

EFFECTOS DEL IMPUESTO PARA LA EQUIDAD -CREE- Y LA TASA EFECTIVA DE TRIBUTACIÓN BAJO LAS NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD*

Stephanía Mora Aguirre, CP

Mónica Julieth Nieto Pineda, CP

RESUMEN

Para el año 2012, se efectuó en Colombia una nueva Reforma Tributaria bajo el nombre de Ley 1607, la cual se estableció con el fin de crear un nuevo impuesto que permitiera suprimir los aportes parafiscales (SENA e ICBF) que debían pagar tanto las personas jurídicas como naturales a sus empleados. Esto con el fin de disminuir el porcentaje de desempleo que se estaba presentando en nuestro país, de tal manera que el impuesto sobre la renta ya no se calculará sobre un 33%, sino por un porcentaje menor, del 25%. El nuevo impuesto fue denominado Impuesto sobre la Renta para la Equidad - CREE, el cual fue tasado en un 9% y que será objeto de análisis en el presente trabajo.

Con esta reforma, se generaron inquietudes al momento de efectuar la presentación de los estados financieros

bajo normas internacionales en torno al impuesto citado anteriormente, y del impacto que tendría sobre la tasa efectiva de tributación, por lo cual se revisará bajo USGAAP un tratamiento que puede ser utilizado por las empresas bajo ciertas características, teniendo en cuenta todos los decretos y reformas reglamentarias, como la Ley 1739 de 2014.

Palabras clave: CREE; Sobretasa al CREE; TRYC; TCREE; STCREE; ImpExt.

INTRODUCCIÓN

Formulación del problema

El desempleo en Colombia es uno de los factores más notables que sufre el país, y retrasa el desarrollo tanto económico como humano. Debido a esto, el gobierno, con la Ley 1607 de 2012, decretó la creación de un nuevo impuesto cono-

* Trabajo de grado de las autoras, editado para el presente artículo. Aprobado para publicación: 2 de octubre de 2015.

cido como el Impuesto sobre la Renta para la Equidad - CREE, con el fin de suprimir los aportes parafiscales y que las empresas generaran mayor empleo a cambio de disminuir el impuesto de renta a las personas jurídicas, a un menor porcentaje, y el restante, aplicarlo para beneficiar a entidades como el SENA y el ICBF.

De otra parte, el CREE ha generado inquietudes para la presentación de los estados financieros bajo las normas internacionales, toda vez que, bajo la óptica internacional, este impuesto podría ser tratado como un gasto no operacional de la compañía o un gasto por impuesto de renta, el cual finalmente afectaría la tasa efectiva de tributación junto con otras implicaciones fiscales.

La NIC 12, “Impuesto a las ganancias”, no expone un tratamiento específico para este tipo de impuesto, por lo que se hace necesario recopilar los estándares o normatividad que permita despejar el tratamiento e impacto de este nuevo impuesto bajo normas internacionales.

Así las cosas, existen vacíos que impiden que los grupos de interés, principalmente los accionistas, puedan tomar las decisiones acertadamente. Además, las compañías que están próximas a implementar las normas internacionales de contabilidad (Balance de apertura), no han analizado el impacto en la medición de los impuestos diferidos de la compañía (Renta y CREE), lo que se podría traducir en una tasa efectiva de tributación no razonable.

Con respecto a lo anterior, se vuelve necesario realizar un análisis detallado del

impacto del CREE en las organizaciones que adopten normas internacionales, según lo establecido en la Ley 1430 de 2009.

OBJETIVOS

Objetivo general

Presentar un análisis del impacto del CREE en relación con la implementación de la Norma Internacional de Contabilidad, lo cual influye directamente en la tasa efectiva de tributación.

Objetivos específicos

- a. Describir el Impuesto para la Equidad - CREE.
- b. Describir el tratamiento del impuesto de renta bajo norma internacional
- c. Describir el tratamiento del impuesto bajo USGAAP.
- d. Calcular los efectos del CREE en la tasa efectiva de tributación y en el impuesto diferido bajo USGAAP.

DESCRIPCIÓN DEL IMPUESTO PARA LA EQUIDAD - CREE

LEY 1607 DEL 26 DE DICIEMBRE DE 2012

Mediante la Ley 1607 de 2012 se creó el Impuesto sobre la Renta para la Equidad – CREE, el cual reemplazó los aportes parafiscales, tales como SENA e ICBF, para algunos contribuyentes del impuesto a la renta, y comenzó a regir a partir del primero de enero de 2013. Se estableció que las empresas que estuvieran sujetas al impuesto de renta y pagaran el 33%, con esta refor-

ma, pasarían a pagar solo el 25%, y el restante 8% para el CREE.

De esta manera, el empleador ya no pagará los aportes de ICBF, SENA y salud para los trabajadores que devenguen menos de 10 salarios mínimos mensuales legales vigentes.

Es preciso mencionar que este impuesto fue creado específicamente para la financiación del SENA, ICBF y, durante los años 2013, 2014 y 2015, también financió la Unidad de Pago por Capacitación (UPC).

Son sujetos pasivos para el Impuesto a la Equidad - CREE:

- a. Las sociedades, personas jurídicas y asimiladas contribuyentes, declarantes del impuesto de renta y complementarios.
- b. Entidades extranjeras contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta; por sus ingresos de fuente nacional obtenidos mediante sucursales y establecimientos permanentes.

No son sujetos pasivos:

- a. Entidades sin ánimo de lucro.
- b. Entidades declaradas como zonas francas al 31 de diciembre de 2012.
- c. Aquellas entidades que al 31 de diciembre de 2012 hayan efectuado la correspondiente solicitud ante el comité intersectorial de Zonas Francas.
- d. Los usuarios que se hayan calificado como Zonas Francas están sujetos con una tarifa de impuesto de renta del 15%.

Hecho generador

Obtención de ingresos susceptibles de incrementar el patrimonio de los contribuyentes sujetos pasivos durante el año gravable. De acuerdo con el artículo 261 del Estatuto Tributario, se entiende que son todos los derechos en dinero que posee el contribuyente al culminar el año o periodo gravable.

Base gravable

Según el Decreto 2701 de 2013, se precisa la depuración de la base gravable de este impuesto de la siguiente manera. De igual forma, hay que tener en cuenta que la base gravable no puede ser inferior al 3% del patrimonio líquido.

Tabla 1: Base gravable

LEY 1607 DE 2014

Ingresos brutos realizados año gravable, incluida la renta líquida por recuperación de deducciones y sin tener en cuenta las ganancias	
(-) Devoluciones rebajas y descuentos	
(-) Ingresos no constitutivos de renta	
Artículo 36.	Prima en colocación de acciones o de cuotas sociales
Artículo 36-1.	Utilidad en la enajenación de acciones.
Artículo 36-3.	Capitalizaciones no gravadas para los socios o accionistas
Artículo 36-4.	Proceso de democratización.
Artículo 37.	Utilidad en venta de inmuebles.
Artículo 45.	Las indemnizaciones por seguro de daño.
Artículo 46.	Los terneros nacidos y enajenados dentro del año.
Artículo 46-1.	Indemnizaciones por destrucción o renovación de cultivos, y por control de plagas.
Artículo 47.	Los ganancias.
Artículo 48.	Las participaciones y dividendos.
Artículo 49.	Determinaciones de los dividendos y participaciones no gravados.
Artículo 51.	La distribución de utilidades por liquidación.
Artículo 53.	Aportes de entidades estatales, sobretasas e impuestos para financiamiento de sistemas de servicio público de transporte
(=) Ingresos Netos Gravables	
(-) Costos aceptables para la determinación del impuesto sobre la renta y complementarios de conformidad con el capítulo II del título 1 del libro primero del Estatuto.	
(=) Renta Bruta	
(-) Deducciones	
Artículo 107.	Las expensas necesarias son deducibles.
Artículo 108-1.	Deducción por pagos a viudas y huérfanos de miembros de las fuerzas armadas muertos en combate, secuestrados o desaparecidos.
Artículo 108-3.	Cuotas de manejo de tarjetas.
Artículo 109	Deducciones de cesantías pagadas.
Artículo 110	Deducciones de cesantías consolidadas.
Artículo 111	Deducción de pensiones de jubilación e invalidez.
Artículo 112	Deducción de la provisión para el pago de futuras pensiones.
Artículo 113	Como se determina la cuota anual deducible de la provisión.
Artículo 114	Deducción de aportes.
Artículo 115	Deducción de impuestos pagados.
Artículo 116	Deducción de impuestos, regalías y contribuciones pagados por los organismos descentralizados.

Artículo 117	Deducción de intereses.
Artículo 118	El componente inflacionario NO es deducible
Artículo 120	Deducción de ajustes por la diferencia en cambio.
Artículo 121	Deducción de gastos en el exterior.
Artículo 122	Limitación a los costos y deducciones.
Artículo 123	Requisitos para su procedencia.
Artículo 124	Los pagos a la casa matriz son deducibles.
Artículo 124-2.	Pagos a paraísos fiscales
Artículo 126-1.	Deducción de contribuciones a fondos de pensiones de jubilación e invalidez y fondos de cesantías.
Artículo 127	Beneficiarios de la deducción.
Artículo 127-1	Contratos de leasing.
Artículo 128	Deducción de depreciación.
Artículo 129	Concepto de obsolescencia.
Artículo 142	Deducción por amortización de inversiones.
Artículo 143-1	Crédito mercantil en la adquisición de acciones, cuotas o partes de intereses.
Artículo 145	Deducción de deudas de dudoso o difícil cobro.
Artículo 146	Deducción por deudas manifiestamente pérdidas o sin valor.
Artículo 148	Deducción por pérdidas en la enajenación de activos.
Artículo 149	Pérdidas en la enajenación de activos.
Artículo 159	Deducción por inversiones amortizables en la industria petrolera y el sector minero.
Artículo 171	Deducción por amortización de inversiones en exploraciones de gases y minerales.
Artículo 174	Deducción por sumas pagadas como renta vitalicia.
Artículo 176	Deducciones en el negocio de ganadería.
No incluye donaciones, compensación de pérdidas fiscales de sociedades, contribuciones a fondos mutuos de inversión, deducciones por inversiones en nuevas plantaciones, riegos, pozos y silos, deducciones por inversiones en investigación y desarrollo tecnológico, deducciones por inversiones en control y mejoramiento del medio ambiente inversión en AFPR, deducciones por exploración petróleo en contratos vigentes al 28 de octubre de 1974 y deducciones por agotamiento de Explotación de Hidrocarburos en contratos vigentes al 28 de octubre de 1974.	
(=) Renta Líquida o Renta presuntiva	
(-) Rentas exentas	
Decisión 578 de la Comunidad Andina de Naciones	
Los recursos del fondo de ahorro con solidaridad del régimen de prima media.	
Los recursos de los fondos de pensiones	
Los rendimientos de títulos de ahorro a largo plazo para financiación de vivienda	
Rendimientos de vivienda de interés social	

La utilidad en la enajenación de predios destinado a fines de utilidad pública a que se refieren los literales b y c del Artículo 58 de la Ley 388 de 1997 que hayan sido aportados a patrimonios autónomos que se creen con esa finalidad exclusiva, por un término igual a la ejecución del proyecto y su liquidación, sin que exceda en ningún caso de diez (10) años. También gozarán de esta exención los patrimonios autónomos indicados por los años 2016 y 2017.

(=) Base Gravables

(* Tarifa 9% años 2013 a 2015 y 8% 2016 y siguientes

(=) Impuesto sobre la renta para la equidad CREE

(-) Auto retenciones en la fuente practicadas y retenciones soportadas.

Fuente: Estudio teórico y práctico de la reforma tributaria: Ley 1607 de 2012 y sus decretos reglamentarios.

Tarifa

La tarifa del CREE corresponde al 9% para los años 2013 a 2015, y para los siguientes años sería del 8%.

Declaración y pago

El pago de este impuesto debe realizarse en dos cuotas iguales: la primera, máximo en la fecha establecida para la presentación, y la segunda, máximo en el mes de junio, de acuerdo con el NIT de cada contribuyente.

LEY 1739 DE 2014

El 23 de diciembre de 2014 se aprobó la Ley 1739 para reformar nuevamente la 1607 de 2012. Las siguientes son las modificaciones y adiciones:

Modificación del artículo 22 - Base Gravable

En este artículo se indica que, a partir del año 2015, la base del CREE no puede ser inferior al 3% del patrimonio líquido del año anterior, según el artículo 189 y 193 de E.T. Así mismo, entre los años

2013 y 2017, de la base gravable del impuesto se pueden restar las rentas exentas del artículo 207-2 numeral 9.

Las modificaciones más relevantes se hicieron a los artículos correspondientes a las rentas exentas, la compensación de la base mínima y la sobretasa. A continuación, se detalla cómo sería la nueva base gravable, con estos cambios:

Rentas brutas y líquidas especiales (adición del artículo 22-1)

Para la determinación del CREE se tendrán en cuenta las rentas brutas especiales del capítulo IV del Estatuto Tributario. Esto quiere decir que las rentas realizadas, tales como Sistema de Ventas a Plazo, actividades de seguros de capitalización como seguros de vida y seguros en general, rentas vitalicias, fiducia mercantil y titularización, se parecerán al procedimiento efectuado en renta para ser aplicado en el CREE.

Asimismo, se tendrán en cuenta las rentas líquidas por recuperación de deducciones, de acuerdo con los artículos 195 a 199 del Estatuto Tributario.

Compensación de pérdidas fiscales (adición del artículo 22-2)

De acuerdo con el artículo 147 del Estatuto Tributario Nacional, las pérdidas fiscales en que incurran los contribuyentes del CREE a partir del año gravable 2015 podrán compensarse.

Compensación de exceso de base mínima (artículo 22-3)

El exceso de base mínima del CREE que se genere a partir del periodo gravable 2015 podrá compensarse con las rentas determinadas conforme al inciso 1 del artículo 22 dentro de los cinco (5) años siguientes, reajustado fiscalmente.

Remisión a las normas del impuesto sobre la renta (artículo 22-4)

Será aplicable para efectos del CREE, el artículo 118-1 del Estatuto Tributario, el cual nos indica que solo podrán deducir-

se los intereses generados con ocasión de deudas, cuyo monto total promedio durante el correspondiente año gravable no exceda el resultado de multiplicar por tres (3) el patrimonio líquido del contribuyente determinado a 31 de diciembre del año gravable inmediatamente anterior. De esta manera no será deducible la proporción de los gastos por concepto de intereses que exceda el límite a que se refiere este artículo.

Adición del artículo 298-6

Mediante el cual indican que el impuesto a la riqueza no será deducible ni del impuesto de renta ni del CREE, ni podrán ser compensados con otros impuestos. Sobretasa al CREE:

La Ley creó una sobretasa para este impuesto para los años gravables comprendidos entre 2015 y 2018, para los contribuyentes del mismo. De acuerdo con esto, la sobretasa se verá así para cada año:

a. Para el año 2015:

TABLA SOBRETASA IMPUESTO SOBRE LA RENTA PARA LA EQUIDAD-CREE AÑO 2015			
RANGOS DE BASE GRAVABLE EN \$		TARIFA MARGINAL	SOBRETASA
Límite inferior	Límite superior		
0	<800.000.000	0,0%	(Base gravable) * 0%
>=800.000.000	En adelante	5,0%	(Base gravable - \$800.000.000) * 5,0%

El símbolo de asterisco (*) se entiende como multiplicado por . El símbolo (>=) se entiende como mayor o igual que. El símbolo (<) se entiende como menor que.

Fuente: Ley 1739 de 2014, artículo 22. Tarifa de la sobretasa al CREE.

b. Para el año 2016:

TABLA SOBRETASA IMPUESTO SOBRE LA RENTA PARA LA EQUIDAD-CREE AÑO 2016			
RANGOS DE BASE GRAVABLE EN \$		TARIFA MARGINAL	SOBRETASA
Límite inferior	Límite superior		
0	<800.000.000	0,0%	(Base gravable) * 0%
>=800.000.000	En adelante	6,0%	(Base gravable - \$800.000.000) * 6,0%

El símbolo de asterisco (*) se entiende como multiplicado por . El símbolo (>=) se entiende como mayor o igual que. El símbolo (<) se entiende como menor que.

Fuente: Ley 1739 de 2014, artículo 22. Tarifa de la sobretasa al CREE.

c. Para el año 2017:

TABLA SOBRETASA IMPUESTO SOBRE LA RENTA PARA LA EQUIDAD-CREE AÑO 2017			
RANGOS DE BASE GRAVABLE EN \$		TARIFA MARGINAL	SOBRETASA
Límite inferior	Límite superior		
0	<800.000.000	0,0%	(Base gravable) * 0%
>=800.000.000	En adelante	8,0%	(Base gravable - \$800.000.000) * 8,0%

El símbolo de asterisco (*) se entiende como multiplicado por . El símbolo (>=) se entiende como mayor o igual que. El símbolo (<) se entiende como menor que.

Fuente: Ley 1739 de 2014, artículo 22. Tarifa de la sobretasa al CREE.

d. Para el año 2018:

TABLA SOBRETASA IMPUESTO SOBRE LA RENTA PARA LA EQUIDAD-CREE AÑO 2018			
RANGOS DE BASE GRAVABLE EN \$		TARIFA MARGINAL	SOBRETASA
Límite inferior	Límite superior		
0	<800.000.000	0,0%	(Base gravable) * 0%
>=800.000.000	En adelante	9,0%	(Base gravable - \$800.000.000) * 9,0%

El símbolo de asterisco (*) se entiende como multiplicado por . El símbolo (>=) se entiende como mayor o igual que. El símbolo (<) se entiende como menor que.

Fuente: Ley 1739 de 2014, artículo 22. Tarifa de la sobretasa al CREE.

Esta sobretasa estará sujeta a un anticipo del 100% del valor de la misma sobre la base gravable del CREE, sobre la cual el contribuyente liquidó el impuesto en el año inmediatamente anterior.

La sobretasa no tendría una destinación específica y haría parte de la unidad de caja con los demás ingresos de la Nación.

Tarifa:

Mediante la modificación del artículo 23 se indica que la tarifa a partir del

año gravable 2016 será del 9%. El punto adicional se distribuiría de la siguiente manera: 0,5% para financiar programas de atención a primera infancia, y el otro 0,5% para financiar instituciones de educación superior públicas.

Descuento por impuestos pagados en el exterior:

Las sociedades y entidades nacionales que sean contribuyentes del CREE y su sobretasa, cuando sea el caso, y que perciban rentas de fuente extranjera sujetas

al impuesto sobre la renta en el país de origen, tienen derecho a descontar del monto del CREE y su sobretasa, cuando sea el caso, el impuesto sobre la renta

pagado en el país de origen, cualquiera sea su denominación, liquidado sobre esas mismas rentas el siguiente valor, indicado en la Ley 1739:

$$\text{Descuento} = \left(\frac{TCREE + STCREE}{TRyC + TCREE + STCREE} \right) * \text{ImpExt}$$

Fuente: Ley 1739 de 2014 Artículo 22. Tarifa de la sobretasa al CREE.

Donde:

- a. TRyC: es la tarifa del impuesto sobre la renta y complementarios aplicable al contribuyente por la renta de fuente extranjera.
- b. TCREE: es la tarifa del CREE, aplicable al contribuyente por la renta de fuente extranjera.
- c. STCREE: es la tarifa de la sobretasa al CREE, aplicable al contribuyente por la renta de fuente extranjera.
- d. ImpExt: es el impuesto sobre la renta pagado en el extranjero, cualquiera sea su denominación, liquidado sobre esas mismas rentas.

Adicionalmente, el 24 de febrero de 2015, la Sección Cuarta del Consejo de Estado, bajo el Auto N° 20998, suspende de manera provisional el parágrafo 1 del artículo 3 del Decreto 2701 de 2013, el cual hace referencia a la renta líquida por recuperación de deducciones.

De acuerdo con lo anterior, se debe tener en cuenta que dentro de la renta líquida para el CREE no se incluirá la recupera-

ción de deducciones para los años 2013 y 2014; de 2015 en adelante, con la Ley 1739 de 2014, dicho rubro estará dentro de la base gravable.

COMPARACIÓN IMPUESTO DE RENTA Y EL IMPUESTO PARA LA EQUIDAD - CREE

En la siguiente tabla, se observa una comparación entre los ingresos, deducciones y rentas exentas de acuerdo con lo establecido en las diferentes leyes: Ley 1607 de 2012 y Ley 1739 de 2014. Lo más relevante que observamos para lo que le compete a este trabajo es la compensación de pérdidas fiscales de este impuesto, el cual antes de la reforma no se podía compensar.

Así mismo, la tarifa que se había estipulado con la Ley 1607 de 2012, del 9%, ya no será por este porcentaje, pues con la sobretasa que se incluyó en la reforma del año 2014, la tarifa para los contribuyentes que superen los ocho mil millones de pesos en su base gravable deberán aportar un porcentaje adicional del 5%.

Concepto	Renta	CREE Ley 1607 de 2012	CREE Ley 1739 de 2014
Ingresos			
Intereses Presuntivos	✓	X	X
Recuperación de Deducciones	✓	X	✓
Costos	✓	✓	✓
Deducciones			
Donaciones	✓	X	X
Inversión en Activos Reales Productivos	✓	X	X
Inversiones Medio Ambiente	✓	X	X
Inversión en Investigación y Desarrollo Tecnológico	✓	X	X
Rentas Exentas			
Hoteleras	✓	X	✓
Compensación			
Pérdidas Fiscales	✓	X	✓
Excesos de Base Mínima	✓	X	✓
Ganancia Ocasional	✓	X	X
Tarifa			
Año 2013	25%	9%	X
Año 2014	25%	9%	X
Año 2015	25%	9%	9% (+) 5%
Año 2016	25%	8%	9% (+) 6%
Año 2017	25%	8%	9% (+) 8%
Año 2018	25%	8%	9% (+) 9%

✓

Aplica

X

No aplica

Fuente: Elaboración propia.

Con esta reforma se concluye la tributación nominal de los contribuyentes del impuesto sobre la renta y CREE durante los próximos años, lo cual se evidencia a continuación:

Tabla 1: Base gravable

LEY 1607 DE 2014

Ingresos brutos realizados año gravable, incluida la renta líquida por recuperación de deducciones y sin tener en cuenta las gananciales	
(-) Devoluciones rebajas y descuentos	
(-) Ingresos no constitutivos de renta	
Artículo 36.	Prima en colocación de acciones o de cuotas sociales
Artículo 36-1.	Utilidad en la enajenación de acciones.

Fuente: Elaboración propia.

Como se puede observar en el cuadro anterior, las personas jurídicas sujetas al impuesto sobre la renta y al CREE contribuirán hasta un 43% en el año 2018, considerando un incremento progresivo de la sobretasa del CREE a partir del año 2015, lo cual podría tener un impacto desfavorable en la inversión extranjera, dado que no resultaría atractivo constituir sociedades en el país que estén sujetas al CREE y, por tanto, la generación de empleo se vería afectada, tergiversando el objetivo principal de la creación este impuesto.

Lo anterior se evidencia en el artículo publicado el 12 de enero de 2015 en [www.elmundo.com], titulado “Petróleo y Reforma Tributaria ahuyentan la Inversión Extranjera”, donde se toman datos del estudio realizado por el Banco de la República, el cual entregó información sobre la inversión extranjera directa con corte al tercer trimestre de 2014 y que revela una disminución del 5% de esta inversión en lo acumulado de los tres trimestres.

Dicha disminución en la inversión extranjera directa está apoyada por el estudio que realizó la Asociación Colombiana de Petróleo (agremiación de todas las empresas privadas que desarrollan actividades relacionadas

con el petróleo y el gas), donde el 50% de las compañías estarían considerando reducir y hasta cancelar su inversión en exploración en Colombia, exponiendo como causa problemas del entorno, disminución de oportunidades de inversión y el nuevo marco fiscal del país.

Hecho generador

Obtención de ingresos susceptibles de incrementar el patrimonio de los contribuyentes sujetos pasivos durante el año gravable. De acuerdo con el artículo 261 del Estatuto Tributario, se entiende que son todos los derechos en dinero que posee el contribuyente al culminar el año o periodo gravable.

Así, se entenderá realizado el ingreso cuando el pago sea recibido efectivamente en dinero o en especie, o cuando el derecho de exigirlo se extinga por cualquier otro modo legal diferente del pago.

Base gravable

Según el Decreto 2701 de 2013, se precisa la depuración de la base gravable de este impuesto de la siguiente manera. De igual forma, hay que tener en cuenta que la base gravable no puede ser inferior al 3% del patrimonio líquido.

Tabla 1: Base gravable

LEY 1607 DE 2014

Ingresos brutos realizados año gravable, incluida la renta líquida por recuperación de deducciones y sin tener en cuenta las ganancias	
(-) Devoluciones rebajas y descuentos	
(-) Ingresos no constitutivos de renta	
Artículo 36.	Prima en colocación de acciones o de cuotas sociales
Artículo 36-1.	Utilidad en la enajenación de acciones.
Artículo 36-3.	Capitalizaciones no gravadas para los socios o accionistas
Artículo 36-4.	Proceso de democratización.
Artículo 37.	Utilidad en venta de inmuebles.
Artículo 45.	Las indemnizaciones por seguro de daño.
Artículo 46.	Los terneros nacidos y enajenados dentro del año.
Artículo 46-1.	Indemnizaciones por destrucción o renovación de cultivos, y por control de plagas.
Artículo 47.	Los ganancias.
Artículo 48.	Las participaciones y dividendos.
Artículo 49.	Determinaciones de los dividendos y participaciones no gravados.
Artículo 51.	La distribución de utilidades por liquidación.
Artículo 53.	Aportes de entidades estatales, sobretasas e impuestos para financiamiento de sistemas de servicio público de transporte
(=) Ingresos Netos Gravables	
(-) Costos aceptables para la determinación del impuesto sobre la renta y complementarios de conformidad con el capítulo II del título 1 del libro primero del Estatuto.	
(=) Renta Bruta	
(-) Deducciones	
Artículo 107.	Las expensas necesarias son deducibles.
Artículo 108-1.	Deducción por pagos a viudas y huérfanos de miembros de las fuerzas armadas muertos en combate, secuestrados o desaparecidos.
Artículo 108-3.	Cuotas de manejo de tarjetas.
Artículo 109	Deducciones de cesantías pagadas.
Artículo 110	Deducciones de cesantías consolidadas.
Artículo 111	Deducción de pensiones de jubilación e invalidez.
Artículo 112	Deducción de la provisión para el pago de futuras pensiones.
Artículo 113	Como se determina la cuota anual deducible de la provisión.
Artículo 114	Deducción de aportes.
Artículo 115	Deducción de impuestos pagados.
Artículo 116	Deducción de impuestos, regalías y contribuciones pagados por los organismos descentralizados.

Artículo 117	Deducción de intereses.
Artículo 118	El componente inflacionario NO es deducible
Artículo 120	Deducción de ajustes por la diferencia en cambio.
Artículo 121	Deducción de gastos en el exterior.
Artículo 122	Limitación a los costos y deducciones.
Artículo 123	Requisitos para su procedencia.
Artículo 124	Los pagos a la casa matriz son deducibles.
Artículo 124-2.	Pagos a paraísos fiscales
Artículo 126-1.	Deducción de contribuciones a fondos de pensiones de jubilación e invalidez y fondos de cesantías.
Artículo 127	Beneficiarios de la deducción.
Artículo 127-1	Contratos de leasing.
Artículo 128	Deducción de depreciación.
Artículo 129	Concepto de obsolescencia.
Artículo 142	Deducción por amortización de inversiones.
Artículo 143-1	Crédito mercantil en la adquisición de acciones, cuotas o partes de intereses.
Artículo 145	Deducción de deudas de dudoso o difícil cobro.
Artículo 146	Deducción por deudas manifiestamente pérdidas o sin valor.
Artículo 148	Deducción por pérdidas en la enajenación de activos.
Artículo 149	Pérdidas en la enajenación de activos.
Artículo 159	Deducción por inversiones amortizables en la industria petrolera y el sector minero.
Artículo 171	Deducción por amortización de inversiones en exploraciones de gases y minerales.
Artículo 174	Deducción por sumas pagadas como renta vitalicia.
Artículo 176	Deducciones en el negocio de ganadería.
	No incluye donaciones, compensación de pérdidas fiscales de sociedades, contribuciones a fondos mutuos de inversión, deducciones por inversiones en nuevas plantaciones, riegos, pozos y silos, deducciones por inversiones en investigación y desarrollo tecnológico, deducciones por inversiones en control y mejoramiento del medio ambiente inversión en AFPR, deducciones por exploración petróleo en contratos vigentes al 28 de octubre de 1974 y deducciones por agotamiento de Explotación de Hidrocarburos en contratos vigentes al 28 de octubre de 1974.
(=) Renta Líquida o Renta presuntiva	
(-) Rentas exentas	
	Decisión 578 de la Comunidad Andina de Naciones
	Los recursos del fondo de ahorro con solidaridad del régimen de prima media.
	Los recursos de los fondos de pensiones
	Los rendimientos de títulos de ahorro a largo plazo para financiación de vivienda
	Rendimientos de vivienda de interés social

La utilidad en la enajenación de predios destinado a fines de utilidad pública a que se refieren los literales b y c del Artículo 58 de la Ley 388 de 1997 que hayan sido aportados a patrimonios autónomos que se creen con esa finalidad exclusiva, por un término igual a la ejecución del proyecto y su liquidación, sin que exceda en ningún caso de diez (10) años. También gozarán de esta exención los patrimonios autónomos indicados por los años 2016 y 2017.

(=) Base Gravables

(* Tarifa 9% años 2013 a 2015 y 8% 2016 y siguientes

(=) Impuesto sobre la renta para la equidad CREE

(-) Auto retenciones en la fuente practicadas y retenciones soportadas.

Fuente: Estudio teórico y práctico de la reforma tributaria: Ley 1607 de 2012 y sus decretos reglamentarios.

Tarifa

La tarifa del CREE corresponde al 9% para los años 2013 a 2015, y para los siguientes años sería del 8%.

Declaración y pago

El pago de este impuesto debe realizarse en dos cuotas iguales: la primera debe pagarse máximo en la fecha establecida para la presentación, y la segunda, máximo en el mes de junio, de acuerdo con el NIT de cada contribuyente. Para que la declaración se entienda como presentada, debe realizarse el pago total del impuesto en las fechas anteriormente nombradas.

Asimismo, se debe aclarar que en los casos donde en la declaración del CREE se obtenga un valor a pagar inferior a 41 UVT (\$1.100.000 para el año 2013), debe presentarse y pagarse en su totalidad en una sola cuota.

Se entiende que como consecuencia de la no presentación del impuesto, el contribuyente está obligado a pagar una

sanción por extemporaneidad plena, sin tener en cuenta la sanción reducida de la cual trata el artículo 641 del Estatuto Tributario.

Devolución y compensación del CREE

El contribuyente podrá solicitar la devolución o compensación bajo el mismo procedimiento para otros impuestos, cuando existan pagos en exceso y de lo no debido. Para ello, tiene un tiempo de dos años contados a partir de la fecha de vencimiento de la respectiva declaración.

La administración cuenta con cincuenta (50) días luego de la fecha de la solicitud de devolución presentada oportunamente y en forma debida.

Exoneración de aportes parafiscales

De acuerdo con el artículo 7 del Decreto 1828 de 2013, la exoneración de aportes parafiscales corresponde a los siguientes contribuyentes:

- a. Personas jurídicas y sociedades sujetos pasivos que tengan empleados que individualmente devenguen menos de 10 salarios mínimos legales vigentes.
- b. Personas naturales que tengan empleados que igualmente devenguen menos de 10 salarios mínimos mensuales legales vigentes. Para que tenga efecto dicha exoneración, debe existir un contrato laboral de por medio.

Igualmente, este artículo indica que a partir del primero de enero de 2014, estas personas también están exoneradas de los aportes a la salud (EPS); para los trabajadores con menos de 10 salarios mínimos mensuales, y en el caso de las personas naturales, deben tener más de dos empleados para que surta efecto la exoneración.

LEY 1739 DE 2014

El 23 de diciembre de 2014 se aprobó ante el Senado la Ley 1739 para nuevamente reformar la Ley 1607 de 2012, con las siguientes modificaciones y adiciones:

Modificación del artículo 22 - Base gravable

En este artículo se indica que a partir del año 2015, la base del CREE no puede ser inferior al 3% del patrimonio líquido del año anterior, según los artículos 189 y 193 de E.T. Así mismo, entre los años 2013 y 2017, de la base gravable del impuesto se pueden restar las rentas exentas del artículo 207-2, numeral 9.

A continuación, en la tabla n.º 2, se presenta un resumen de la base gravable:

Ingresos brutos realizados año gravable, incluida la renta líquida por recuperación de deducciones y sin tener en cuenta las ganancias	
(-) Devoluciones rebajas y descuentos	
(-) Ingresos no constitutivos de renta	
Artículo 36.	Prima en colocación de acciones o de cuotas sociales
Artículo 36-1.	Utilidad en la enajenación de acciones.
Artículo 36-3.	Capitalizaciones no gravadas para los socios o accionistas
Artículo 36-4. Derogado	Proceso de democratización.
Artículo 37. Derogado	Utilidad en venta de inmuebles.
Artículo 45.	Las indemnizaciones por seguro de daño.
Artículo 46.	Los terneros nacidos y enajenados dentro del año.
Artículo 46-1.	Indemnizaciones por destrucción o renovación de cultivos, y por control de plagas.
Artículo 47.	Los ganancias.
Artículo 48.	Las participaciones y dividendos.
Artículo 49.	Determinaciones de los dividendos y participaciones no gravados.
Artículo 51.	La distribución de utilidades por liquidación.

Artículo 53.	Aportes de entidades estatales, sobretasas e impuestos para financiamiento de sistemas de servicio público de transporte masivo de pasajeros
(=) Ingresos Netos Gravables	
(-) Costos aceptables para la determinación del impuesto sobre la renta y complementarios de conformidad con el capítulo II del título 1 del libro primero del Estatuto.	
(=) Renta Bruta	
(-) Deducciones	
Artículo 107.	Las expensas necesarias son deducibles.
Artículo 108-1.	Deducción por pagos a viudas y huérfanos de miembros de las fuerzas armadas muertos en combate, secuestrados o desaparecidos.
Artículo 108-3.	Cuotas de manejo de tarjetas.
Artículo 109	Deducciones de cesantías pagadas.
Artículo 110	Deducciones de cesantías consolidadas.
Artículo 111	Deducción de pensiones de jubilación e invalidez.
Artículo 112	Deducción de la provisión para el pago de futuras pensiones.
Artículo 113	Como se determina la cuota anual deducible de la provisión.
Artículo 114	Deducción de aportes.
Artículo 115	Deducción de impuestos pagados.
Artículo 116	Deducción de impuestos, regalías y contribuciones pagados por los organismos descentralizados.
Artículo 117	Deducción de intereses.
Artículo 118 Derogado	El componente inflacionario NO es deducible
Artículo 120	Deducción de ajustes por la diferencia en cambio.
Artículo 121	Deducción de gastos en el exterior.
Artículo 122	Limitación a los costos y deducciones.
Artículo 123	Requisitos para su procedencia.
Artículo 124	Los pagos a la casa matriz son deducibles.
Artículo 124-2.	Pagos a paraísos fiscales
Artículo 126-1.	Deducción de contribuciones a fondos de pensiones de jubilación e invalidez y fondos de cesantías.
Artículo 127 Derogado	Beneficiarios de la deducción.
Artículo 127-1	Contratos de leasing.
Artículo 128	Deducción de depreciación.
Artículo 129	Concepto de obsolescencia.
Artículo 130	Construcción de Reserva
Artículo 142 Derogado	Deducción por amortización de inversiones.
Artículo 143-1 Derogado	Crédito mercantil en la adquisición de acciones, cuotas o partes de intereses.
Artículo 145	Deducción de deudas de dudoso o difícil cobro.

Artículo 146	Deducción por deudas manifiestamente pérdidas o sin valor.
Artículo 148	Deducción por pérdidas en la enajenación de activos.
Artículo 149	Pérdidas en la enajenación de activos.
Artículo 159	Deducción por inversiones amortizables en la industria petrolera y el sector minero.
Artículo 171	Deducción por amortización de inversiones en exploraciones de gases y minerales.
Artículo 174	Deducción por sumas pagadas como renta vitalicia.
Artículo 176	Deducciones en el negocio de ganadería.
Los Artículos anteriores se podrán aplicar siempre que cumplan con los	
No incluye donaciones, compensación de pérdidas fiscales de sociedades, contribuciones a fondos mutuos de inversión, deducciones por inversiones en nuevas plantaciones, riegos, pozos y silos, deducciones por inversiones en investigación y desarrollo tecnológico, deducciones por inversiones en control y mejoramiento del medio ambiente inversión en AFPR, deducciones por exploración petroleros en contratos vigentes al 28 de octubre de 1974 y deducciones por agotamiento de Explotación de Hidrocarburos en contratos vigentes al 28 de octubre de 1974.	
(=) Renta Líquida o Renta presuntiva	
(-) Rentas exentas	
Decisión 578 de la Comunidad Andina de Naciones	
Los recursos del fondo de ahorro con solidaridad del régimen de prima media.	
Los recursos de los fondos de pensiones	
Los rendimientos de títulos de ahorro a largo plazo para financiación de vivienda	
Rendimientos de vivienda de interés social	
La utilidad en la enajenación de predios destinado a fines de utilidad pública a que se refieren los literales b y c del artículo 58 de la Ley 388 de 1997 que hayan sido aportados a patrimonios autónomos que se creen con esa finalidad exclusiva, por un término igual a la ejecución del proyecto y su liquidación, sin que exceda en ningún caso de diez (10) años. También gozarán de esta exención los patrimonios autónomos indicados por los años 2016 y 2017.	
(=) Base Gravables	
(*) Tarifa 9%	
(+) Sobretasa dependiendo del año	
(=) Impuesto sobre la renta para la equidad CREE	
(-) Auto retenciones en la fuente practicadas y retenciones soportadas.	

Las modificaciones más relevantes son las de los artículos correspondientes a las rentas exentas, la compensación de la base mínima y la sobretasa. A continuación, se detalla cómo sería la nueva base gravable con estos cambios:

Rentas brutas y líquidas especiales (adición del artículo 22-1)

Para la determinación del CREE se tendrán en cuenta las rentas brutas especiales del capítulo IV del Estatuto

Tributario. Esto quiere decir que las rentas realizadas, tales como Sistema de Ventas a Plazo, actividades de seguros de capitalización como seguros de vida y seguros en general, rentas vitalicias, fiducia mercantil y titularización, se parecerán al procedimiento efectuado en renta para ser aplicado en el CREE.

Así mismo, se tendrán en cuenta las rentas líquidas por recuperación de deducciones, de acuerdo con los artículos 195 a 199 del Estatuto Tributario.

Compensación de pérdidas fiscales (adición artículo 22-2)

De acuerdo con el artículo 147 del Estatuto Tributario Nacional, las pérdidas fiscales en que incurran los contribuyentes del CREE a partir del año gravable 2015 podrán compensarse.

Compensación de exceso de base mínima (artículo 22-3)

El exceso de base mínima del CREE que se genere a partir del periodo gravable 2015 podrá compensarse con las rentas determinadas conforme al inciso 1 del artículo 22 dentro de los cinco (5) años siguientes, reajustado fiscalmente.

e. Para el año 2015

TABLA SOBRETASA IMPUESTO SOBRE LA RENTA PARA LA EQUIDAD-CREE AÑO 2015			
RANGOS DE BASE GRAVABLE EN \$		TARIFA MARGINAL	SOBRETASA
Límite inferior	Límite superior		
0	<800.000.000	0,0%	(Base gravable) * 0%
>=800.000.000	En adelante	5,0%	(Base gravable - \$800.000.000) * 5,0%

El símbolo de asterisco (*) se entiende como multiplicado por. El símbolo (>=) se entiende como mayor o igual que. El símbolo (<) se entiende como menor que.

Fuente: Ley 1739 de 2014 Artículo 22. Tarifa de la sobretasa al CREE.

Remisión a las normas del impuesto sobre la renta (artículo 22-4)

Será aplicable para efectos del CREE el artículo 118-1 del Estatuto Tributario, el cual nos indica que solo podrán deducirse los intereses generados con ocasión de deudas, cuyo monto total promedio durante el correspondiente año gravable no exceda el resultado de multiplicar por tres (3) el patrimonio líquido del contribuyente determinado a 31 de diciembre del año gravable inmediatamente anterior. De esta manera, no será deducible la proporción de los gastos por concepto de intereses que exceda el límite a que se refiere este artículo.

Adición del artículo 298-6

Mediante el cual indican que el impuesto a la riqueza no será deducible ni del impuesto de renta ni del CREE, ni podrán ser compensados con otros impuestos. Sobretasa al CREE

La Ley creó una sobretasa para este impuesto para los años gravables comprendidos entre 2015 y 2018 para los contribuyentes de este impuesto. De acuerdo con esto, la sobretasa se vería así para cada año:

f. Para el año 2016

TABLA SOBRETASA IMPUESTO SOBRE LA RENTA PARA LA EQUIDAD-CREE AÑO 2016			
RANGOS DE BASE GRAVABLE EN \$		TARIFA MARGINAL	SOBRETASA
Límite inferior	Límite superior		
0	<800.000.000	0,0%	(Base gravable) * 0%
>=800.000.000	En adelante	6,0%	(Base gravable - \$800.000.000) * 6,0%

El símbolo de asterisco (*) se entiende como multiplicado por . El símbolo (>=) se entiende como mayor o igual que. El símbolo (<) se entiende como menor que.

Fuente: Ley 1739 de 2014 Artículo 22. Tarifa de la sobretasa al CREE.

g. Para el año 2017

TABLA SOBRETASA IMPUESTO SOBRE LA RENTA PARA LA EQUIDAD-CREE AÑO 2017			
RANGOS DE BASE GRAVABLE EN \$		TARIFA MARGINAL	SOBRETASA
Límite inferior	Límite superior		
0	<800.000.000	0,0%	(Base gravable) * 0%
>=800.000.000	En adelante	8,0%	(Base gravable - \$800.000.000) * 8,0%

El símbolo de asterisco (*) se entiende como multiplicado por . El símbolo (>=) se entiende como mayor o igual que. El símbolo (<) se entiende como menor que.

Fuente: Ley 1739 de 2014 Artículo 22. Tarifa de la sobretasa al CREE.

h. Para el año 2018

TABLA SOBRETASA IMPUESTO SOBRE LA RENTA PARA LA EQUIDAD-CREE AÑO 2018			
RANGOS DE BASE GRAVABLE EN \$		TARIFA MARGINAL	SOBRETASA
Límite inferior	Límite superior		
0	<800.000.000	0,0%	(Base gravable) * 0%
>=800.000.000	En adelante	9,0%	(Base gravable - \$800.000.000) * 9,0%

El símbolo de asterisco (*) se entiende como multiplicado por . El símbolo (>=) se entiende como mayor o igual que. El símbolo (<) se entiende como menor que.

Fuente: Ley 1739 de 2014 Artículo 22. Tarifa de la sobretasa al CREE.

Esta sobretasa estará sujeta a un anticipo del 100% del valor de la misma sobre la base gravable del CREE, sobre la cual el contribuyente liquidó el impuesto en el año inmediatamente anterior.

La sobretasa no tendría una destinación específica y haría parte de la unidad de caja con los demás ingresos de la Nación.

Tarifa

Mediante la modificación del artículo 23 se indica que la tarifa a partir del

año gravable 2016 será del 9%. El punto adicional se distribuiría de la siguiente manera: 0,5% para financiar programas de atención a primera infancia, y el otro 0,5% para financiar instituciones de educación superior públicas.

Descuento por impuestos pagados en el exterior

Las sociedades y entidades nacionales que sean contribuyentes del CREE y su sobretasa, cuando sea el caso, y que perciban rentas de fuente extranjera sujetas

al impuesto sobre la renta en el país de origen, tienen derecho a descontar del monto del CREE y su sobretasa, cuando sea el caso, el impuesto sobre la renta pagado en el país de origen, cualquiera sea su denominación, liquidado sobre esas mismas rentas el siguiente valor, indicado en la Ley 1739:

$$\text{Descuento} = \left(\frac{\text{TCREE} + \text{STCREE}}{\text{TRyC} + \text{TCREE} + \text{STCREE}} \right) * \text{ImpExt}$$

Fuente: Ley 1739 de 2014 Artículo 22. Tarifa de la sobretasa al CREE.

Donde

- e. TRyC: es la tarifa del impuesto sobre la renta y complementarios aplicable al contribuyente por la renta de fuente extranjera.
- f. TCREE: es la tarifa del CREE aplicable al contribuyente por la renta de fuente extranjera.
- g. STCREE: es la tarifa de la sobretasa al CREE, aplicable al contribuyente por la renta de fuente extranjera.
- h. ImpExt: es el impuesto sobre la renta pagado en el extranjero, cualquiera sea su denominación, liquidado sobre esas mismas rentas.

Adicionalmente, el 24 de febrero de 2015, la Sección Cuarta del Consejo de Estado, bajo el Auto n.º 20998, suspende de manera provisional el parágrafo 1 del artículo 3 del Decreto 2701 de 2013, el cual hace referencia a lo siguiente:

“Parágrafo 1. La base gravable determinada en el presente artículo incluirá la renta líquida por recuperación de deducciones”. Lo anterior se dio tras concluir que dicha norma excedía fa-

cultades dadas por el Gobierno, puesto que bajo la Ley 1702 del 2012 ya se establecían claramente los elementos que debían ser tomados en cuenta para la base gravable del impuesto CREE; por consiguiente, este reglamento no podía ser modificado por lo ya legislado.

De acuerdo con lo anterior, se debe tener en cuenta que dentro de la renta líquida para el CREE no se incluirá la recuperación de deducciones para los años 2013 y 2014; para 2015 y en adelante, con la Ley 1739 de 2014, dicho rubro estará dentro de la base gravable.

3.3. COMPARACIÓN IMPUESTO DE RENTA Y EL IMPUESTO PARA LA EQUIDAD - CREE

La siguiente tabla presenta una comparación entre los ingresos, deducciones y rentas exentas, de acuerdo con lo establecido en las leyes 1607 de 2012 y 1739 de 2014. Lo más relevante que observamos para lo que le compete a este trabajo es la compensación de pérdidas fiscales de este impuesto, el cual, antes de la reforma, no se podía compensar.

Así mismo, la tarifa que se había estipulado con la Ley 1607 de 2012, del 9%, ya no será por este porcentaje, pues con la sobretasa que se incluyó en la reforma

del año 2014, los contribuyentes que superen los ocho mil millones de pesos en su base gravable deberán aportar un porcentaje adicional del 5%.

Concepto	Renta	CREE Ley 1607 de 2012	CREE Ley 1739 de 2014
Ingresos			
Intereses Presuntivos	✓	X	X
Recuperación de Deducciones	✓	X	✓
Costos	✓	✓	✓
Deducciones			
Donaciones	✓	X	X
Inversión en Activos Reales Productivos	✓	X	X
Inversiones Medio Ambiente	✓	X	X
Inversión en Investigación y Desarrollo Tecnológico	✓	X	X
Rentas Exentas			
Hoteleras	✓	X	✓
Compensación			
Pérdidas Fiscales	✓	X	✓
Excesos de Base Mínima	✓	X	✓
Ganancia Ocasional	✓	X	X
Tarifa			
Año 2013	25%	9%	X
Año 2014	25%	9%	X
Año 2015	25%	9%	9% (+) 5%
Año 2016	25%	8%	9% (+) 6%
Año 2017	25%	8%	9% (+) 8%
Año 2018	25%	8%	9% (+) 9%

✓

Aplica

X

No aplica

Fuente: Elaboración propia.

Con esta reforma se concluye la tributación nominal de los contribuyentes del impuesto sobre la renta y del CREE

durante los próximos años, lo cual se presenta a continuación:

Impuesto	Tarifa por año					
	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Impuesto de Renta	25%	25%	25%	25%	25%	25%
Impuesto a la Equidad CREE	9%	9%	9%	9%	9%	9%
Sobretasa del Impuesto a la Equidad CREE	0%	5%	6%	8%	9%	0%
Total impuesto sobre la renta y CREE	34%	39%	40%	42%	43%	34%

Fuente: Elaboración propia.

Como se puede observar en el cuadro anterior, las personas jurídicas sujetas al impuesto sobre la renta y CREE contribuirán hasta un 43% en 2018, considerando un incremento progresivo de la sobretasa del CREE a partir de 2015, lo cual podría tener un impacto desfavorable en la inversión extranjera, dado que no resultaría atractivo constituir sociedades en el país que estén sujetas al CREE y, por tanto, la generación de empleo se vería afectada, tergiversando el objetivo principal de la creación del Impuesto sobre la Renta para la Equidad.

Lo anterior se evidencia en el citado artículo del 12 de enero publicado en [www.elmundo.com], titulado “Petróleo y Reforma Tributaria ahuyentan la Inversión Extranjera”.

4. DESCRIPCIÓN DEL TRATAMIENTO DEL IMPUESTO DE RENTA BAJO NORMAS INTERNACIONALES

La Norma Internacional de Contabilidad revisada que indica el tratamiento del impuesto de renta es la NIC 12, “Impuesto a la Ganancia”. El término

ganancia hace referencia, según la norma, a todos los impuestos nacionales o internacionales que se relacionen con la imposición, y a la retención de dividendos que paga la entidad a la subsidiaria que distribuya ganancias a la sociedad que informa los estados financieros de la entidad económica.

La norma indica que el gasto o el ingreso por impuesto a la renta comprende tanto el gasto o ingreso por impuesto corriente como por el impuesto diferido.

Base fiscal

Base fiscal de un activo

La base fiscal para un activo corresponde al valor que se puede deducir de los beneficios que genere en el futuro dicho activo, para efectos fiscales. Si tales beneficios económicos no tributan, la base fiscal será igual al valor en libros.

Base fiscal de un pasivo

La base fiscal de un pasivo es igual a su valor en libros menos cualquier importe que sea deducible fiscalmente

respecto de tal partida en periodos futuros. Cuando se refiere a un ingreso por actividades ordinarias recibidas de forma anticipada, la base corresponde al valor en libros menos el valor del ingreso de dichas actividades que no resulte imponible en futuros periodos.

Diferencias temporarias

Diferencias temporarias son todas aquellas diferencias existentes entre el importe en libros de un activo o un pasivo, y el valor de la base fiscal.



Fuente: Elaboración propia.

Estas pueden ser:

- a. Diferencias temporarias imponibles.
- b. Temporarias deducibles.

Pérdidas y créditos fiscales no utilizados

De acuerdo con la NIC 12, se puede reconocer un activo como impuesto diferido, siempre que este se pueda compensar con futuras ganancias o con pérdidas que no se hayan utilizado hasta ese momento y puedan ser subsanadas en un futuro con ganancias fiscales.

Impuesto sobre la Renta

Bajo la normatividad tributaria, se identifican dos casos en los cuales se da

lugar a tener impuesto diferido y estos son: pérdidas fiscales y excesos de renta presuntiva.

Valoración

La medición de los activos o pasivos corrientes de tipo fiscal debe ser por la cantidad que se espera pagar o recuperar del ente fiscal, teniendo en cuenta las legislaciones vigentes a la fecha del balance.

Si la compañía cuenta con dichos activos o pasivos que sean de largo plazo, se deben valorar según los tipos de aplicación en los que se espera obtener los beneficios o pagar dicho pasivo, siempre teniendo en cuenta la normatividad aprobada o que se vaya a aprobar.

a. Impuesto de Renta Diferido

CONCEPTO	IMPORTE EN LIBROS	BASE FISCAL	DIFERENCIA	CLASIFICACIÓN IMPUESTO DIFERIDO	TARIFA	IMPUESTO DIFERIDO
					Ley 1607 de 2012	Ley 1607 de 2012
Costo de investigación	-	2.000	(2.000)	Activo	34%	(680)
ICA	(3.000)	-	(3.000)	Activo	34%	(1.020)
Activo fijo revalorizado	10.000	7.000	3.000	Pasivo	34%	1.020
Pérdidas fiscales	-	(10.000)	10.000	Activo	25%	2.500
Exceso de base mínima	-	5.000	(5.000)	Activo	25%	(1.250)

Fuente: Elaboración propia.

b. Impuesto de CREE Diferido

CONCEPTO	IMPORTE EN LIBROS	BASE FISCAL	DIFERENCIA	CLASIFICACIÓN IMPUESTO DIFERIDO	TARIFA	IMPUESTO DIFERIDO
					Ley 1739 de 2014	Ley 1739 de 2014
Costo de investigación	-	2.000	(2.000)	Activo	39%	(780)
ICA	(3.000)	-	(3.000)	Activo	39%	(1.170)
Activo fijo revalorizado	10.000	7.000	3.000	Pasivo	39%	1.170
Pérdidas fiscales	-	(10.000)	10.000	Activo	39%	3.900
Exceso de base mínima	-	5.000	(5.000)	Activo	39%	(1.950)

Fuente: Elaboración propia.

(*) Las compañías deben considerar los años en los que se deben revertir las diferencias temporarias, dado que para efectos de este ejemplo fue considerada solo la tarifa del 39% correspondiente al año 2015.

Reconocimiento de impuestos corrientes y diferidos

El reconocimiento bajo la NIC 12, tanto en el periodo corriente como en los futuros, debe ser coherente con el registro contable, teniendo en cuenta lo siguiente:

Todos los impuestos deben ser reconocidos como ingreso o como gasto, para así determinar el resultado del ejercicio exceptuando los siguientes casos:

- a. Una transacción o suceso económico que se ha reconocido, en el mismo ejercicio o posteriores, fuera del resultado, en otro resultado integral o en el patrimonio.

Dentro de las NIIF se reconocen en otro resultado integral, cambio del importe en libros resultado de una revaluación de propiedad planta y equipo, o de diferencias en cambio que surjan de la conversión de Estados Financieros de un negocio extranjero.

La NIC 16 no especifica el traslado durante cada año del superávit por revalorización a las ganancias acumuladas una cantidad igual a la diferencia entre la depreciación del activo revaluado y la depreciación sobre el costo original del activo.

- b. “Una combinación de negocios (distinta de la adquisición por una entidad de inversión, tal como se

define en la NIIF 10 Estados Financieros Consolidados, de una subsidiaria que se requiere medir al valor razonable con cambios en resultados)”¹.

Compensación:

La entidad podrá compensar los activos y los pasivos por impuestos corrientes solo si:

- a. “La entidad tiene el derecho exigible legalmente, de compensar estos importes.
- b. La entidad vaya a liquidar el importe neto o realizar el activo o cancelar el pasivo simultáneamente.”²

Para que una compañía pueda compensar activos diferidos con pasivos diferidos debe tener en cuenta lo siguiente:

- a. “Tiene reconocido legalmente el derecho de compensar, frente a la autoridad fiscal, los importes reconocidos en esas partidas; y
- b. Los activos por impuestos diferidos y los pasivos por impuestos diferidos se derivan del impuesto sobre las ganancias correspondientes a la misma autoridad fiscal, que recaen sobre:
 - La misma entidad o sujeto fiscal.
 - Diferentes entidades o sujetos a efectos fiscales que pretenden, ya sea liquidar los activos y pasivos fiscales corrientes por su importe neto, ya sea realizar los activos y

1 Norma Internacional de Contabilidad 12. Impuesto a las Ganancias. Versión 2013. Párrafo 58.

2 Norma Internacional de Contabilidad 12. Impuesto a las Ganancias. Versión 2013. Párrafo 71.

pagar los pasivos simultáneamente, en cada uno de los ejercicios futuros en los que se espere liquidar o recuperar cantidades significativas de activos o pasivos por los impuestos diferidos”³.

Revelación

El reconocimiento del gasto o ingreso del impuesto debe aparecer en el estado de resultados y se debe revelar por separado en los estados financieros, con todos los componentes que este lleva.

Dentro de las revelaciones más importantes y aplicables al entorno colombiano que señala la norma están las siguientes:

- a. Se debe revelar el ingreso o el gasto corriente del ejercicio por concepto de impuesto.
- b. Se deben revelar los ajustes efectuados a impuestos corrientes que tengan incidencia en el ejercicio actual o de ejercicios anteriores.
- c. Se deben revelar los gastos o ingresos correspondientes a los impuestos diferidos que conlleven al origen y reversión de diferencias temporarias.
- d. Se deben revelar los cambios en el ingreso y el gasto en los impuestos diferidos debidos a cambios en la legislación fiscal o con la creación de nuevos impuestos.
- e. De acuerdo con lo establecido en el párrafo 56 de la NIC 12, se indica que todos los años, al finalizar el

ejercicio, se deben revisar los activos por impuestos diferidos, y aquellos que no tengan la suficiente ganancia fiscal en el futuro deberán ser dados de baja, lo cual deberá ser revelado.

- f. “El importe del gasto (ingreso) por el impuesto, relacionado con los cambios en las políticas contables y los errores, que se ha incluido en la determinación del resultado del ejercicio, de acuerdo con la NIC 8 Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores porque no ha podido ser contabilizado de forma retroactiva”⁴.

Adicionalmente a los anteriores componentes, la siguiente información se debe revelar de manera separada, como se indica en el párrafo 81 de la NIC 12:

- a. Se debe revelar la conciliación entre el gasto o el ingreso que se genera por un balance meramente fiscal, y el resultado contable de las siguientes formas:

Una conciliación entre el gasto y el ingreso con una multiplicación de la utilidad contable con la tarifa aplicable al momento de presentación de la declaración del periodo corriente.

Una conciliación numérica entre la tasa efectiva (gasto por impuesto sobre la utilidad antes de impuesto) y la tarifa impositiva aplicable, especificando también la manera de computar el tipo aplicable utilizado.

3 Norma Internacional de Contabilidad 12. Impuesto a las Ganancias. Versión 2013. Párrafo 74.

4 Norma Internacional de Contabilidad 12. Impuesto a las Ganancias. Versión 2013. Párrafo 80, literal h.

- b. Una explicación de los cambios de las tarifas aplicables, que pueden cambiar con cada reforma tributaria en comparación con los del ejercicio anterior. Por ejemplo, las empresas que efectuaron el cálculo por impuesto diferido a diciembre de 2013 deben revelar las variaciones que se generen debido al cambio en la tarifa.

Así, la explicación de la tasa efectiva se debe hacer mediante la identificación de las diferencias permanentes, las cuales corresponden a partidas que no se compensan o recuperan en el tiempo y están establecidas por la Ley.

DESCRIPCIÓN DEL TRATAMIENTO DEL IMPUESTO A LA EQUIDAD, BAJO USGAAP

La Ley 1607 de 2012 indicaba que si una compañía incurría en una pérdida fiscal y su impuesto debía ser calculado sobre la base mínima, no habría compensaciones de pérdida fiscal ni exceso de base mínima en el futuro, sobre las declaraciones del CREE para estas pérdidas o excesos en la base mínima que no son compensables no se establecen parámetros para su tratamiento. Cabe aclarar que a partir del año 2015, las empresas pueden hacer compensaciones en cualquiera de los casos mencionados debido a la reforma tributaria establecida bajo la Reforma Tributaria 1739 de 2014.

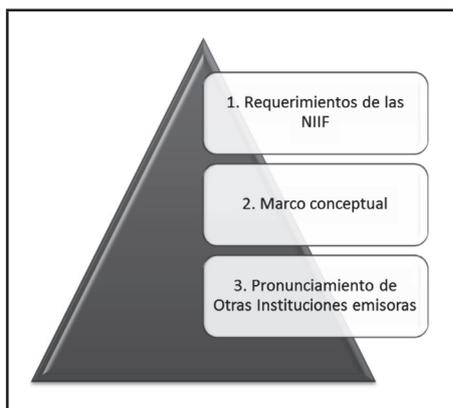
Sin embargo, las empresas, para el año 2014, debieron establecer un análisis adecuado para el manejo de las pérdidas y excesos bajo el CREE, puesto que el modo en que sea presentado este impuesto repercutirá en la tasa efectiva de

tributación afectando la toma de decisiones de los *stakeholders* de las compañías.

Por consiguiente, es necesario remitirse a otras normas que fijen parámetros adecuados para la presentación de los casos descritos anteriormente bajo este impuesto. Así pues, nos remitiremos a la NIC 8, “Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores”, la cual nos permite basarnos en normas emitidas por otras instituciones emisoras al no tener dichos parámetros bajo normas internaciones.

La NIC 8, en sus párrafos 11 y 12, nos indica que cuando no exista una norma internacional que sea aplicable a una transacción u otros hechos, la gerencia deberá usar su juicio en el desarrollo de una política contable, basándose en un pronunciamiento reciente de otra institución emisora de normas contables, que sea similar a la literatura y a las prácticas aceptadas en otros sectores económicos.

El siguiente gráfico describe la jerarquía de las normas según la NIC 8:



Fuente: Elaboración propia.

Teniendo en cuenta el gráfico anterior, nos basaremos en la norma emitida por la FASB (Financial Accounting Standards Board, ASC740 (Accounting Standards Codification), “Income taxes”.

La norma ASC 740 muestra los parámetros y condiciones que se deben seguir con los impuestos originados de las ganancias.

Esta norma de USGAAP tiene como objetivo principal ofrecer estándares para el tratamiento contable y presentación del impuesto sobre el resultado del ejercicio durante el año en curso. Adicionalmente, establece el tratamiento para los impuestos que actualmente se encuentran pendientes de pago y sobre las consecuencias tributarias de lo siguiente:

- a. El momento en que los ingresos o gastos se reconocen en un año que no corresponde para el cálculo del impuesto sobre las ganancias.
- b. Eventos que generen diferencias entre la base fiscal de los activos y pasivos versus la información en libros.

Los estándares planteados en esta norma sobre el impuesto de renta aplican para:

- a. Impuestos nacionales como el impuesto de renta y el CREE, los cuales están basados en los ingresos.
- b. Y sobre las entidades nacionales y extranjeras que son consolidadas,

combinadas o que manejen el método de participación patrimonial.

Una operación y/o actividad para la cual este tema NO aplica sería a un impuesto basado en el capital de la compañía. Si sobre este existe un impuesto adicional basado en los ingresos, se considera como un impuesto sobre la renta y aplicará la norma ASC 740.

Para explicar lo anterior, nos basaremos en el artículo emitido por Price Waterhouse Cooper “Tax Accounting Implications of New Colombian Tax Legislation”.

La compañía Colombia SAS cuenta con un patrimonio de \$200.000 cada año. Para el primer año, el ingreso antes de impuestos es \$13.000 y la base gravable es de \$16.000; dicha diferencia se origina en una mercancía que causará una diferencia temporal deducible de \$3.000, la cual se espera revertir en dos años y se estima que la base gravable sea de \$15.000 para el año 2.

A continuación, se explica cómo se debe reconocer el CREE bajo la ASC 740.

Reconocimiento del CREE bajo IFRS

Teniendo en cuenta el ejemplo anterior, bajo la Ley 1607 de 2012, la contabilización del CREE sería la siguiente:

Descripción	Débito	Crédito
Gasto por impuesto corriente CREE (16.000 x 9%)	1.440	
Gasto administrativo CREE		
Impuesto diferido activo (3000*9%)	270	
Impuesto por pagar CREE		1.440
Impuesto diferido ingreso - (3000*9%)		270
	1.710	1.710

Fuente: Elaboración propia.

Como se observa, la contabilización del CREE debe reconocerse como un gasto de impuesto de renta y el impuesto diferido del CREE se calcula el 9% sobre la diferencia temporal de \$3.000.

Reconocimiento del CREE, Ley 1739 de 2014 bajo IFRS

Manteniendo el mismo caso, el registro contable bajo la Ley 1739 de 2014, se observa lo siguiente:

Descripción	Débito	Crédito
Gasto por impuesto corriente CREE (16.000 x 9%)	1.440	
Gasto administrativo CREE		
Impuesto diferido activo (3000*14%)	420	
Impuesto por pagar CREE		1.440
Impuesto diferido ingreso - (3000*14%)		420
	1.860	1.860

Fuente: Elaboración propia.

El impuesto diferido es el resultado de aplicar el 14% (tarifa 2015), la cual contiene 9% de CREE más 5% correspondiente a la sobretasa del CREE sobre la diferencia temporal de \$3.000.

Reconocimiento del CREE, bajo USGAAP:

1. Inicialmente, se calculará el impuesto sobre la base gravable:

CONCEPTO	VALOR
Base gravable	16.000
Tarifa CREE	9%
Impuesto CREE	1.440 [1]

Fuente: Elaboración propia.

2. Se debe calcular el impuesto sobre la base Mínima

CONCEPTO	VALOR
Patrimonio líquido	200.000
Tarifa base mínima	3%
Base mínima	6.000
Tarifa CREE	9%
Impuesto CREE	540 [2]

Fuente: Elaboración propia.

3. De acuerdo con los resultados anteriores y la normatividad de la ASC 740, nuestro impuesto corriente del CREE corresponde a la diferencia entre el impuesto basado en los ingresos y el impuesto sobre la base mínima o *Franchise Tax*:

CONCEPTO	VALOR
Impuesto CREE basado en ingresos	1.440 [1]
Impuesto CREE - <i>Franchise Tax</i>	540 [2]
Impuesto CREE basado en ingresos [1] - [2]	900 [3]

Fuente: Elaboración propia.

Como resultado, tenemos que se reconocerán como gasto de impuesto \$900 y como gasto operacional \$540. Más adelante, observaremos el registro contable.

4. Se debe terminar la tasa nominal de la diferencia temporaria; para esto, debemos tener la estimación de la base gravable del año en que se van a revertir los \$3.000; para este caso, dicha base son los \$15.000:

CONCEPTO	VALOR	
Base gravable año 2	15.000	
Tarifa CREE		9%
Impuesto CREE basado en ingresos año 2	1.350	[4]
Impuesto CREE - <i>Franchise Tax</i> año 1	540	[2]
Exceso de impuesto [4] - [2]	810	[5]
<hr/>		
Tasa nominal = [5]/ Base gravable año 2	5,40%	

Fuente: Elaboración propia.

5. La valoración del impuesto diferido será el resultado de aplicar el 5,4% sobre los \$3.000, el cual será reconocido para el año 1.

Teniendo en cuenta la diferencia temporaria de \$3.000 por concepto de mercancía, el impuesto diferido sobre esta será el siguiente:

CONCEPTO	VALOR
Diferencia temporaria	3.000
Tarifa	5,40%
Impuesto diferido	162

Fuente: Elaboración propia.

El registro contable para dicho impuesto se verá reflejado de la siguiente manera:

DESCRIPCION	DEBITO	CREDITO	
Gasto por impuesto corriente CREE	900		[3]
Gasto administrativo CREE	540		[2]
Impuesto diferido activo	162		
Impuesto por pagar CREE		1.440	
Impuesto diferido		162	
	1.602	1.602	

Fuente: Elaboración propia.

Bajo la ASC 740, al tener una base mínima que pertenece al capital y que hasta 2014 no podía ser compensada, se aconseja presentar como un gasto operacional de administración y no debe ser reconocido como un impuesto sobre las ganancias debido a que en el futuro no se podrá recuperar ese valor (\$540). Dicha presentación afectará la tasa efectiva de tributación.

Como se observa en los ejemplos anteriores, dependiendo del registro contable y de cómo se reconozca, esta tendrá un impacto directo en la tasa efectiva de tributación, lo cual será analizado en el siguiente capítulo.

CÁLCULO DE LOS EFECTOS DEL CREE EN LA TASA EFECTIVA DE TRIBUTACIÓN Y EN EL IMPUESTO DIFERIDO BAJO USGAAP

Como se ha analizado en el capítulo tercero, las diferentes reformas tributarias tendrán un alto impacto en la tasa efectiva de tributación de las compañías,

por lo que se vuelve preciso evaluar los efectos del reconocimiento bajo normas internacionales del CREE en la tasa efectiva de tributación. Por consiguiente, es de resaltar la importancia de esta tasa para la toma de decisiones dentro de las compañías.

La definición de tasa efectiva es la siguiente:

*“Es el monto de impuestos pagado por una empresa como porcentaje de sus utilidades brutas, y que mide de forma directa el total de la carga tributaria impuesta por la regulación nacional, en proporción a la ganancias que obtienen por sus actividades”*⁵. En otras palabras, no obstante una tarifa fija legislada, lo que las empresas realmente tributan debe basarse en su utilidad contable y no en la fiscal, ya que existen rubros dentro de la primera que deben ser depurados, de acuerdo con lo indicado en el Estatuto Tributario.

Para determinar esta tasa, se maneja la siguiente fórmula:

$$\text{Tasa Efectiva} = \frac{\text{Total Impuestos} = \begin{cases} \text{Impuesto Corriente} \\ \text{Impuesto Diferido} \end{cases}}{\text{Utilidad Contable}}$$

Fuente: Elaboración propia.

5 La Reforma Tributaria y su impacto sobre la Tasa Efectiva de Tributación de las firmas en Colombia; Hernando José Gómez, Roberto Steiner.

Según el párrafo 86 de la NIC 12, la tasa efectiva de tributación se define como el gasto o ingreso por impuesto a las ganancias, dividido entre la ganancia contable.

Para las empresas, es de vital importancia conocer todas las implicaciones tributarias en las que se ven envueltas al momento de invertir o de crear nuevas empresas en los diferentes países. Por tal motivo, la tasa efectiva de tributación es un indicador netamente financiero que permite dar información real de cómo es la carga tributaria para las empresas, lo cual permite tomar decisiones que beneficien a la organización.

En Colombia, la carga tributaria para las empresas es alta con respecto a otros países de la región. Esto se puede evidenciar en la encuesta realizada por la ANDI, publicada en el diario *Portafolio* el día 28 de octubre de 2014, donde se informa que la “*tarifa efectiva de tributación en Colombia es de 68,1% y si excluimos los pagos de aportes parafiscales y seguridad social es de 64,9%*”⁶. Lo anterior se convierte en una gran desventaja competitiva para una inversión extranjera o incluso para la apertura de nuevas empresas locales.

Con las últimas reformas tributarias se hace necesario evaluar cómo se afecta realmente esta tasa bajo el CREE, su reconocimiento en los estados financieros e impactos en los impuestos diferidos, lo cual se evidencia en el siguiente ejemplo:

Ejemplo 5

La empresa Colombia S.A. se encuentra en su primer año de cálculo de impuesto diferido de acuerdo con los estándares internacionales. Durante el periodo, se reconocieron los siguientes movimientos:

1. El valor por pagar por concepto de industria y comercio correspondiente al VI bimestre es de \$8.438.000.
2. La compañía incurrió en costos por valor de \$45.000.000, correspondientes a investigación para el desarrollo de un nuevo producto.
3. Durante el año, la compañía efectuó un avalúo para sus activos fijos, el cual generó una valorización de \$78.000.000.
4. La compañía provisionó bonificaciones laborales por los resultados obtenidos en el año por valor de \$18.691.148, los cuales serán cancelados en el mes de enero.
5. La empresa tiene pérdidas fiscales pendientes por compensar por valor de \$9.000.000.

Datos a tener en cuenta:

- a. Se presentarán estados de resultados con variables fijas para las diferentes reformas, como son los datos expuestos anteriormente.
- b. Es el primer año de cálculo de impuesto diferido.
- c. Las únicas diferencias que se presentarán en los siguientes estados financieros serán los gastos de personal, diferentes a las de impuestos.

6 *Portafolio*. ¿Cuánto pagan las empresas colombianas en impuestos? Obtenida el 23 de febrero de 2015 de [www.portafolio.co/economia/economia-colombia-impuestos-andi-pago].

6.1.1. Ejemplo de estado de resultados y la tasa de tributación antes de la Ley 1607 de 2012

1. Cálculo de impuestos diferidos:

Para determinar nuestra tasa efectiva es necesario calcular el impuesto diferido para las diferencias temporarias planteadas anteriormente. Para el caso de Antes de reformas, el cálculo de dichas diferencias sería el siguiente:

Antes de reformas

CONCEPTO	REF	IMPORTE EN LIBROS	BASE FISCAL	DIFERENCIA	ACTIVO/PASIVO	Ley 1607 de 2012	Ley 167 de 2012	DIFERIDO RENTA	DIFERIDO CREE
ICA	- 1C-	- 8.438.000	-	- 8.438.000	Activo	33 %	- 2.784.540	- 2.784.540	0
Costos de Investigación	- 2C-	-	45.000.000	45.000.000	Activo	33 %	- 14.850.000	- 14.850.000	0
Revalorización - Activo fijo		598.000.000	520.000.000	78.000.000	Pasivo	33 %	25.740.000	25.740.000	0
Bonificaciones laborales	- 3C-	- 18.691.148	-	- 18.691.148	Activo	33 %	- 6.168.079	- 6.168.079	0
Pérdida fiscal	- 4C-	-	9.000.000	9.000.000	Activo	33 %	- 2.970.000	- 2.970.000	0
							Neto	- 1.032.619	A. (PYG)
								Activo- Ingreso	

C= Ver en hoja Conciliación

Fuente: Elaboración propia

2. Conciliación de renta

Después de tener la información de las diferencias temporarias se procede a efectuar la conciliación de renta, para determinar las partidas que aumentan y disminuyen la renta y así determinar el impuesto a registrar:

CONCILIACIÓN DE RENTA ANTES DE REFORMA		
UTILIDAD CONTABLE IFRS ANTES DE IMPUESTOS		334.972.353
Costos de investigación gasto IFRS no local	45.000.000	-2D
UTILIDAD CONTABLE COLGAAP		379.972.353
PARTIDAS QUE AUMENTAN LA RENTA LÍQUIDA		37.529.148
ICA no deducible VI BIM 2012	8.438.000	-1D
Bonificaciones causadas	18.691.148	-3D
GMF	2.300.000	
Interés presuntivo	2.400.000	
Impuesto de vehiculos	1.700.000	
Impuesto predial	4.000.000	
PARTIDAS QUE DISMINUYEN LA RENTA LÍQUIDA		(30.310.663)
ICA deducible VI Bim 2011	(6.750.400)	
Bonificaciones pagadas	(20.560.263)	
Compensación pérdida fiscal	(3.000.000)	-4C
Renta líquida renta		387.190.838
Tarifa renta		33%
Impuesto renta		127.772.977

B. (PYG)

3. Estado de resultados

Teniendo la conciliación de renta, podemos observar el Estado de Resultados con el registro tanto del gasto corriente por impuesto de renta como el del impuesto:

ESTADO DE RESULTADOS ANTES DE REFORMA (Cifras expresadas en miles de pesos colombianos)		
	<u>2.012</u>	
INGRESOS OPERACIONALES	\$ 1.309.945.000	
COSTOS DE VENTAS	\$ 340.930.043	
UTILIDAD BRUTA	\$ 969.014.957	
GASTOS OPERACIONALES	596.153.597	
Gastos operacionales de Administración	521.653.597	
Gastos de Personal	282.853.147	
Sueldos	186.911.483	
Salud	15.887.476	
Sena	3.738.230	
ICBF	5.607.344	
CCF	7.476.459	
Otros	63.232.155	
Honorarios	145.000.000	
Arriendos	70.000.000	
Depreciaciones	23.800.450	
Gastos operacionales de Ventas		
Publicidad	74.500.000	
UTILIDAD (PÉRDIDA) OPERACIONAL	<u>372.861.360</u>	
Ingresos no Operacionales	15.375.943	
Egresos no Operacionales	53.264.950	
UTILIDAD (PÉRDIDA) ANTES DE IMPUESTOS	<u>334.972.353</u>	
Impuesto de Renta Corriente	127.772.977	B. Conciliación
Impuesto Diferido renta - Ingreso	(1.032.619)	A (Diferidos)
IMPUESTO DE RENTA	126.740.358	
UTILIDAD (PÉRDIDA) NETA	<u>\$ 208.231.995</u>	
TASA EFECTIVA DE TRIBUTACIÓN	<u>37,84%</u>	

De acuerdo al Estado de Resultados anteriormente detallado, se puede concluir a pesar de tener una tarifa de renta del 33% realmente, sobre la utilidad se está tributando el 37,84%, es decir 4,84 puntos más que la tarifa establecida, lo cual afecta de manera significativa el análisis financiero para la toma de decisiones de la compañía frente a los grupos de interés.

Fuente: Elaboración propia.

6.1.2. Ejemplo de estado de resultados y tasa de tributación bajo la Ley 1607 de 2012

De acuerdo con lo detallado en los capítulos anteriores, la revisión bajo esta norma debe hacerse bajo los conceptos de la norma internacional NIC 12, impuesto diferido y bajo la norma estadounidense ASC 740:

1. Cálculo de diferencias temporarias bajo IFRS

En la tabla siguiente se observa el cálculo de las diferencias temporarias; bajo esta Ley, se observa el diferido por renta y por CREE:

Tabla Diferidos bajo Ley 1607 de 2012

CONCEPTO	REF	IMPORTE EN LIBROS	BASE FISCAL	DIFERENCIA	CLASIFICACION IMPUESTO DIFERIDO	Ley 1607 de 2012 Renta	Ley 1607 de 2012 CREE	DIFERIDO RENTA	DIFERIDO CREE
ICA	-1C	(8.438.000)	0	(8.438.000)	Activo	25%	9%	(2.109.500)	(759.420)
Costos de Investigación	-2C	0	45.000.000	(45.000.000)	Activo	25%	9%	(11.250.000)	(4.050.000)
Revalorización - Activo fijo		598.000.000	520.000.000	78.000.000	Pasivo	25%	9%	19.500.000	7.020.000
Bonificaciones laborales	-3C	(18.691.148)	0	(18.691.148)	Activo	25%	9%	(4.672.787)	(1.682.203)
Pérdida fiscal	-4C	0	9.000.000	(9.000.000)	Activo	25%	0%	(2.250.000)	0
TOTALES								(782.287)	528.377
Neto								(253.910)	
								Pasivo-gasto	

C= Ver en hoja Conciliación

Fuente: Elaboración propia.

2. Conciliación de renta y CREE bajo IFRS

A continuación, se detalla cómo quedaría la conciliación de renta y CREE bajo la norma 1607 de 2014 según las IFRS, teniendo en cuenta la renta y el CREE:

CONCILIACIÓN LEY 1607 IFRS		
UTILIDAD CONTABLE IFRS ANTES DE IMPUESTOS		318.298.285
Costos de investigación gasto IFRS no local	45.000.000	
UTILIDAD CONTABLE COLGAAP		363.298.285
PARTIDAS QUE AUMENTAN LA RENTA LÍQUIDA		37.529.148
ICA no deducible VI BIM 2012	8.438.000	
Bonificaciones causadas	18.691.148	
GMF	2.300.000	
Interés presuntivo	2.400.000	
Impuesto de vehículos	1.700.000	
Impuesto predial	4.000.000	
PARTIDAS QUE DISMINUYEN LA RENTA LÍQUIDA		(30.310.663)
ICA deducible VI Bim 2011	(6.750.400)	
Bonificaciones pagadas	(20.560.263)	
Compensación pérdida fiscal	(3.000.000)	
Renta líquida renta		370.516.770
Tarifa renta		25%
Impuesto renta		92.629.193
Ajustes determinación Base gravable CREE		
Interés presuntivo	(2.400.000)	
Compensación pérdida fiscal	3.000.000	
Total		600.000
Renta líquida para CREE		371.116.770
Tarifa CREE		9%
CREE		33.400.509

Fuente: Elaboración propia.

3. Estado de Resultados – IFRS:

ESTADO DE RESULTADOS REFORMA LEY1607 DE 2012 - IFRS	
(Cifras expresadas en pesos colombianos)	
2.013	
INGRESOS OPERACIONALES	\$ 1.309.945.000
COSTOS DE VENTAS	\$ 340.930.043
UTILIDAD BRUTA	969.014.957
GASTOS OPERACIONALES	612.827.665
Gastos operacionales de administracion	538.327.665
Gastos de Personal	299.527.215
Sueldos	194.649.618
Salud	12.892.570
Sena	3.033.546
ICBF	4.550.319
CCF	8.098.405
Otros	76.302.757
Honorarios	145.000.000
Arriendos	70.000.000
Depreciaciones	23.800.450
Gastos operacionales de Ventas	
Publicidad	74.500.000
UTILIDAD (pérdida) OPERACIONAL	356.187.292
Ingresos no Operacionales	15.375.943
Egresos no Operacionales	53.264.950
UTILIDAD (pérdida) ANTES DE IMPUESTOS	318.298.285
Impuesto de renta	92.629.193
Impuesto CREE	33.400.509
Impuesto de renta DIFERIDO Ingreso	(782.287)
Impuesto CREE DIFERIDO Gasto	528.377
Impuesto de Renta	125.775.791
UTILIDAD (pérdida) NETA	\$ 192.522.494
TASA EFECTIVA DE TRIBUTACIÓN	39,52%

Con la Ley 1607 de 2012, se disminuye la tarifa del impuesto de renta del 33% al 25% y se crea el impuesto sobre la renta para la equidad - CREE con una tarifa del 9%, esto con el objetivo principal de fomentar el empleo; puesto que se exoneran de pagos de SENA e ICBF a los contribuyentes de dicho impuesto. Teniendo en cuenta que dicha Ley limita la compensación limita la compensación de pérdida y excesos de base mínima, hay dos tratamientos que pueden ser utilizados dentro del Estado de REsultados de la compañía de dicho impuesto, los cuales son por IFRS y bajo USGAAP; como se observa en el estado de resultados anterior bajo IFRS, en el cual se reconoce el total del impuesto como gasto de impuesto, la tasa de tributación es del 39,52% siendo ésta una tasa más alta que la reflejada en el ejercicio anterior el cual era del 37,84%. Con lo anterior dicha reforma no esta beneficiando a las empresas con la creación del impuesto, a pesar de la exención de los aportes parafiscales.

4. Cálculo de diferidos según USGAAP

Como se describió en los capítulos anteriores, para efectuar el cálculo de diferidos específicamente para CREE, se debe tener el valor de la renta líquida proyectada. A continuación, se detalla el Estado de Resultados proyectado, el cual se determinó estableciendo que los ingresos para el año siguiente aumentarían un 10% frente al año actual, los costos aumentarían un 8% y los gastos, un 6%.

ESTADO DE RESULTADOS PROYECTADO (Cifras expresadas en pesos colombianos)	
INGRESOS OPERACIONALES	\$ 1.440.939.500
COSTOS DE VENTAS	\$ 368.204.446
UTILIDAD BRUTA	1.072.735.054
GASTOS OPERACIONALES	649.111.422
Gastos operacionales de administracion	570.141.422
Gastos de Personal	317.012.945
Sueldos	206.328.595
Salud	13.666.124
Sena	3.215.559
ICBF	4.823.338
CCF	8.098.406
Otros	80.880.922
Honorarios	153.700.000
Arriendos	74.200.000
Depreciaciones	25.228.477
Gastos operacionales de Ventas publicidad	78.970.000
UTILIDAD (pérdida) OPERACIONAL	423.623.632
Ingresos no Operacionales	16.298.500
Egresos no Operacionales	56.460.847
UTILIDAD (pérdida) ANTES DE IMPUESTOS	383.461.284
Impuesto de Renta	125.775.791
Impuesto de renta	92.629.193
Impuesto CREE	33.400.509
Impuesto de renta DIFERIDO 25%	(782.287)
Impuesto CREE DIFERIDO 9%	528.377
UTILIDAD (pérdida) NETA	\$ 257.685.493
TASA EFECTIVA DE TRIBUTACIÓN	32,80%

Fuente: Elaboración propia.

Teniendo el estado de resultados anterior, se efectúa la conciliación de renta y CREE, lo que genera la siguiente información:

Conciliación de renta proyectada	
UTILIDAD CONTABLE IFRS ANTES DE IMPUESTOS	383.461.284
Costos de investigación gasto IFRS no local	45.000.000
UTILIDAD CONTABLE COLGAAP	428.461.284
PARTIDAS QUE AUMENTAN LA RENTA LIQUIDA	37.529.148
ICA no deducible VI BIM 2012	8.438.000
Bonificaciones causadas	18.691.148
GMF	2.300.000
Interés presuntivo	2.400.000
Impuesto de vehículos	1.700.000
Impuesto predial	4.000.000
PARTIDAS QUE DISMINUYEN LA RENTA LIQUIDA	-30.310.663
ICA deducible VI Bim 2011	(6.750.400)
Bonificaciones pagadas	(20.560.263)
Compensación pérdida fiscal	(3.000.000)
Renta líquida renta	435.679.770
Tarifa renta	25%
Impuesto renta	108.919.942
Ajustes determinación Base gravable CREE	
Interés presuntivo	(2.400.000)
Compensación pérdida fiscal	3.000.000
Total	600.000
Renta líquida para CREE	436.279.770
Tarifa CREE	9%
CREE	39.265.179

A. Diferidos

Fuente: Elaboración propia.

De esta manera, tenemos que la renta líquida proyectada para CREE corresponde a \$436.279.770.

Con la información anterior y teniendo en cuenta que el patrimonio líquido de la empresa el año anterior fue de \$7.872.957.289, se procede a calcular el impuesto diferido para renta y CREE:

CONCEPTO		VALOR	CONCEPTO	VALOR	
Patrimonio líquido año anterior		7.872.957.289	Renta líquida proyectada	436.279.770	A (PYG) PROYECTADO
Tarifa presuntiva	3 %	236.188.719	Tarifa 9%	39.265.179	
Tarifa CREE	9 %	21.257.000,00	Franchise Tax	- 21.257.000	1
Fuente: Elaboración propia					
			Impuesto	18.008.179	
			Base gravable	436.279.770	A (PYG) PROYECTADO
			Tasa nominal	4,13%	

CONCEPTO	REF	IMPORTE EN LIBROS	BASE FISCAL	DIFERENCIA	CLASIFICACION IMPUESTO DIFERIDO	Ley 1607 de 2012 Renta
ICA	-1C-	(8.438.000)	0	(8.438.000)	Activo	25%
Costos de Investigación	-2C-	0	45.000.000	(45.000.000)	Activo	25%
Revalorización - Activo fijo		598.000.000	520.000.000	78.000.000	Pasivo	25%
Bonificaciones laborales	-3C-	(18.691.148)	0	(18.691.148)	Activo	25%
Pérdida fiscal	-4C-	0	9.000.000	(9.000.000)	Activo	25%

C= Ver en conciliación

Fuente: Elaboración propia.

5. Estado de resultados - USGAAP

Determinando el valor del impuesto diferido de acuerdo con la tarifa establecida para el CREE y anteriormente detallada, se tiene el siguiente estado de resultados:

ESTADO DE RESULTADOS - LEY 1607 USGAAP	
(Cifras expresadas en pesos colombianos)	
2.013	
INGRESOS OPERACIONALES	\$ 1.309.945.000
COSTOS DE VENTAS	\$ 340.930.043
UTILIDAD BRUTA	969.014.957
GASTOS OPERACIONALES	612.827.665
Gastos operacionales de administracion	538.327.665
Gastos de Personal	299.527.215
Sueldos	194.649.618
Salud	12.892.570
Sena	3.033.546
ICBF	4.550.319
CCF	8.098.405
Otros	76.302.757
Honorarios	145.000.000
Arriendos	70.000.000
Depreciaciones	23.800.450
Impuestos - CREE	21.257.000
Gastos operacionales de Ventas publicidad	74.500.000
UTILIDAD (pérdida) OPERACIONAL	356.187.292
Ingresos no Operacionales	15.375.943
Egresos no Operacionales	53.264.950
UTILIDAD (pérdida) ANTES DE IMPUESTOS	318.298.285
Impuesto de renta	92.629.193
Impuesto CREE	12.143.509
Impuesto de renta DIFERIDO Ingreso	(782.287)
Impuesto CREE DIFERIDO Gasto	242.329
IMPUESTO DE RENTA	104.232.744
UTILIDAD (pérdida) NETA	\$ 214.065.541
TASA EFECTIVA DE TRIBUTACIÓN	32,75%

De acuerdo a la ASC 740, el reconocimiento en excesos de base mínima o pérdidas fiscales serán asumidos como un gasto operacional y NO como un gasto del impuesto sobre la renta, lo cual como se observa en este Estado de Resultados tiene un impacto en la tasa efectiva puesto que se encuentra en un 32,75%, 6.77 puntos menos con el reconocimiento bajo IFRS. Dicho tratamiento será trascendental para la toma de decisiones que afectan a todos los grupos de interés, principalmente a los accionistas. Cabe destacar que este tratamiento podrá ser utilizado en los casos inicialmente descritos durante los años 2013 y 2014, debido a la nueva Ley 1739 de 2014 que permite dichas compensaciones, o hasta que la Ley lo limite nuevamente.

Fuente: Elaboración propia.

6.1.3. Ejemplo tasa de tributación bajo la Ley 1739 de 2014

1. Cálculo de impuesto diferido

Para este último ejemplo, el cálculo del impuesto diferido se detalla para la renta y el CREE, y para este último se observa el valor diferido por concepto de la sobretasa que se indica en la Ley 1739.

CONCEPTO		IMPORTE EN LIBROS	BASE FISCAL	DIFERENCIA	CLASIFICACION IMPUESTO DIFERIDO	Ley 1607 de 2012 Renta	Ley 1739 de 2014 CREE	Ley 1739 de 2014 CREE - Sobretasa	DIFERIDO RENTA	DIFERIDO CREE	DIFERIDO CREE- Sobretasa
ICA	I-1C-I	(8.438.000)	0	(8.438.000)	Activo	25%	9,0%	5,0%	(2.109.500)	(759.420)	(421.900)
Costos de Investigación	I-2C-I	0	45.000.000	(45.000.000)	Activo	25%	9,0%	5,0%	(11.250.000)	(4.050.000)	(2.250.000)
Revalorización - Activo fijo		598.000.000	520.000.000	78.000.000	Pasivo	25%	9,0%	5,0%	19.500.000	7.020.000	3.900.000
Bonificaciones laborales	I-3C-I	(18.691.148)	0	(18.691.148)	Activo	25%	9,0%	5,0%	(4.672.787)	(1.682.203)	(934.557)
Pérdida fiscal	I-4C-I	0	9.000.000	(9.000.000)	Activo	25%	9,0%	5,0%	(2.250.000)	(810.000)	(450.000)
								Totales	(782.287)	(281.623)	(156.457)
								Neto	(1.220.368)		

C= Ver en hoja Conciliación

2. Conciliación de renta y CREE

CONCILIACIÓN LEY 1739	
UTILIDAD CONTABLE IFRS ANTES DE IMPUESTOS	298.423.930
Costos de investigación gasto IFRS no local	45.000.000
UTILIDAD CONTABLE COLGAAP	343.423.930
PARTIDAS QUE AUMENTAN LA RENTA LÍQUIDA	37.529.148
ICA no deducible VI BIM 2012	8.438.000
Bonificaciones causadas	18.691.148
GMF	2.300.000
Interés presuntivo	2.400.000
Impuesto de vehiculos	1.700.000
Impuesto predial	4.000.000
PARTIDAS QUE DISMINUYEN LA RENTA LÍQUIDA	-30.310.663
ICA deducible VI Bim 2011	-6.750.400
Bonificaciones pagadas	-20.560.263
Compensación pérdida fiscal	-3.000.000
Renta líquida renta	350.642.415
Tarifa renta	25%
Impuesto renta	87.660.604
Ajustes determinación Base gravable CREE	
Interés presuntivo	-2.400.000
Compensación pérdida fiscal	0
Total	-2.400.000
Renta líquida para CREE	348.242.415
Tarifa CREE	9%
CREE	31.341.817
Renta líquida para CREE	347.442.415
Tarifa CREE	5%
CREE	17.372.121

Fuente: Elaboración propia.

3. Estado de Resultados bajo la Ley 1739 de 2014

Así quedaría el Estado de Resultados para la última Ley tributaria:

ESTADO DE RESULTADOS LEY 1739	
(Cifras expresadas en miles de pesos colombianos)	
2.015	
INGRESOS OPERACIONALES	\$ 1.309.945.000
COSTOS DE VENTAS	\$ 340.930.043
UTILIDAD BRUTA	969.014.957
GASTOS OPERACIONALES	632.702.020
Administración	558.202.020
Gastos de Personal	319.401.570
Sueldos	202.708.113
Salud	13.426.322
Sena	3.159.135
ICBF	4.738.702
CCF	8.650.581
Otros	86.718.717
Honorarios	145.000.000
Arriendos	70.000.000
Depreciaciones	23.800.450
Gastos operacionales de Ventas publicidad	74.500.000
UTILIDAD (pérdida) OPERACIONAL	336.312.937
Ingresos no Operacionales	15.375.943
Egresos no Operacionales	53.264.950
UTILIDAD (pérdida) ANTES DE IMPUESTOS	298.423.930
Impuesto de Renta	135.154.174
Impuesto de renta	87.660.604
Impuesto CREE	31.341.817
Sobretasa CREE	17.372.121
Impuesto de renta diferido Ingreso	(782.287)
Impuesto CREEdiferido Ingreso	(438.081)
UTILIDAD (pérdida) NETA	\$ 163.269.756
TASA EFECTIVA DE TRIBUTACIÓN	45,29%

Con la Ley 1739 del 2014 el CREE tuvo varias modificaciones, entre ellas, se permitió la compensación de pérdidas fiscales y los excesos sobre la base mínima, adicionalmente se creó un sobretasa para este impuesto. Con lo inicialmente planteado el reconomiento de este impuesto (ya que se puede recuperar) podrá ser reconocida como un gasto de impuesto sobre la renta, sin embargo con la creación de la sobretasa, la tasa efectivamente de tributación se incrementa una tasa de 45,29%, comparada con la tasa del ejercicio de la Ley 1607 bajo IFRS aumenta en un 5,77% (sobretasa del CREE para el primer año), lo cual deja en una gran desventaja a las empresas ya que están tributando casi el 50% de sus utilidades, lo cual podría generar a su vez un aumento en la tasa de desempleo y desmotivar la inversión extranjera, e incluso la inversión local.

Finalmente, se detalla la variación de los gastos de personal para cada uno de los ejemplos anteriormente explicados:

CONCEPTO	2011	2012	Variación absoluta	Variación Relativa
Gastos de Personal	282.853.147	299.527.215	16.674.068	5,89%
Sueldos	186.911.483	194.649.618	7.738.135	4,14%
Salud	15.887.476	12.892.570	(2.994.906)	-18,85%
Sena	3.738.230	3.033.546	(704.684)	-18,85%
ICBF	5.607.344	4.550.319	(1.057.025)	-18,85%
CCF	7.476.459	8.098.405	621.946	8,32%
Otros	63.232.155	76.302.757	13.070.602	20,67%

Dentro del ejercicio planteado se incluyeron tres trabajadores con respecto al año anterior; lo que se evidencia en el incremento del 4,14% en el rubro de sueldos, a pesar de este aumento en la nomina, se disminuye en un 18,85% al gasto correspondiente a los rubros de Salud, SENA e ICBF; de los cuales las empresas contribuyentes al CREE quedarían exentas, siempre y cuando el trabajador no supere los 10 smmlv. Al finalizar el periodo los gastos totales de personal aumentaron en un 5,89%

CONCLUSIONES

De acuerdo con el trabajo realizado para el Impuesto sobre la Renta para la Equidad - CREE bajo las normas internacionales y el efecto sobre la tasa efectiva de tributación, podemos concluir lo siguiente:

El objetivo principal de la creación del impuesto CREE con la Ley 1607 de 2012, cuya tarifa sería del 8%, era incentivar el empleo en el país, puesto que se eliminarían los aportes parafiscales tales como SENA e ICBF, y la tarifa de renta pasaría del 33% al 25%. Sin embargo, para el año 2014, se reglamentó una nueva reforma tributaria, Ley 1739 de 2014, la cual fijó la tarifa del CREE en el 9% y creó una sobretasa. Si bien el gobierno buscaba aumentar el empleo en Colombia, dichas reformas están generando un efecto contrario, pues las empresas no perciben una estabilidad

fiscal y, seguramente, disminuirán la inversión en el país, lo que aumentaría el desempleo.

La Norma Internacional de Contabilidad NIC 12 Impuesto a las ganancias ofrece los parámetros necesarios para realizar los cálculos, revelaciones y reconocimientos pertinentes que corresponden a dicho impuesto, además de ser una gran guía para las empresas que se encuentran en proceso de convergencia sobre la manera más idónea de realizar dicho proceso. Dentro de esta norma también se determinan las características de un impuesto diferido y cómo debe ser el reconocimiento de este. Sin embargo, esta norma solo contempla impuestos que puedan ser compensados en el futuro y, como bien se ha tratado, inicialmente en el CREE los excesos de base mínima o pérdidas fiscales no podían ser compensados. Por eso, se tomó la norma ASC 740 para el

reconocimiento de dichas situaciones, que aplicarían hasta el año 2014 o si por el contrario con una futura reforma crean nuevamente estas limitantes.

En la investigación también se calculó la tasa efectiva de tributación bajo normas internacionales (NIC 12) y bajo las normas USGAAP (ASC 740), recordando que este tratamiento aplica solo para la Ley 1607 y para el caso en que el gobierno decida efectuar una nueva reforma y retome la idea de excluir la compensación de pérdidas fiscal y excesos de base mínima en CREE. Al efectuar la comparación de las tasas bajo cada normatividad, se puede observar que en el tratamiento indicado en la norma USGAAP, ASC 740, la tasa de tributación no se incrementaría significativamente, debido a que una parte se estaría llevando como gasto administrativo y otra como gasto de renta.

Teniendo en cuenta los ejercicios efectuados, se puede observar con mayor claridad que con las tasas de tributación calculadas para la Ley 1607 y la Ley 1739, aumenta significativamente la tasa de tributación en comparación con el cálculo sin reforma, siendo del 39,52% y 42,29% respectivamente. Si se sigue el tratamiento sugerido por la ASC 740 y se reconoce cierto porcentaje en el gasto administrativo del CREE, el

impacto en la tasa efectiva de tributación es del 32,75%. Dependiendo de cómo la gerencia decida hacer el tratamiento del CREE hasta el año 2014, la tasa efectiva de tributación aumentó. Por lo anterior, consideramos que la mejor opción para el registro contable del CREE sería bajo la normatividad de USGAAP.

BIBLIOGRAFÍA

- Ley 1739 de 2014 de Colombia, Capítulo II, Impuesto de Renta para la Equidad – CREE.
- Ley 1607 de 2012 de Colombia, Capítulo III, Impuesto de Renta para la Equidad – CREE.
- FASB, ASC 740 (Accounting Standards Codification), “Income taxes”. (Directorio de Estándares de Contabilidad Financiera). Versión 2011.
- Consejo de Empresas Americanas y Cámara de Comercio Colombo Americana, Proyecto presentado al Consejo Privado de Competitividad.
- Gómez Hernando, José; Steiner, Roberto (2012). *Estudio teórico y práctico de la reforma tributaria: Ley 1607 de 2012 y sus decretos reglamentarios*.
- Jiménez Mejía, Julián. *Estudio teórico y práctico de la reforma tributaria: Ley 1607 de 2012 y sus decretos reglamentarios*.