T, J. A. (2006). Prudencia del resultado bajo las normas internacionales de contabilidad: un estudio comparado en Europa. *Cuadernos de Estudios Empresariales (España), 16*. 55-79

TORRES, A. G., GARCIA, O. L. y GUERRA, S. V. (2008). Beneficio del impuesto de renta por la inversión en activos fijos reales productivos. *Tesis de Especialización para optar el Título de Especialistas en Gestión Tributaria, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de Antioquia, Medellín, Colombia.*

VASQUEZ T, G. (2001). Prospectiva de la contabilidad internacional, análisis de la situación colombiana. *Revista Legis del Contador, 5*. 67-109.



VÁSQUEZ, G. (2003) Armonización contable y tributación: Análisis conceptual del caso colombiano XXV conferencia interamericana de contabilidad. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 43, 65-92

ZAPATA S, P. (2008). Contabilidad General (6ª edición). Bogotá: McGRAW-HILL Interamericana, S.A.

ZORRO, A. y GARRIDO, P. La información financiera en la unión monetaria Europea: Tendencia hacia una armonización internacional ante la globalización del mercado de capitales. *Instituto de contabilidad y auditoría de cuentas. Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid- España. Página 5-59.*

