



Impuesto diferido en acuerdos de concesión de infraestructura vial

Deferred tax on road infrastructure concession agreements

Imposto diferido nos acordos de concessão de infra-estruturas rodoviárias

ANDREA CAROLINA ISAQUITA PACHECO*

* Contador Público con maestría en Derecho del Estado con énfasis en Tributación, Universidad Externado de Colombia; Especialista en Contabilidad Financiera Internacional, Universidad Javeriana. Consultor Independiente en temas impositivos y contables (NIIF). Andrea.isaquita@hotmail.com / <https://orcid.org/0000-0002-0411-9573>.
DOI: <https://doi.org/10.18601/16926722.n20.03>

Resumen

Los acuerdos de concesión son figuras jurídicas utilizadas para acordar entre las partes (Estado y persona jurídica) el desarrollo de actividades propias del Estado. La ejecución de las actividades desarrolladas en torno al contrato tiene tratamientos contables y fiscales especiales. En lo concerniente a las NIIF Plenas, las entidades deben determinar el impuesto diferido, el cual surge de comparar las bases contables con las fiscales, estas últimas determinadas con base en las modificaciones incorporadas por la Ley 1819 de 2016, lo que lleva a que, desde cada óptica (contable y fiscal), se tengan distanciamientos sobre las bases de reconocimiento y medición cuando la retribución del acuerdo de concesión bajo NIIF es clasificada como activo financiero y, desde la óptica fiscal, como activo intangible.

Palabras clave: acuerdo de concesión; normas internacionales de información financiera; impuesto a las ganancias; impuesto diferido.

Abstract

The concession agreements are legal figures used to agree between the parties involved (State and Legal Person) the development of activities of the state, the execution of the activities developed under the contract have special accounting and tax treatments. With regard to Full IFRS, entities must determine the Deferred Tax, which arises from comparing the accounting and fiscal bases, the latter determined based on the modifications incorporated by Law 1819 of 2016, which leads to from each perspective (accounting and tax) are distanced on the basis of recognition and measurement when the remuneration of the concession agreement under IFRS is classified with Financial Asset and from the fiscal point of view as Intangible Asset.

Key words: Concession agreement; international financial reporting standards; income tax; deferred tax.

Resumo

Os contratos de concessão são entidades jurídicas utilizadas para acordar entre as partes (Estado e Entidade Jurídica) sobre o desenvolvimento das atividades do Estado, e a execução das atividades desenvolvidas em torno do contrato têm tratamento contábilístico e fiscal especial. No que diz respeito às IFRS completas, as entidades devem determinar o Imposto Diferido, que resulta da comparação das bases contábilísticas com as bases fiscais, sendo estas últimas determinadas com base nas alterações introduzidas pela Lei 1819 de 2016, o que significa que de cada perspectiva (contábilística e fiscal) existem diferenças nas bases de reconhecimento e mensuração quando a remuneração

do contrato de concessão ao abrigo das IFRS é classificada como um Activo Financeiro e da perspectiva fiscal como um Activo Intangível.

Palavras-chave: Acordo de concessão; normas internacionais de informação financeira; imposto sobre o rendimento; imposto diferido.

Introducción

Actualmente, Colombia se encuentra inmerso en el proceso de convergencia a Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), el cual fue normalizado a través de la Ley 1314 de 2009 y, posteriormente, reglamentado por los decretos 2784 y 2706 de 2012 y 3022 de 2013, los cuales a su vez fueron recopilados por el Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y posteriores modificatorios.

Este proceso trajo consigo impactos significativos para la construcción de la información financiera de las compañías y uno de los estándares que más ha generado impacto es el relacionado con el impuesto a las ganancias – NIC 12 (párr. 46-47). Dentro este se abarca el reconocimiento del impuesto a las ganancias corriente y el impuesto diferido; este último tiene como objetivo reconocer contablemente las diferencias temporales existentes entre el valor en libros de los activos y pasivos bajo NIIF y las bases fiscales.

Teniendo en cuenta que para el cálculo del impuesto diferido es necesario contar con las bases fiscales, las cuales deben establecerse con sustento en la normatividad fiscal aplicable para el país, es importante resaltar la Reforma Tributaria emitida mediante la Ley 1819 de 2016, en la cual se realizaron cambios significativos sobre la determinación de las bases fiscales para el cálculo del impuesto de renta y complementarios; para ello, la modificación al artículo 21-1 del Estatuto Tributario indica que se debe partir de la información financiera preparada bajo los marcos técnicos normativos vigentes y realizar los ajustes necesarios para efectos fiscales, con el fin de determinar los valores patrimoniales por declarar, así como los ingresos, costos y gastos que se deben tener en cuenta para la determinación de la utilidad fiscal.

Dentro del presente artículo se abarcará el impuesto diferido en acuerdos de concesión bajo la luz de la NIC 12, así como la determinación de las bases fiscales necesarias en la determinación del mismo.

Es importante señalar que el artículo se basa en un estudio de caso de una entidad “ABC S.A.” con un acuerdo de concesión vigente con el Estado, la cual tiene un contrato de concesión de primera generación y aplica el marco normativo NIIF Plenas (Grupo I).

I. Contratos de concesión

Los contratos de concesión en Colombia están regidos por la Ley 80 de 1993, artículo 32, numeral 4, en el cual se establece:

Son contratos de concesión los que celebran las entidades estatales con el objeto de otorgar a una persona llamada concesionario la prestación, operación, explotación, organización o gestión, total o parcial, de un servicio público, o la construcción, explotación o conservación total o parcial de una obra o bien destinados al servicio o uso público, así como todas aquellas actividades necesarias para la adecuada prestación o funcionamiento de la obra o servicio por cuenta y riesgo del concesionario y bajo la vigilancia y control de la entidad concedente, a cambio de una remuneración que puede consistir en derechos, tarifas, tasas, valorización, o en la participación que se le otorgue en la explotación del bien, o en una suma periódica, única o porcentual y, en general, en cualquier otra modalidad de contraprestación que las partes acuerden.

En la Sentencia C-068 de 2009 se define el contrato de concesión como una herramienta mediante la cual una entidad estatal, primera obligada a la prestación de un servicio público, confía la prestación del mismo a manera de delegación, a una persona, generalmente un particular, denominada concesionario, quien actúa en nombre y a riesgo propio en la operación, explotación, prestación, organización o gestión de un servicio público, bien sea de manera parcial o total.

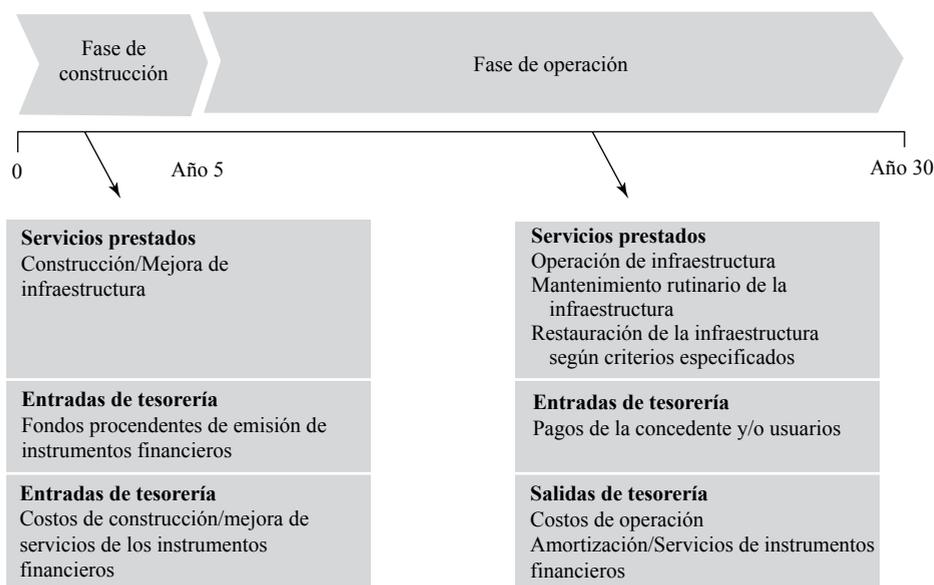
Adicionalmente, dentro de dicha sentencia se nombran los elementos o las características de un contrato de concesión dentro de los que se encuentran:

- Implica una convención entre un ente estatal, concedente, y otra persona, el concesionario.
- La entidad estatal otorga a un particular la operación, explotación, gestión, total o parcial de un servicio público, o la construcción, explotación o conservación total o parcial de una obra pública.
- Puede acudir a ella también para la explotación de bienes del Estado o para el desarrollo de actividades necesarias para la prestación de un servicio.
- La entidad pública mantiene, durante la ejecución del contrato, la inspección, vigilancia y control de la labor que se va a ejecutar por parte del concesionario.
- El concesionario debe asumir, así sea parcialmente, los riesgos del éxito o fracaso de su gestión, y por ello obra por su cuenta y riesgo.
- El particular recibe una contraprestación que consistirá, entre otras modalidades, en derechos, tarifas, tasas, valorización, participación en la explotación del bien.
- Deben pactarse las cláusulas excepcionales al derecho común, como son las de terminación, interpretación y modificación unilaterales, de sometimiento a las leyes nacionales y de caducidad.
- El concesionario asume la condición de colaborador de la administración en el cumplimiento de los fines estatales, para la continua y eficiente prestación de los servicios públicos o la debida ejecución de las obras públicas.

Los contratos de concesión son, entonces, instrumentos a través de los cuales el Estado promueve el concurso de la inversión privada para el cumplimiento de sus fines. Estos contratos adquieren especial importancia en contextos en los que existen restricciones presupuestales, pues permiten la realización de importantes obras de infraestructura (vial, energética, de transporte, de telecomunicaciones, etc.) con el apoyo de los recursos y conocimientos privados; de este modo facilitan que los recursos públicos se enfoquen en otras necesidades de la actuación estatal. La doctrina expresa que una de las principales motivaciones de la participación privada en proyectos de concesión –especialmente de infraestructura– es obtener mayor valor por el dinero, es decir, mayores servicios por la misma cantidad de dinero, lo que hace que este tipo de proyectos redunde en ahorros para la entidad contratante y prácticas más eficientes (Sentencia C-300 de 2012).

Las obligaciones y los flujos de caja del operador en un acuerdo de concesión de servicios típico se resumen en la figura 1.

FIGURA 1. FASES DE ACUERDOS DE CONCESIÓN



Fuente: KPMG (2009).

El objeto de estos contratos, a grandes rasgos y según el artículo 32, núm. 4 de la Ley 80, es delegar a una persona (concesionario)

- ... i) la prestación, operación, explotación, organización o gestión, total o parcial, de un servicio público, o ii) la construcción, explotación o conservación total o parcial, de una obra o iii) bien destinados al servicio o uso público, así como todas aquellas actividades necesarias para la adecuada prestación o funcionamiento de la obra o servicio.

Sin embargo, la determinación del objeto en cada caso concreto depende de la manera como se estructuren las respectivas prestaciones en el contrato, todo ello en el marco de los parámetros legales.

La remuneración puede consistir “en derechos, tarifas, tasas, valorización, o en la participación que se le otorgue [al concesionario] en la explotación del bien, o en una suma periódica, única o porcentual” (art. 32, núm. 4), entre otras posibilidades.

El plazo debe corresponder a un término razonable que concilie, de un lado, la expectativa del concesionario de amortizar la inversión y obtener una remuneración justa, y, de otro, la obligación del Estado de no imponer restricciones a la competencia más allá de lo necesario.

El concesionario se compromete a desarrollar el objeto del contrato por su cuenta y riesgo, lo que comprende usualmente la asunción de la responsabilidad de las inversiones y el desarrollo de las obras, pero bajo la vigilancia y el control de la entidad contratante.

La Ley 105 de 1993, en su artículo 31 establece que, con el fin de garantizar las inversiones internas necesarias para la financiación de proyectos de infraestructura, los concesionarios podrán titularizar los proyectos mediante patrimonios autónomos manteniendo la responsabilidad contractual.

La fiducia mercantil se define en el artículo 1226 del Código de Comercio como un negocio jurídico en virtud del cual una persona natural (llamada fiduciante o fideicomitente), transfiere uno o más bienes especificados a otra (llamado fiduciario), quien se obliga a administrarlos o enajenarlos para cumplir una finalidad por el constituyente, en provecho de este o de un tercero llamado beneficiario o fideicomisario.

A lo largo de la historia del desarrollo de la infraestructura vial del país se encuentran diferentes modelos de acuerdos de concesión, los cuales tienen características de contratación de acuerdo con la generación bajo la cual hayan sido firmados los contratos, para el estudio de caso la entidad tiene un contrato de concesión bajo el modelo de primera generación, el cual tiene las siguientes características:

Los proyectos de primera generación se enfocaron principalmente hacia labores de rehabilitación y ampliación de calzadas. Contaron con garantías ofrecidas por la nación (tanto de ingreso mínimo como de sobrecostos de construcción) esto debido a que en el momento en el que salieron las licitaciones se carecía de estudios, diseños de ingeniería y análisis de demanda más precisos, lo que supuso cambios en los diseños inicialmente establecidos que originaron inversiones no previstas y mayores cantidades de obra (Gobernación de Antioquia, 2015).

II. Reconocimiento contable de los acuerdos de concesión

Observando que dentro de los acuerdos de concesión se puede tener contractualmente pactada la ejecución de etapas de construcción, se identifica que en Colombia no se ha fijado concretamente el manejo contable de los contratos de construcción (Ramírez y Suárez, 2010), razón por la cual se revisa lo contenido en el artículo 99 del Decreto 2649 de 1993,

en el cual se establece el reconocimiento de ingresos por la prestación de servicios y el reconocimiento de ingresos y gastos, dentro de los cuales se incluirán los contratos de construcción; estos son los siguientes (Legis, 2010):

El ingreso proveniente de la prestación de servicios se reconoce en cuentas de resultados cuando:

- El servicio se haya prestado en forma cabal o satisfactoria.
- No exista incertidumbre sobre el monto que se ha de recibir por la prestación de servicio, y se reconozcan los costos que ha de ocasionar dicha prestación.
- Tratándose de servicios continuados sobre un proyecto o contrato, el valor de los mismos se cuantifique; y que, en caso contrario, se reconozca el ingreso con base en proyectos o contratos terminados.
- En caso de contratos a largo plazo, se constituyan provisiones para pérdidas futuras previstas, tan pronto como sean determinables.

Observando que el operador deberá culminar la etapa de construcción para hacerse acreedor del pago de la contribución, los ingresos percibidos durante dicha etapa se reconocerán como ingresos recibidos por anticipado y, una vez se culmine dicha etapa, se procederá a reconocer la amortización de los ingresos para incorporarlos dentro de los resultados y se reconocerán los ingresos procedentes de la etapa de operación.

De manera análoga se deberá aplicar lo contenido en el Decreto 2650 de 1993, en relación con las construcciones en curso. Dentro de dicho concepto se registrarán los costos incurridos por el ente económico en la construcción o ampliación de edificaciones destinadas a oficinas, locales, bodegas, plantas de operación, así como de otras obras en proceso, que serán utilizadas en labores operativas o administrativas. Una vez terminadas dichas obras, sus saldos se trasladarán a las cuentas correspondientes.

Soriano (2011) define la amortización como el desgaste que han sufrido en un ejercicio aquellos que son propiedad de la empresa y que están más de un año en la misma. El desgaste puede deberse al uso del bien o al paso del tiempo, ya que el bien se vuelve obsoleto.

Ahora bien, para Durán (2011), desde la óptica contable, la amortización consiste en la distribución periódica (sistemática) del importe depreciable de un bien a lo largo de su vida útil, de forma racional y uniforme. Desde la óptica financiera, la amortización es el proceso a través del cual se produce una paulatina recuperación financiera (monetaria) del valor de la inversión en el inmovilizado técnico mediante la venta de los productos obtenidos.

En Colombia, los principios de contabilidad generalmente aceptados (Colgaap - Generally Accepted Accounting Principles) fueron reglamentados a través del Decreto 2649 de 1993 y dentro de algunos artículos se contemplan temas inherentes a la amortización, como lo es que la asignación del costo de propiedades, planta y equipo se denomina depreciación; la de los recursos naturales, agotamiento; y la de los diferidos e intangibles, amortización (Decreto 2639 de 1993, art. 54).

Adicionalmente, dentro del artículo 66 del Decreto anteriormente citado se establece que, para reconocer la contribución de los activos intangibles a la generación del ingreso, se debe amortizar de manera sistemática durante su vida. Esta debe determinarse tomando el lapso que fuere menor entre el tiempo estimado de su explotación y la duración de su amparo legal o contractual. Son métodos admisibles para amortizarlos los de línea recta, unidades de producción y otros de reconocido valor técnico, que sean adecuados según la naturaleza del activo correspondiente. También en este caso se debe escoger aquel que de mejor manera cumpla la norma básica de asociación.

Ahora bien, con la emisión de la Ley 1314 de 2009 el Gobierno nacional estableció que Colombia daría inicio al proceso de convergencia de las NIIF, con el fin de estar a la vanguardia del giro del mundo de los negocios, razón por la cual se designaron facultades regulatorias a los ministerios de Hacienda y Crédito Público, y de Comercio, Industria y Turismo, con el fin de que expidieran los principios, normas, interpretaciones y guías de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información, con base en las propuestas que deberá presentarles el Consejo Técnico de la Contaduría Pública.

Dentro de dicho proceso, el Consejo Técnico de la Contaduría Pública elaboró el documento de Direccionamiento Estratégico, dentro del cual se establecieron los grupos (tabla 1).

TABLA 1. CLASIFICACIÓN DE EMPRESAS EN PROCESO DE CONVERGENCIA A NIIF

Grupo I NIIF plenas	Grupo II NIIF pymes	Grupo III Contabilidad simplificada
a) Emisores de valores; b) Entidades de interés público; c) Entidades con activos superiores a 30.000 smmlv o con más de 200 empleados, que no sean emisores de valores ni entidades de interés público y que cumplan, además, cualquiera de los siguientes requisitos: - Ser subordinadas o sucursal de una compañía extranjera que aplique las NIIF; - Ser subordinada o matriz de una compañía nacional que deba aplicar las NIIF; - Realizar importaciones o exportaciones por más del 50 % de las compras o de las ventas, respectivamente, del año gravable inmediatamente anterior al ejercicio sobre el que se informa. - Ser matriz, asociadas o negocio conjunto de una o más entidades extranjeras que apliquen NIIF.	a) Empresas que no cumplen con los requisitos del literal c) del Grupo I. b) Empresas que tengan activos totales por valor entre 500 y 30.000 SMMLV o planta de personal entre 11 y 200 trabajadores, y que no sean emisores de valores ni entidades de interés público. c) Microempresas que tengan activos totales excluida la vivienda por un valor máximo de 500 SMMLV o planta de personal no superior a los 10 trabajadores y cuyos ingresos brutos anuales sean iguales o superiores a 6.000 SMMLV.	a) Personas naturales o jurídicas que cumplan los criterios establecidos en el artículo 499 del Estatuto Tributario y normas posteriores que lo modifiquen. Para el efecto, se tomará el equivalente a unidades de valor tributario (UVT), en salarios mínimos legales vigentes. b) Microempresas con activos de no más de 500 SMMLV o 10 empleados que no cumplan con los requisitos para ser incluidas en los grupos 1 y 2 ni en el literal anterior.

Fuente: elaboración propia.

Posteriormente, los ministerios de Hacienda y Crédito Público, y el de Comercio, Industria y Turismo, emitieron decretos reglamentando el marco técnico normativo por aplicar para las entidades colombianas de acuerdo con la clasificación realizada. Para el caso de las entidades catalogadas como Grupo I, el marco regulatorio fue incorporado a través del Decreto 2784 de 2012, el cual incluye las NIIF, las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), las interpretaciones SIC y las interpretaciones CINIIF, así como el marco técnico conceptual para información financiera, normas emitidas en español al 1° de enero de 2012, por la Junta de Normas Internacionales de Contabilidad (International Accounting Standards Board - IASB).

En el año 2015 se realizó una compilación de toda la normatividad emitida relacionada con el proceso de convergencia a normas internacionales a través del Decreto 2420, el cual fue posteriormente modificado por el Decreto 2496 del mismo año.

Para el caso de estudio se revisará lo establecido en la CINIIF 12, Acuerdos de Concesión de Servicios, la cual establece los principios por aplicar por parte de un operador privado en la contabilización de los acuerdos de concesión de servicios públicos.

La CINIIF 12 se aplicará a los acuerdos de concesión de servicios públicos de un operador privado si:

- La concedente controla o regula los servicios que debe proporcionar el operador con la infraestructura, a quién debe proporcionarlos y a qué precio.
- La concedente controla, a través de la propiedad, el derecho de uso o de otra manera cualquier participación residual significativa en la infraestructura al final del plazo del acuerdo.

Adicionalmente, la CINIIF 12 establece directrices por evaluar por los operadores privados para realizar el reconocimiento contable de los acuerdos de concesión, dentro de lo que se contempla:

- Tratamiento de los derechos del operador sobre la infraestructura. La infraestructura que entra dentro del alcance de la interpretación no debe ser reconocida como elementos de propiedad, planta y equipo del operador, porque el acuerdo contractual de servicios no otorga a este el derecho de usarla. El operador tiene acceso a la operación de la infraestructura para proporcionar el servicio público en nombre de la concedente, de acuerdo con los términos especificados en el contrato.
- Reconocimiento y medición de la contraprestación del acuerdo. Según los términos de los acuerdos que constituyen el alcance de la interpretación, el operador actúa como un suministrador de servicio. El operador construye o mejora la infraestructura (servicios de construcción o mejora) utilizada para proporcionar un servicio público y la opera mantiene (servicio de operación) durante un periodo de tiempo específico.

El operador debe reconocer y medir los ingresos de actividades ordinarias para los servicios que preste con las NIIF 15. La naturaleza de la contraprestación determina su

tratamiento contable posterior. El tratamiento contable posterior de la contraprestación recibida como activo financiero y como activo intangible se detalla más adelante.

- Servicios de construcción o de mejora. El operador debe contabilizar los ingresos de actividades ordinarias y los costos relacionados con los servicios de construcción o de mejora de acuerdo con la NIIF 15.
- Contraprestación dada por la concedente al operador. Si el operador proporciona servicios de construcción o de mejora, la contraprestación recibida o por recibir de dicho operador se reconocerá por su valor razonable de acuerdo con la NIIF 15. La contraprestación puede consistir en derechos sobre: 1) un activo financiero, 2) un activo intangible.

El operador reconocerá un activo financiero en la medida que tenga un derecho contractual incondicional para recibir de la concedente, o de una entidad bajo la supervisión de ella, efectivo u otro activo financiero por los servicios de construcción; y que la concedente tenga poca o ninguna capacidad de evitar el pago, normalmente porque el acuerdo es exigible por estatutos. El operador tiene un derecho incondicional a recibir efectivo cuando la concedente garantiza el pago al operador de a) importes especificados o determinables o b) el déficit, si lo hubiere, entre los importes recibidos de los usuarios del servicio público y los importes especificados o determinables, incluso cuando el pago esté condicionado a que el operador garantice que la infraestructura cumple con los requerimientos de calidad o eficiencia especificados.

El operador reconocerá un activo intangible en la medida en que recibe un derecho (una licencia) para efectuar cargos a los usuarios del servicio público. El derecho para realizarlos no es incondicional para recibir efectivo, porque los importes están condicionados al grado de uso del servicio por parte del público.

Si se paga al operador por los servicios de construcción, en parte mediante un activo financiero y en parte mediante un activo intangible, es necesario que cada componente de la contraprestación del operador sea contabilizado por separado. La contraprestación recibida o que se va a recibir por ambos componentes deberá ser inicialmente reconocida de acuerdo con la NIIF 15.

La naturaleza de la contraprestación dada por la concedente al operador se determinará por referencia a las condiciones del contrato y, cuando exista, a la ley de contratos pertinente. Sin embargo, ambos tipos de contraprestación se clasifican como un activo del contrato durante el periodo de construcción o mejora, de acuerdo con la NIIF 15.

- Servicios de operación. El operador debe contabilizar los servicios de operación de acuerdo con la NIIF 15.
- Obligaciones contractuales para restaurar la infraestructura y darle una capacidad específica de servicio. El operador puede tener obligaciones contractuales que deba cumplir como una condición de su licencia, para a) mantener la infraestructura con una

capacidad especificada de servicio, o para b) restaurar la infraestructura hasta darle una condición de servicio detallada antes de entregarla a la concedente al final del acuerdo de servicio. Excepto por lo que se refiere a los elementos de mejora, estas obligaciones contractuales para mantener o restaurar la infraestructura deberán reconocerse y medirse de acuerdo con la NIC 37, es decir, según la mejor estimación del desembolso que se requeriría para cancelar la obligación presente al final del periodo de presentación.

- Costos por préstamos incurridos por el operador. De acuerdo con la NIC 23, los costos por préstamos que sean atribuibles a estos acuerdos se reconocerán como un gasto en el periodo en que se incurra en ellos, a menos que el operador tenga un derecho contractual a recibir un activo intangible (un derecho para cobrar a los usuarios del servicio público). En este caso, los costos por préstamos que sean atribuibles a estos acuerdos se capitalizarán durante la fase de construcción del acuerdo según esta norma.
- Activo financiero. La NIC 32 y las NIIF 7 y 9 se aplican al activo financiero reconocido según los párrafos 16 y 18.

El importe debido por la concedente o por una entidad bajo la supervisión de ella se contabilizará de acuerdo con la NIIF 9: 1) costo amortizado; 2) al valor razonable con cambios en resultados.

Cuando el valor debido por la concedente se contabiliza al costo amortizado, la NIIF 9 requiere que el interés calculado utilizando el método de interés efectivo se reconozca en el resultado del periodo.

- Activo intangible. La NIC 38 se aplica al activo intangible reconocido según los párrafos 17 y 18. Los párrafos 45 y 47 de la NIC 38 proporcionan guías para la medición de los activos intangibles adquiridos a cambio de uno o varios activos no monetarios, o bien a cambio de una combinación de activos monetarios y no monetarios.
- Elementos proporcionados al operador por la concedente. De acuerdo con el párrafo 11, los elementos de infraestructura a los que la concedente haya dado acceso al operador para los propósitos del acuerdo de servicio; no se reconocen como propiedades, planta y equipo del operador. La concedente puede también proporcionar otros elementos al operador para que los conserve o trate como desee. Si dichos activos forman parte de la contraprestación que será pagada por la concedente por los servicios no subvencionados del gobierno según se definen en la NIC 20, se reconocen como activos del operador, medidos al valor razonable en el reconocimiento inicial. El operador deberá reconocer un pasivo por las obligaciones que haya asumido a cambio de los activos y que todavía no haya cumplido.

III. Impuesto a las ganancias en acuerdos de concesión

El impuesto a las ganancias se define dentro del Estándar de la NIC 12. El objetivo de dicha norma es prescribir el tratamiento contable del impuesto a las ganancias, dentro de esto se

abarca el principal problema al que se enfrentan las entidades sobre cómo tratar las consecuencias actuales y futuras:

- La recuperación (liquidación) en el futuro del valor en libros de los activos y pasivos que se han reconocido en el Estado de Situación Financiera de la entidad.
- Las transacciones y otros sucesos del periodo corriente que han sido objeto de reconocimiento en los Estados Financieros.

Esta norma exige que las entidades contabilicen las consecuencias fiscales de las transacciones y otros sucesos de igual manera que contabilizan esas mismas transacciones o sucesos económicos.

En la figura 2 se observa la conformación del impuesto a las ganancias.

FIGURA 2. IMPUESTO A LAS GANANCIAS



Fuente: elaboración propia.

Como se observa, las entidades encargadas de la regulación en materia contable han emitido una normatividad que le permite a los preparadores de información contar con principios para la elaboración de la información financiera en las entidades; sin embargo, dichos principios no son los únicos que se deberán tener en cuenta, observando que en Colombia existe una regulación específica para los temas inherentes a los impuestos.

A. Impuesto corriente

1. NORMATIVIDAD FISCAL

En lo concerniente al impuesto a las ganancias, a continuación se detallan los cambios normativos por aplicar en la entidad del caso de estudio, los cuales fueron incorporados por la Ley 1819 de 2016, para la determinación del impuesto corriente.

Dentro de los cambios más significativos se encuentra el incorporado por el artículo 21-1 del Estatuto Tributario el cual indica que para la determinación del impuesto de renta y complementarios es necesario tomar el valor de los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, costos y gastos. Los sujetos pasivos de este impuesto obligados a llevar contabilidad aplicarán los sistemas de reconocimientos y medición, de conformidad con los marcos técnicos normativos contables vigentes en Colombia, cuando la ley tributaria

remita expresamente a ellas y en los casos en que esta no regule la materia. En todo caso, la ley tributaria puede disponer de forma expresa un tratamiento diferente, de conformidad con el artículo 4 de la Ley 1314 de 2009. Esto indica que, a partir del año gravable 2017, la determinación del Impuesto de Renta y Complementarios tendrá como punto de partida la información financiera preparada bajo NIIF.

Ahora bien, el parágrafo 1 establece que para el reconocimiento de los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, costos y gastos se deberá tener en cuenta la base contable de acumulación o devengo, y aclara que cuando se utiliza la base contable de acumulación o devengo, una entidad reconocerá partidas como activos, pasivos, patrimonio, ingresos, costos y gastos, cuando satisfagan las definiciones y los criterios de reconocimiento previstos para tales elementos, de acuerdo con los marcos técnicos normativos contables que le sean aplicables al obligado a llevar contabilidad.

Con este cambio tan significativo, en el cual el punto de referencia o partida es la información financiera preparada bajo los marcos técnicos normativos, en el parágrafo 6 del mismo artículo se realiza la siguiente aclaración:

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

Lo anterior teniendo en cuenta que las NIIF tienen diferentes mediciones tales como las nombradas anteriormente, las cuales se expresan de manera específica en dicho parágrafo que, para efectos fiscales, no tendrán impacto, ya que la medición aceptada será el costo, sin embargo, a lo largo de la Reforma Tributaria, dentro del articulado incluido o modificado, se hace claridad sobre el tratamiento fiscal en cada uno de los rubros o transacciones que pueden llegar a tener diferencias por mediciones entre NIIF y Fiscal.

Al observar el caso de estudio de la entidad ABC S.A., esta tiene la obligación contractual de tener un patrimonio autónomo. A continuación, se cita el tratamiento que tiene el Estatuto Tributario para este tipo de negocios:

El artículo 102 del ET establece que para los fines del Impuesto sobre la Renta en contratos de fiducia mercantil se observarán las siguientes reglas:

a. Los derechos fiduciarios tendrán el costo fiscal y las condiciones tributarias de los bienes o derechos aportados al patrimonio autónomo. Al cierre de cada periodo gravable los derechos fiduciarios tendrán el tratamiento patrimonial que le corresponda a los bienes de que sea titular el patrimonio autónomo.

Para los fines del impuesto sobre la renta y complementarios, los ingresos originados en los contratos de fiducia mercantil se causan en el momento en que se produce un incremento en el patrimonio del fideicomiso, o un incremento en el patrimonio del cedente, cuando se trate de cesiones de derechos sobre dichos contratos. De todas maneras, al final de cada ejercicio gravable deberá efectuarse una liquidación de los resultados obtenidos en el respectivo periodo por el fideicomiso y por cada beneficiario, siguiendo las normas que señala el Capítulo I del Título I de este Libro para los contribuyentes que llevan contabilidad por el sistema de causación.

b. El principio de transparencia en los contratos de fiducia mercantil opera de la siguiente manera:

En los contratos de fiducia mercantil los beneficiarios, deberán incluir en sus declaraciones del impuesto sobre la renta y complementarios, los ingresos, costos y gastos devengados con cargo al patrimonio autónomo, en el mismo año o periodo gravable en que se devenguen a favor o en contra del patrimonio autónomo con las mismas condiciones tributarias, tales como fuente, naturaleza, deducibilidad y concepto, que tendrían si las actividades que las originaron fueron desarrolladas directamente por el beneficiario.

Cuando los beneficiarios o fideicomitentes sean personas naturales no obligadas a llevar contabilidades observará la regla de realización prevista en el artículo 27 del Estatuto Tributario.

c. Cuando el fideicomiso se encuentre sometido a condiciones suspensivas, resolutorias, o a sustituciones, revocatorias u otras circunstancias que no permitan identificar a los beneficiarios de las rentas en el respectivo ejercicio, éstas serán gravadas en cabeza del patrimonio autónomo a la tarifa de las sociedades colombianas. En este caso, el patrimonio autónomo se asimila a una sociedad anónima para los fines del impuesto sobre la renta y complementarios. En los fideicomisos de garantía se entenderá que el beneficiario es siempre el constituyente.

d. Se causará el impuesto sobre la renta o ganancia ocasional en cabeza del constituyente, siempre que los bienes que conforman el patrimonio autónomo o los derechos sobre el mismo se transfieran a personas o entidades diferentes del constituyente. Si la transferencia es a título gratuito, el impuesto se causa en cabeza del beneficiario de los respectivos bienes o derechos. Para estos fines se aplicarán las normas generales sobre la determinación de la renta o la ganancia ocasional, así como las relativas a las donaciones y las previstas en los artículos 90 y 90-1 (90-1 derogado) de este Estatuto.

e. Las sociedades fiduciarias deben cumplir con los deberes formales de los patrimonios autónomos que administren. Para tal fin, se les asignará a las sociedades fiduciarias, aparte del NIT propio, un NIT que identifique en forma global a todos los fideicomisos que administren. El Gobierno Nacional determinará adicionalmente en qué casos los patrimonios autónomos administrados deberán contar con un NIT individual, que se les asignará en consecuencia.

Las sociedades fiduciarias presentarán una sola declaración por los patrimonios autónomos que administren y que no cuenten con un NIT individual. En estos casos la sociedad fiduciaria tendrá una desagregación de los factores de la declaración atribuible a cada patrimonio autónomo a disposición de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales para cuando ésta lo solicite.

Cuando se decida que uno o varios patrimonios autónomos tengan un NIT independiente del global, la sociedad fiduciaria deberá presentar una declaración independiente por cada patrimonio autónomo con NIT independiente y suministrar la información que sobre los mismos le sea solicitada por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Los fiduciarios son responsables, por las sanciones derivadas del incumplimiento de las obligaciones formales a cargo de los patrimonios autónomos, así como de la sanción por corrección, por inexactitud, por corrección aritmética y de cualquier otra sanción relacionada con dichas declaraciones.

Con cargo a los recursos del fideicomiso, los fiduciarios deberán atender el pago de los impuestos de ventas, timbre y de la retención en la fuente, que se generen como resultado de las operaciones del mismo, así como de sus correspondientes intereses moratorios y actualización por inflación, cuando sean procedentes.

Cuando los recursos del fideicomiso sean insuficientes, los beneficiarios responderán solidariamente por tales impuestos retenciones y sanciones.

f. Las utilidades acumuladas en los fideicomisos, que no hayan sido distribuidas ni abonadas en las cuentas de los correspondientes beneficiarios, deberán ser determinadas por el sistema de causación e incluidas en sus declaraciones de renta. Cuando se den las situaciones contempladas en el numeral 3 de este artículo se procederá de acuerdo con lo allí previsto.

g. Cuando la ley consagre un beneficio tributario por inversiones, donaciones, adquisiciones, compras, ventas o cualquier otro concepto, la operación que da lugar al beneficio podrá realizarse directamente o a través de un patrimonio autónomo, o de un fondo de inversión de capital, caso en el cual el beneficiario, fideicomitente o adherente tendrá derecho a disfrutar del beneficio correspondiente.

Parágrafo 1. Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 23-1 de este Estatuto, el fiduciario deberá practicar retención en la fuente sobre los valores pagados o abonados en cuenta, susceptibles de constituir ingreso tributario para los beneficiarios de los mismos, a las tarifas que correspondan a la naturaleza de los correspondientes ingresos, de acuerdo con las disposiciones vigentes.

Parágrafo 2. Sin perjuicio de las responsabilidades establecidas en este artículo, en la acción de cobro, la administración tributaria podrá perseguir los bienes del fideicomiso.

Parágrafo 3. Para efectos de lo dispuesto en este artículo, el fiduciario deberá proporcionar a los fideicomitentes y/o beneficiarios la información financiera relacionada con el patrimonio autónomo. La certificación deberá estar firmada por el representante legal o quien haga sus veces, y la información financiera, que hará parte integral de

dichos certificados, por el contador público y/o revisor fiscal, según corresponda, de acuerdo con los mecanismos establecidos en las disposiciones vigentes que rigen en materia de firmas.

En lo inherente al valor patrimonial de los derechos fiduciarios, el artículo 271-1 del Estatuto Tributario establece lo siguiente:

Los derechos fiduciarios se reconocerán para efectos patrimoniales de forma separada, el activo y pasivo, de conformidad con lo establecido en el numeral 2 del artículo 102 del Estatuto Tributario.

El valor patrimonial de los derechos fiduciarios para el fideicomitente es el que le corresponda de acuerdo con su participación en el patrimonio del fideicomiso al final del ejercicio o en la fecha de la declaración.

Parágrafo 1. Para efectos de lo previsto en este artículo se entiende por derechos fiduciarios toda participación en un contrato de fiducia mercantil.

Parágrafo 2. Para fines de la determinación del impuesto sobre la renta y complementarios, las sociedades fiduciarias deberán expedir cada año, a cada uno de los fideicomitentes de los fideicomisos a su cargo, un certificado indicando el valor de sus derechos, los rendimientos acumulados hasta el 31 de diciembre del respectivo ejercicio, aunque no hayan sido liquidados en forma definitiva y los rendimientos del último ejercicio gravable. En caso de que las cifras incorporen ajustes por inflación de conformidad con las normas vigentes hasta el año gravable 2006, se deberán hacer las aclaraciones de rigor.

2. NORMATIVIDAD CONTABLE

El impuesto corriente es definido en el estándar NIC 12 como la cantidad que se debe pagar o recuperar por el impuesto a las ganancias relativo a la ganancia o pérdida fiscal del periodo.

El impuesto corriente, correspondiente al periodo presente y a los anteriores, debe ser reconocido como un pasivo en la medida en que no se haya liquidado. Si la cantidad ya pagada, que corresponda en el periodo presente y a los anteriores, excede el importe a pagar por esos periodos, el exceso debe ser reconocido como un activo.

Los pasivos (activos) corrientes de tipo fiscal, ya procedan del periodo presente o de periodos anteriores, deben ser medidos por las cantidades que se espere pagar (recuperar) de la autoridad fiscal, utilizando la normativa y tasas impositivas que se hayan aprobado, o cuyo proceso de aprobación esté prácticamente terminado, al final del periodo sobre el que se informa.

B. Impuesto diferido

El impuesto diferido se define en la NIC 12, de acuerdo con su naturaleza:

- a. Pasivo por impuestos diferidos son las cantidades de impuestos sobre las ganancias por pagar en periodos futuros, relacionadas con las diferencias temporales imponibles.
- b. Activos por impuestos diferidos son las cantidades de impuestos sobre las ganancias por recuperar en periodos futuros, relacionados con:
 - Las diferencias temporales deducibles.
 - La compensación de pérdidas obtenidas en periodos anteriores, que todavía no hayan sido objeto de la deducción fiscal.
 - La compensación de créditos no utilizados procedentes de periodos anteriores.

Teniendo en cuenta que el impuesto diferido surge de las diferencias temporales, estas también se definen dentro de la NIC 12: son las que existen entre el valor en libros de un activo o pasivo en el Estado de Situación Financiera y su base fiscal. Las diferencias temporales pueden ser:

- Diferencias temporales imponibles: son aquellas que dan lugar a cantidades imponibles al determinar la ganancia (pérdida) fiscal correspondiente a periodos futuros, cuando el valor en libros del activo sea recuperado o el del pasivo sea liquidado.
- Diferencias temporales deducibles: son aquellas que dan lugar a cantidades que son deducibles al determinar la ganancia (pérdida) fiscal correspondiente a periodos futuros, cuando el valor en libros del activo sea recuperado o el del pasivo sea liquidado.

Dentro de la determinación del impuesto diferido será necesario identificar la base fiscal de los activos y pasivos, por lo tanto, se trae la definición que da el estándar a dicho concepto, que es el valor atribuido para fines fiscales:

- Base fiscal de un activo: es el valor que será deducible de los beneficios económicos que, para efectos fiscales, obtenga la entidad en el futuro, cuando recupere el valor en libros de dichos activos. Si tales beneficios económicos no tributan, la base fiscal del activo será igual a su valor en libros.
- Base fiscal de un pasivo: es igual a su valor en libros menos cualquier valor que, eventualmente, sea deducible fiscalmente respecto de tal partida en periodos futuros.

A continuación, en la tabla 2 se presenta un resumen para determinar la naturaleza del Impuesto Diferido:

TABLA 2. NATURALEZA DEL IMPUESTO DIFERIDO

BASES	TIPO DE DIFERENCIA	IMPUESTO DIFERIDO
Base NIIF de un activo es superior a la base fiscal	Imponible (CR)	Pasivo
Base NIIF de un activo es inferior a la base fiscal	Deducible (DB)	Activo
Base NIIF de un pasivo es superior a la base fiscal	Deducible (DB)	Activo
Base NIIF de un pasivo es inferior a la base fiscal	Imponible (CR)	Pasivo

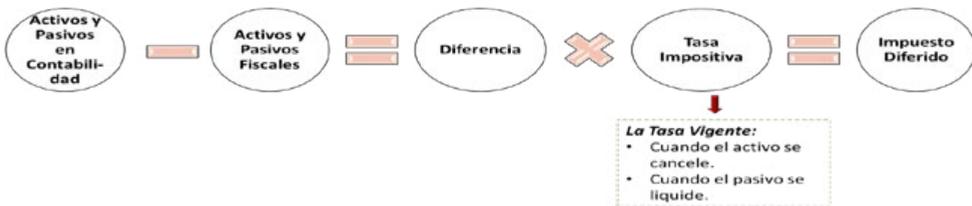
Fuente: elaboración propia.

Dentro de la contextualización que es necesaria para el desarrollo del estudio de caso de la entidad ABC S.A., es oportuno incluir dentro del marco conceptual lo establecido en el párrafo 10 de la NIC 12: *Impuesto a las ganancias*:

Quando la base fiscal de un activo o pasivo no resulte obvia inmediatamente es útil considerar el principio fundamental sobre el que se basa esta norma, este es, que la entidad debe, con ciertas excepciones muy imitadas, reconocer un pasivo (activo) por impuestos diferidos, siempre que la recuperación o el pago del valor en libros de un activo o pasivo vaya a producir pagos fiscales mayores (menores) que los que resultarían, si tales recuperación o pagos no tuvieran consecuencias fiscales.

Con base en las definiciones incluidas anteriormente, en la figura 3 se detalla cómo debe calcularse el impuesto diferido:

FIGURA 3. CÁLCULO DEL IMPUESTO DIFERIDO



Fuente: elaboración propia.

La medición de los activos o pasivos por impuestos diferidos se deberá reconocer por las cantidades que se espera pagar (recuperar) por parte de la autoridad fiscal, utilizando la normativa y las tasas impositivas que se hayan aprobado, o cuyo proceso de aprobación este prácticamente terminado, al final del periodo sobre el que se informa.

Los activos y pasivos por impuestos diferidos deberán medirse empleando las tasas fiscales que se espera sean de aplicación en el periodo en el que el activo se realice o el pasivo se cancele, basándose en las tasas y leyes fiscales que al final del periodo sobre el que se informa hayan sido aprobadas o prácticamente terminado el proceso de aprobación (NIC 12, Impuesto a las Ganancias, párr. 46-47).

En países como Colombia, las reformas tributarias se han vuelto muy comunes —en quince años, las normas se han modificado diecisiete veces, y en ocho ocasiones se han llamado reformas tributarias, introduciendo soluciones coyunturales y cortoplacistas—. La planeación se debe concebir a largo plazo (Espitia *et al.*, 2017), las últimas reformas han traído modificaciones en las tasas impositivas por aplicar, estableciendo distintas tasas en diferentes años, es por esto que para países como Colombia la NIC 12 contempla el siguiente tratamiento:

En los casos en que se apliquen diferentes tasas impositivas según los niveles de ganancia fiscal, los activos y pasivos por impuestos diferidos se medirán utilizando las tasas medias que se espere aplicar, a la ganancia o pérdida fiscal, en los periodos en los que se espere que vayan a revertir las correspondientes diferencias.

Es importante no perder de vista lo establecido por el estándar sobre determinar el impuesto diferido sobre las diferencias temporales, así como conceptos emitidos por diferentes organismos tales como la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) y el Consejo Técnico de la Contaduría Pública:

1. DIAN

a. *Concepto 088522 de 2005 (arts. 67 y 78)*

Sin perjuicio de lo anterior, es pertinente hacer las siguientes aclaraciones: El Decreto 2649 de 1993 “Por el cual se reglamenta la contabilidad en general y se expiden los principios o normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia” establece las siguientes normas técnicas específicas: “Artículo 67. Activos diferidos. Deben reconocerse como activos diferidos los recursos, distintos de los regulados en los artículos anteriores, que correspondan a: [...] Se debe contabilizar como impuesto diferido débito el efecto de las *diferencias temporales que impliquen el pago de un mayor impuesto en el año corriente*, calculado a tasas actuales, siempre que exista una expectativa razonable de que se generará suficiente renta gravable en los períodos en los cuales tales diferencias se revertirán. [...] El impuesto diferido se debe amortizar en los

períodos en los cuales se revertan las diferencias temporales que lo originaron” (subrayado fuera de texto). “Artículo 78. Impuestos por pagar. [...] Se debe contabilizar como impuesto diferido por pagar el efecto de las *diferencias temporales que impliquen el pago de un menor impuesto en el año corriente*, calculado a tasas actuales, siempre que exista una expectativa razonable de que tales diferencias se revertirán”.

[...] El impuesto diferido, no se puede catalogar de manera alguna como un beneficio fiscal, sino que su reconocimiento se sustenta en dos principios contables básicos: el de causación y el de asociación de ingresos, costos y gastos. *Se genera por las diferencias temporales, entre la utilidad comercial y la renta fiscal, que tengan vocación de revertirse en períodos futuros, es decir por transacciones que afectan en períodos distintos la utilidad contable y la renta fiscal. Si bien es cierto que las provisiones no deducibles fiscalmente, constituyen por regla general diferencias temporales, por sí mismas no generan impuesto diferido débito, por cuanto para el efecto se requiere que efectivamente hayan implicado el pago de un mayor impuesto.* El impuesto diferido débito representa la contrapartida del mayor impuesto liquidado y pagado en determinado año gravable, en aplicación de las normas tributarias, frente al impuesto sobre la renta causado contablemente contra los resultados del mismo año. En los períodos en los cuales se revertan las diferencias temporales que lo originaron, el impuesto a liquidar y pagar será inferior al causado en los correspondientes períodos, lo cual explica la amortización del impuesto diferido débito contra el gasto por impuesto de renta. (Énfasis agregado)

2. CONSEJO TÉCNICO DE LA CONTADURÍA PÚBLICA

a. *Concepto 2018-588 (pp. 1-8)*

En primera instancia debemos aclarar que las diferencias temporarias surgen por los diferentes criterios existentes relacionados con el reconocimiento y medición de los activos y pasivos, por lo que la diferencia existente entre el valor en libros de un activo o pasivo, en el Estado de Situación Financiera, y su base fiscal, *genera diferencia temporal siempre que dicha diferencia afecte el impuesto sobre la renta en periodos futuros, sea como un incremento del mismo (diferencia temporal imponible) o como una reducción a través de deducciones, descuento tributario, compensaciones u otra similar (diferencia temporal deducible).*

Las diferencias temporarias pueden ser según la norma en el párrafo 5 de la NIC 12:

a) Diferencias temporarias imponibles, que son aquellas diferencias temporarias que dan lugar a cantidades imponibles al determinar la ganancia fiscal (pérdida) fiscal correspondiente a periodos futuros, cuando el importe en libros del activo sea recuperado o del pasivo sea liquidado; o

b) Diferencias temporarias deducibles, que son aquellas diferencias temporarias que dan lugar a cantidades que son deducibles al determinar la ganancia (pérdida) fiscal

correspondiente a periodos futuros, cuando el valor en libros del activo sea recuperado o el del pasivo sea liquidado.

Así las cosas, y de acuerdo con el análisis realizado por el consultante, de existir una diferencia temporal, debe calcularse y reconocerse el activo por impuesto diferido en el año 2017. Sin embargo, *si no existe efecto fiscal futuro sobre las diferencias entre los valores en libros y las bases fiscales, entonces no debe generarse impuesto diferido por dicho concepto.*

Respecto de las diferencias temporarias generadas por el pasivo por reconocimiento de la pérdida *si está no será deducible en el futuro, entonces no genera impuesto diferido, del mismo modo si el ingreso por recuperación del siniestro por parte de la aseguradora (cuenta por cobrar estimada) tampoco tiene efectos fiscales futuros, entonces no se procederá a reconocer un impuesto diferido en dicha operación.* (Énfasis agregado)

b. Concepto 2018-110 (pp. 1-5)

Las diferencias temporarias surgen por los diferentes criterios existentes relacionados con el reconocimiento y medición de los activos y pasivos, *por lo que la diferencia existente entre el importe en libros de un activo o pasivo en el estado de situación financiera y su base fiscal genera diferencia temporal siempre que dicha diferencia afecte el impuesto sobre la renta en períodos futuros*, sea como un incremento en el mismo (diferencia temporal imponible) o como una reducción a través de deducciones, descuento tributario, compensaciones u otra similar (diferencia temporal deducible).

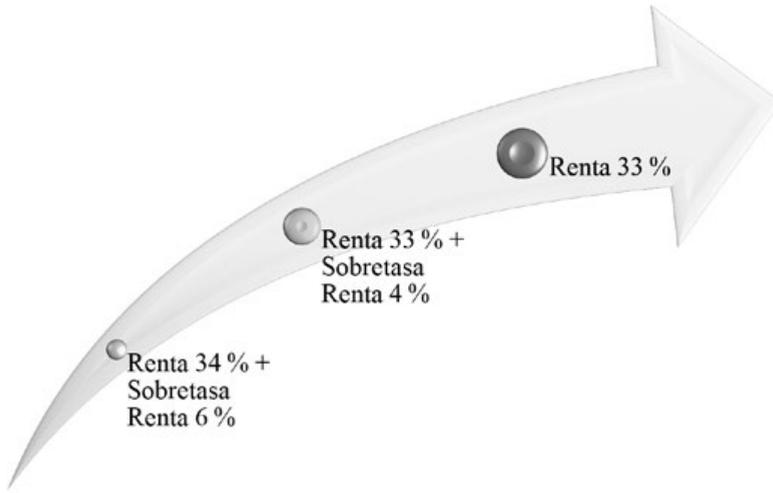
Las diferencias temporarias pueden ser:

a. Diferencias temporarias imponibles, *que son aquellas diferencias temporarias que dan lugar a cantidades imponibles al determinar la ganancia (pérdida) fiscal correspondiente a períodos futuros*, cuando el importe en libros del activo sea recuperado o el del pasivo sea liquidado; o

b. Diferencias temporarias deducibles, *que son aquellas diferencias temporarias que dan lugar a cantidades que son deducibles al determinar la ganancia (pérdida) fiscal correspondiente a períodos futuros*, cuando el importe en libros del activo sea recuperado o el del pasivo sea liquidado.

Así las cosas, y de acuerdo con el análisis realizado por el consultante, al no existir una diferencia temporal, no debe calcularse impuesto diferido. Sin embargo, si la postura de la autoridad tributaria cambia, debe examinarse nuevamente la existencia o no de diferencias temporarias, y el reconocimiento de un activo, o pasivo por impuesto diferido según sea el caso. (Énfasis agregado)

En la figura 4 se observan las tasas nominales aprobadas por la Ley 1819 de 2016.

FIGURA 4. TASAS NOMINALES APROBADAS LEY 1819 DE 2016

Fuente: elaboración propia.

El objetivo de la medición de pasivos por impuestos diferidos y activos por impuestos diferidos es mostrar las consecuencias fiscales que se derivarían de la forma en que la entidad espera, al final del periodo sobre el que se informa, recuperar o liquidar el importe en libros de sus activos y pasivos (NIC 12, Impuesto a las ganancias, párr. 51).

Observando que dentro del estudio de caso de la entidad se identifica que se tienen propiedades de inversión, se incorpora dentro del marco conceptual lo establecido en el párrafo 51C de la NIC 12, el cual establece:

Si un activo o pasivo por impuestos diferidos surgen de propiedades de inversión que se miden utilizando el modelo de valor razonable de la NIC 40, existe una presunción refutable de que el valor en libros de la propiedad de inversión se recuperará mediante la venta. Por consiguiente, a menos que la presunción sea refutada, la medición del pasivo por impuesto diferido o activo por impuesto diferido reflejara las consecuencias fiscales de la recuperación del importe en libros de la propiedad de inversión en su totalidad mediante la venta.

C. Políticas contables de la entidad ABC S.A.

Teniendo en cuenta que para la determinación del impuesto diferido es necesario fijar las bases contables, a continuación se detalla la política contable del acuerdo de concesión, tema sobre el que versa la investigación. No se presentan las demás políticas contables

ya que se busca profundizar en la diferencia sustancial de las partidas que conforman el acuerdo de concesión (retribución):

1. ACUERDO DE CONCESIÓN

Teniendo en cuenta el acuerdo de concesión suscrito con el Instituto Nacional de Vías (hoy Agencia Nacional de Infraestructura) y la Concesión ABC S.A., en el que se obliga a celebrar un contrato de fiducia, en el cual se transfieren a título de fiducia mercantil los derechos de tipo patrimonial derivados de la concesión, incluidos los derechos de recaudo de peaje, durante las etapas de diseño y programación, construcción y operación, según lo dispuesto en la concesión, así como todos los derechos patrimoniales que tenga o llegue a tener el fideicomitente – Concesión ABC S.A. El contrato de concesión comenzó la etapa de operación desde el mes de febrero de 2009, con vigencia hasta febrero de 2027.

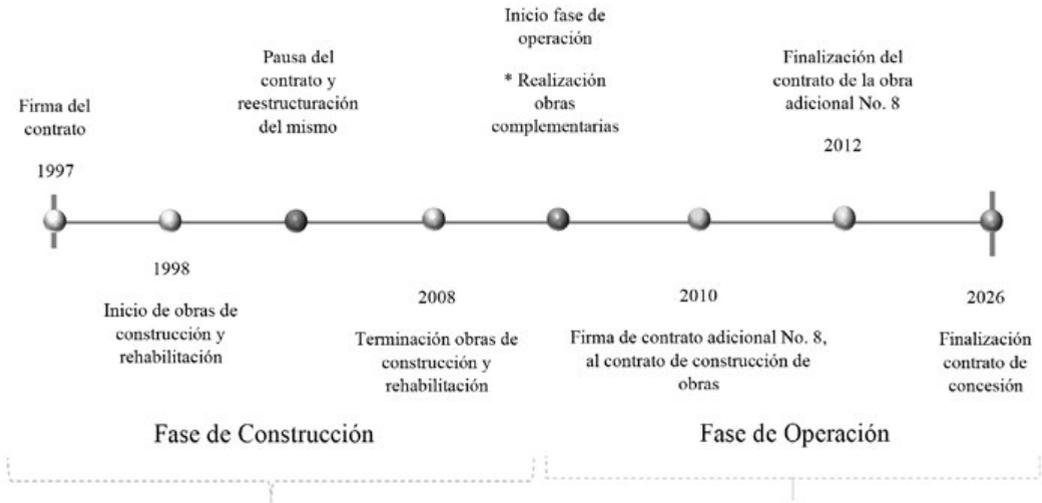
La Concesión ABC S.A. tiene tres obras principales, las cuales se han desarrollado durante 1998 y 2012, estas obras tienen distintas fuentes de financiamiento. En la figura 5 se presentan las obras y formas de financiamiento.

FIGURA 5. RESUMEN OBRAS Y FORMAS DE FINANCIAMIENTO



Fuente: memorando elaborado por KPMG para la entidad ABC.

En la figura 6 se detallan los hechos relevantes presentados desde el inicio del acuerdo de concesión.

FIGURA 6. HECHOS RELEVANTES DEL CONTRATO DE CONCESIÓN DE ABC

Fuente: elaboración propia

En la tabla 3 se presenta el tratamiento contable de las transacciones surgidas durante la fase de construcción y operación bajo la aplicación del Decreto 2649 de 1993:

TABLA 3. TRATAMIENTO CONTABLE DE LAS TRANSACCIONES SURGIDAS DURANTE LA FASE DE CONSTRUCCIÓN Y OPERACIÓN BAJO LA APLICACIÓN DEL DECRETO 2649 DE 1993

	Fase de Construcción	Fase de Operación
Ingresos por peajes	Los peajes recibidos dentro del acuerdo de concesión se reconocen como un pasivo.	Los peajes en esta fase se reconocen en resultados. Se empieza a realizar la amortización de los peajes recibidos dentro de la etapa de construcción.
Costos por construcción y operación	Se reconocen en su totalidad en el activo	Los gastos de operación de los peajes se reconocen en resultados Se da inicio a la amortización de los costos de construcción reconocidos en la etapa de construcción

Fuente: elaboración propia.

Teniendo en cuenta la aplicación del nuevo marco normativo, se evaluó la aplicación de la CINIIF 12, *Acuerdos de Concesión*; dentro de la misma se estableció que el acuerdo de concesión tenía pactada una retribución bajo el alcance de la NIIF 9, *Instrumentos Financieros*, observando que la contraprestación que daba la ANI por la construcción, mantenimiento y

operación de las vías establecidas dentro del acuerdo de concesión correspondía a un derecho contractual incondicional a recibir de esta efectivo u otro activo financiero por los servicios de construcción.

Esto de acuerdo con lo establecido contractualmente, ya que la ANI garantiza el pago a la Concesión ABC S.A. de unos valores específicos a los cuales se les dio el nombre de Ingreso Mínimo Garantizado, con lo cual, independientemente de los valores recibidos de los usuarios del servicio público, lleva a que la Concesión ABC S.A. reconozca un activo financiero.

Con relación a la medición posterior, la CINIIF 12 establece que el activo financiero deberá medirse aplicando lo contenido en la NIC 32, *Instrumentos Financieros: Presentación*, NIIIF 7, *Instrumentos Financieros: Información a Revelar* y NIIIF 9, *Instrumentos Financieros*, esto es, aplicando a) el costo amortizado; o b) medido al valor razonable con cambios en resultados.

Ahora bien, con el fin de elaborar el Estado de Situación Financiera de Apertura, la Concesión ABC S.A., determinó aplicar los párrafos de transición establecidos dentro de la CINIIF 12, párrafo 30:

Si, para algún acuerdo de servicios particular, la aplicación retroactiva de esta interpretación al comienzo del periodo más antiguo presentado por parte de un operador resulta impracticable, este deberá:

- a. Reconocer los activos financieros y activos intangibles que existieran al principio del periodo más antiguo presentado;
- b. Utilizar los importes en libros previos de esos activos financieros e intangibles (sin embargo, previamente clasificados) como sus importes en libros en esa fecha; y
- c. Comprobar el deterioro de valor de los activos financieros e intangibles en esa fecha, a menos que no sea practicable, en cuyo caso deberá comprobarse el deterioro de valor de los importes al principio del periodo corriente.

Con base en lo anterior, se procedió a analizar la partida de Otros Activos reconocida en el Decreto 2649 de 1993, y realizar la respectiva clasificación para determinar el valor en libros en la fecha de transición del activo financiero (tabla 4).

A partir de la información suministrada por la Concesión ABC S.A., se establecen las cifras reconocidas bajo el Decreto 2649 de 1993, dentro de los Cargos Diferidos y Otros Pasivos, que bajo las NIIIF no cumplen la descripción teniendo en cuenta las definiciones establecidas dentro del marco conceptual.

Como resultado final del proceso de clasificación de los activos y pasivos reconocidos por la Fiducia Mercantil bajo Decreto 2649 de 1993, y con el análisis correspondiente bajo la aplicación de la CINIIF 12, *Acuerdos de Concesión*, se idéntica el valor final del activo financiero y, con base en esto, se procede a realizar la medición aplicando el costo amortizado.

**TABLA 4. DETALLE DE PARTIDAS DE COLGAAP QUE SE DEPURAN
PARA LA DETERMINACIÓN DEL ACTIVO FINANCIERO**

Concepto	31/12/2013	Observación	Sumatoria
Servicios	1.160.000	Gastos Pagados por Anticipado	1.160.000
Programas de Computación	6.636.649	Reclasificación a Activos Intangibles	6.636.649
Compra de Terrenos	35.318.566.876	Construcción	403.781.667.879
Diseño	4.024.589.881	Construcción	
Construcción y Rehabilitación	364.363.880.010	Construcción	
Fichas Prediales	74.631.112	Construcción	
Mantenimiento mayor	50.460.072.918	Mantenimiento mayor	50.460.072.918
Administración Delegada	41.274.583.347	Operación	111.331.959.360
Interventoría	9.324.014.293	Operación	
Impuestos	4.170.964.838	Operación	
Gastos Operativos	16.421.666.163	Operación	
Gastos de Personal	4.004.071.838	Operación	
Gastos Financiación Proyecto	36.136.658.881	Operación	
Total Otros Activos	565.581.496.806		
Saldo Obras 3 (adicional 7)	273.928.064.283		
Total Obras	839.509.561.089		
S/Estados Financieros a 31-12-2013	839.509.561.089		
Diferencia	(0)		

Fuente: papeles de trabajo de la transición a NIIF de la Concesión ABC S.A.

❶ Reclasificación a activo intangibles. Se realiza reclasificación por cambio de concepto a activos intangibles, observando que los programas de computación, de acuerdo con el análisis realizado, cumplen con dicha definición.

❷ Costos de ejercicios anteriores de operación

Costos de operación: teniendo en cuenta que se capitalizaron los costos y gastos asociados con la operación del acuerdo de concesión desde la fecha de inicio de operación de la fiducia mercantil hasta 2009, año en el cual la concesión dio inicio a la fase de operación y considerando que dichos costos y gastos no están asociados con actividades de construcción, no se identifica que cumplan la definición de activo bajo NIIF, razón por la cual se realiza ajuste de eliminación.

Ingresos de operación: ahora bien, teniendo en cuenta el principio de asociados de ingresos con costos establecido dentro del marco conceptual de las NIIF Plenas, y observando que bajo la aplicación del Decreto 2649 de 1993, la Concesión ABC S.A. reconocía en la cuenta Otros Pasivos tanto los peajes atribuibles a la actividad de operación como las erogaciones de la construcción, se realiza el ajuste de eliminación en la misma proporción que los costos de operación, observando que la Concesión ABC S.A. no tiene una manera confiable de determinar un margen de utilidad de la operación.

❸ Construcción. Determinación del activo financiero para:

A. Obras Complementarias	403.781.667.878,88 †
B. Obras Básicas	

† Este valor corresponde al costo pendiente por amortizar bajo principios locales al 31 de diciembre de 2013.

En la figura 7 se presenta un resumen de los ajustes realizados para la determinación del activo financiero bajo NIIF plenas.

En la tabla 5 se presenta el costo amortizado calculado para el activo financiero surgido del acuerdo de concesión.

FIGURA 7. DETALLE DETERMINACIÓN ACTIVO FINANCIERO



Fuente: elaboración propia.

TABLA 5. COSTO AMORTIZADO DEL ACTIVO FINANCIERO – INGRESO MÍNIMO GARANTIZADO

Valor Presente	43'834'966'684
Valor Futuro	70'128'694'255
Tasa E.A.	7.50%
Tasa N.M.	7.25%
Tasa P.M.	0.60%
Fecha Inicial	31/12/2013
Fecha Final	31/01/2027
Tiempo (Meses)	157.00
Tiempo (Años)	13.08
Valor Pago Anual	(5'394'514'943)

Año	Saldo Inicial	Pago	Interes	Capital	Saldo Final
2013	43'834'966'684		-	-	43'834'966'684
2014	43'834'966'684	5'394'514'943	3'287'622'501.32	2'106'892'441.34	41'728'074'243
2015	41'728'074'243	5'394'514'943	3'129'605'568.22	2'264'909'374.44	39'463'164'869
2016	39'463'164'869	5'394'514'943	2'959'737'365.14	2'434'777'577.52	37'028'387'291
2017	37'028'387'291	5'394'514'943	2'777'129'046.83	2'617'385'895.84	34'411'001'395
2018	34'411'001'395	5'394'514'943	2'580'825'104.64	2'813'689'838.03	31'597'311'557
2019	31'597'311'557	5'394'514'943	2'369'798'366.79	3'024'716'575.88	28'572'594'981
2020	28'572'594'981	5'394'514'943	2'142'944'623.60	3'251'570'319.07	25'321'024'662
2021	25'321'024'662	5'394'514'943	1'899'076'849.67	3'495'438'093.00	21'825'586'569
2022	21'825'586'569	5'394'514'943	1'636'918'992.69	3'757'595'949.97	18'067'990'619
2023	18'067'990'619	5'394'514'943	1'355'099'296.44	4'039'415'646.22	14'028'574'973
2024	14'028'574'973	5'394'514'943	1'052'143'122.98	4'342'371'819.69	9'686'203'153
2025	9'686'203'153	5'394'514'943	726'465'236.50	4'668'049'706.17	5'018'153'447
2026	5'018'153'447	5'394'514'943	376'361'495.54	5'018'153'447.13	0

Fuente: papeles de trabajo de la entidad ABC S.A.

Ahora bien, teniendo en cuenta que en el año 2010 se firmó el Adicional Obras No. 8, Vigencias Futuras, se procede a revisar el reconocimiento contable del mismo bajo los PCGA anteriores, para lo cual se identifica que en la cuenta de construcciones en curso se tenían reconocidas todas las erogaciones en las que se había incurrido para la construcción.

Bajo las NIIF se identificó el valor que se debía recibir por concepto del Adicional No. 8, para esto se tomó como base el modelo financiero establecido por la entidad y se descontó aplicando una tasa del 4 %, la cual corresponde al rendimiento generado por la cuenta de ahorros en el fideicomiso y, adicionalmente, se realizó ajuste de eliminación de los otros pasivos que tenían incluidos todos los valores recibidos hasta la fecha por la operación, los cuales se esperaba amortizar a lo largo del tiempo.

En la tabla 6 se presenta el cálculo del costo amortizado de la cuenta por cobrar de vigencias futuras.

TABLA 6. COSTO AMORTIZADO DEL ACTIVO FINANCIERO – VIGENCIAS FUTURAS

Valor Presente	136.312.315.529
Valor Futuro	155.995.820.007
Tasa E.A.	7,50%
Tasa N.M.	7,25%
Tasa P.M.	0,60%

Años	Cuota	saldo a Capital	interes	saldo
31-dic-13		136.312.315.529		136.312.315.529
ene-14	73.513.000.000	62.799.315.529	823.996.909	63.623.312.438
feb-14	-	64.007.910.210	384.597.772	64.007.910.210
mar-14	-	-	386.922.634	64.394.832.844
abr-14	-	-	389.261.550	64.784.094.394
may-14	-	-	391.614.605	65.175.708.999
jun-14	-	-	393.981.883	65.569.690.882
jul-14	-	-	396.363.472	65.966.054.354
ago-14	-	-	398.759.457	66.364.813.811
sep-14	-	-	401.169.926	66.765.983.737
oct-14	-	-	403.594.965	67.169.578.702
nov-14	-	-	406.034.664	67.575.613.366
dic-14	16.765.094.480	51.219.007.997	408.489.111	51.219.007.997
ene-15	-	-	309.614.756	51.528.622.753
feb-15	-	-	311.486.352	51.840.109.105
mar-15	-	-	313.369.262	52.153.478.366
abr-15	-	-	315.263.554	52.468.741.920
may-15	-	-	317.169.296	52.785.911.216
jun-15	-	-	319.086.559	53.104.997.775
jul-15	-	-	321.015.411	53.426.013.186
ago-15	-	-	322.955.924	53.748.969.110
sep-15	-	-	324.908.166	54.073.877.276
oct-15	-	-	326.872.209	54.400.749.485
nov-15	-	-	328.848.125	54.729.597.611
dic-15	36.323.719.542	18.736.714.054	330.835.986	18.736.714.054
ene-16	-	-	113.261.919	18.849.975.974
feb-16	-	-	113.946.578	18.963.922.552
mar-16	-	-	114.635.376	19.078.557.928
abr-16	-	-	115.328.338	19.193.886.266
may-16	-	-	116.025.488	19.309.911.754
jun-16	-	-	116.726.853	19.426.638.607
jul-16	-	-	117.432.457	19.544.071.064
ago-16	-	-	118.142.327	19.662.213.391
sep-16	-	-	118.856.488	19.781.069.879
oct-16	-	-	119.574.966	19.900.644.845
nov-16	-	-	120.297.787	20.020.942.631
dic-16	1.646.021.394	18.495.946.214	121.024.977	18.495.946.214

Valor Presente	136.312.315.529
Valor Futuro	155.995.820.007
Tasa E.A.	7,50%
Tasa N.M.	7,25%
Tasa P.M.	0,60%

Años	Cuota	saldo a Capital	interes	saldo
ene-17	-	-	111.806.497	18.607.752.712
feb-17	-	-	112.482.358	18.720.235.070
mar-17	-	-	113.162.305	18.833.397.375
abr-17	-	-	113.846.362	18.947.243.737
may-17	-	-	114.534.554	19.061.778.291
jun-17	-	-	115.226.906	19.177.005.198
jul-17	-	-	115.923.444	19.292.928.641
ago-17	-	-	116.624.191	19.409.552.832
sep-17	-	-	117.329.175	19.526.882.008
oct-17	-	-	118.038.421	19.644.920.428
nov-17	-	-	118.751.953	19.763.672.381
dic-17	3.151.394.153	16.731.748.027	119.469.799	16.731.748.027
ene-18	-	-	101.142.062	16.832.890.089
feb-18	-	-	101.753.458	16.934.643.547
mar-18	-	-	102.368.549	17.037.012.096
abr-18	-	-	102.987.359	17.139.999.454
may-18	-	-	103.609.909	17.243.609.363
jun-18	-	-	104.236.222	17.347.845.586
jul-18	-	-	104.866.322	17.452.711.907
ago-18	-	-	105.500.230	17.558.212.138
sep-18	-	-	106.137.971	17.664.350.108
oct-18	-	-	106.779.566	17.771.129.674
nov-18	-	-	107.425.040	17.878.554.714
dic-18	2.361.342.060	15.625.287.069	108.074.416	15.625.287.069
ene-19	-	-	94.453.595	15.719.740.664
feb-19	-	-	95.024.559	15.814.765.224
mar-19	-	-	95.598.975	15.910.364.199
abr-19	-	-	96.176.863	16.006.541.062
may-19	-	-	96.758.245	16.103.299.307
jun-19	-	-	97.343.140	16.200.642.447
jul-19	-	-	97.931.572	16.298.574.019
ago-19	-	-	98.523.560	16.397.097.579
sep-19	-	-	99.119.127	16.496.216.706
oct-19	-	-	99.718.294	16.595.935.000
nov-19	-	-	100.321.083	16.696.256.083
dic-19	1.037.128.057	15.760.055.542	100.927.516	15.760.055.542

Valor Presente	136.312.315.529
Valor Futuro	155.995.820.007
Tasa E.A.	7,50%
Tasa N.M.	7,25%
Tasa P.M.	0,60%

Años	Cuota	saldo a Capital	interes	saldo
ene-19	-	-	94.453.595	15.719.740.664
feb-19	-	-	95.024.559	15.814.765.224
mar-19	-	-	95.598.975	15.910.364.199
abr-19	-	-	96.176.863	16.006.541.062
may-19	-	-	96.758.245	16.103.299.307
jun-19	-	-	97.343.140	16.200.642.447
jul-19	-	-	97.931.572	16.298.574.019
ago-19	-	-	98.523.560	16.397.097.579
sep-19	-	-	99.119.127	16.496.216.706
oct-19	-	-	99.718.294	16.595.935.000
nov-19	-	-	100.321.083	16.696.256.083
dic-19	1.037.128.057	15.760.055.542	100.927.516	15.760.055.542
ene-20	-	-	95.268.260	15.855.323.801
feb-20	-	-	95.844.148	15.951.167.950
mar-20	-	-	96.423.519	16.047.591.469
abr-20	-	-	97.006.391	16.144.597.860
may-20	-	-	97.592.787	16.242.190.646
jun-20	-	-	98.182.727	16.340.373.374
jul-20	-	-	98.776.234	16.439.149.607
ago-20	-	-	99.373.328	16.538.522.936
sep-20	-	-	99.974.032	16.638.496.968
oct-20	-	-	100.578.367	16.739.075.334
nov-20	-	-	101.186.355	16.840.261.689
dic-20	2.949.357.186	13.992.702.522	101.798.018	13.992.702.522
ene-21	-	-	84.584.754	14.077.287.275
feb-21	-	-	85.096.062	14.162.383.337
mar-21	-	-	85.610.460	14.247.993.797
abr-21	-	-	86.127.969	14.334.121.766
may-21	-	-	86.648.605	14.420.770.372
jun-21	-	-	87.172.389	14.507.942.761
jul-21	-	-	87.699.339	14.595.642.100
ago-21	-	-	88.229.475	14.683.871.575
sep-21	-	-	88.762.815	14.772.634.389
oct-21	-	-	89.299.379	14.861.933.768
nov-21	-	-	89.839.186	14.951.772.954
dic-21	1.740.557.827	13.301.597.384	90.382.257	13.301.597.384

Valor Presente	136.312.315.529
Valor Futuro	155.995.820.007
Tasa E.A.	7,50%
Tasa N.M.	7,25%
Tasa P.M.	0,60%

Años	Cuota	saldo a Capital	interes	saldo
ene-22	-	-	80.407.079	13.382.004.463
feb-22	-	-	80.893.133	13.462.897.597
mar-22	-	-	81.382.126	13.544.279.722
abr-22	-	-	81.874.074	13.626.153.797
may-22	-	-	82.368.996	13.708.522.793
jun-22	-	-	82.866.910	13.791.389.703
jul-22	-	-	83.367.834	13.874.757.537
ago-22	-	-	83.871.786	13.958.629.323
sep-22	-	-	84.378.784	14.043.008.107
oct-22	-	-	84.888.847	14.127.896.954
nov-22	-	-	85.401.993	14.213.298.947
dic-22	3.111.246.158	11.187.971.030	85.918.241	11.187.971.030
ene-23	-	-	67.630.379	11.255.601.409
feb-23	-	-	68.039.199	11.323.640.608
mar-23	-	-	68.450.491	11.392.091.099
abr-23	-	-	68.864.268	11.460.955.367
may-23	-	-	69.280.547	11.530.235.914
jun-23	-	-	69.699.342	11.599.935.257
jul-23	-	-	70.120.669	11.670.055.926
ago-23	-	-	70.544.543	11.740.600.469
sep-23	-	-	70.970.979	11.811.571.448
oct-23	-	-	71.399.993	11.882.971.441
nov-23	-	-	71.831.600	11.954.803.041
dic-23	3.195.851.089	8.831.217.769	72.265.816	8.831.217.769
ene-24	-	-	53.383.996	8.884.601.765
feb-24	-	-	53.706.698	8.938.308.463
mar-24	-	-	54.031.351	8.992.339.814
abr-24	-	-	54.357.966	9.046.697.780
may-24	-	-	54.686.556	9.101.384.336
jun-24	-	-	55.017.131	9.156.401.467
jul-24	-	-	55.349.705	9.211.751.173
ago-24	-	-	55.684.290	9.267.435.463
sep-24	-	-	56.020.897	9.323.456.359
oct-24	-	-	56.359.539	9.379.815.898
nov-24	-	-	56.700.228	9.436.516.126
dic-24	3.282.994.168	6.210.564.934	57.042.976	6.210.564.934

Valor Presente	136.312.315.529
Valor Futuro	155.995.820.007
Tasa E.A.	7,50%
Tasa N.M.	7,25%
Tasa P.M.	0,60%

Años	Cuota	saldo a Capital	interes	saldo
ene-25	-	-	37.542.362	6.248.107.296
feb-25	-	-	37.769.303	6.285.876.599
mar-25	-	-	37.997.615	6.323.874.214
abr-25	-	-	38.227.308	6.362.101.521
may-25	-	-	38.458.389	6.400.559.910
jun-25	-	-	38.690.866	6.439.250.776
jul-25	-	-	38.924.750	6.478.175.526
ago-25	-	-	39.160.046	6.517.335.572
sep-25	-	-	39.396.766	6.556.732.338
oct-25	-	-	39.634.916	6.596.367.254
nov-25	-	-	39.874.506	6.636.241.760
dic-25	3.452.936.109	3.223.421.195	40.115.544	3.223.421.195
ene-26	-	-	19.485.320	3.242.906.515
feb-26	-	-	19.603.107	3.262.509.623
mar-26	-	-	19.721.606	3.282.231.229
abr-26	-	-	19.840.822	3.302.072.051
may-26	-	-	19.960.758	3.322.032.809
jun-26	-	-	20.081.419	3.342.114.229
jul-26	-	-	20.202.810	3.362.317.038
ago-26	-	-	20.324.934	3.382.641.973
sep-26	-	-	20.447.797	3.403.089.769
oct-26	-	-	20.571.402	3.423.661.172
nov-26	-	-	20.695.755	3.444.356.926
dic-26	3.465.177.785	0	20.820.859	0

Fuente: papeles de trabajo de la entidad ABC S. A.

2. PROVISIONES

Observando que la Concesión ABC S.A. tiene una obligación futura de cancelar un 1 % sobre el valor de las obras básicas por el uso de las fuentes hídricas en el año 2018, y que esta no se reconoce dentro de la información financiera preparada bajo el Decreto 2649 de 1993, se procede a realizar un ajuste de reconocimiento de la misma observando que es una obligación presente surgida a raíz de un suceso pasado, por lo cual es probable que la entidad tenga que desprenderse de recursos que comporten beneficios económicos para cancelar la obligación, y se puede hacer una estimación fiable del valor de la misma (NIC 37, Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes). Para realizar el descuento se aplica la tasa WACC del 7,5 %, la cual es la tasa pactada en el último contrato de la ANI adicional No. 8.

3. IMPUESTO A LAS GANANCIAS

Con relación a la aplicación de la NIC 12, *Impuesto a las ganancias*, una vez la Concesión ABC S.A. determinó sus bases contables bajo NIIF Plenas, se procedió a analizar la información fiscal de la entidad con el fin de determinar las bases fiscales para el cálculo del impuesto diferido.

Para el caso de la fiducia mercantil, la misma no reconoció el impuesto diferido observando que, a pesar de tener personería jurídica, por la aplicación de lo contenido en el artículo 102 del Estatuto Tributario, la obligación de presentar la declaración de renta está en cabeza del beneficiario del encargo fiduciario; para el caso en cuestión, dicha obligación corresponde a la Concesión ABC S. A. quienes deben incluir dentro de la declaración de renta en el mismo año gravable en que se causaron a favor o en contra del patrimonio autónomo, conservando el carácter de gravables o no gravables, deducibles o no deducibles, y el mismo concepto y condiciones tributarias que tendrían si estas fueran percibidas directamente por el beneficiario.

A partir de lo anterior, la Concesión ABC S. A. procedió a realizar el cálculo de impuesto diferido con base en lo establecido bajo la NIC 12, para realizar el reconocimiento correspondiente en los Estados Financieros Separados de la entidad (no se detalla el cálculo realizado en su momento observando que no es relevante para la investigación, ya que se aplicaba una metodología diferente en la determinación de los valores fiscales a la que introdujo la Ley 1819 de 2016).

D. Cálculo del impuesto diferido

De acuerdo con la Reforma Tributaria de 2016, se realizaron precisiones sobre el tratamiento tributario de transacciones específicas que generan diferencias en lo relacionado con el reconocimiento establecido dentro los marcos técnicos normativos y la normatividad fiscal, dentro de las cuales destacamos las siguientes, que son aplicables a la entidad ABC:

- Realización del ingreso para los obligados a llevar contabilidad.
- Tratamiento tributario de los contratos de concesión y asociación público-privadas.
- Realización del costo para los obligados a llevar contabilidad.
- Determinación del costo fiscal de los bienes muebles y de prestación de servicios.
- Determinación del costo fiscal de los bienes inmuebles.
- Determinación del costo fiscal de los elementos de la propiedad, planta y equipo y propiedades de inversión.
- Costo fiscal de las inversiones.
- Deducción por depreciación.
- Base para calcular la depreciación.
- Métodos de depreciación.
- Bienes depreciables.

- Limitación a la deducción por depreciación.
- Deducción de inversiones.

Adicional a lo anterior, la entidad ABC tendrá un cambio significativo en lo relacionado con el tratamiento contable de los contratos de fiducia, observando que el artículo 59 de la Reforma Tributaria modificó el numeral 2 y adicionó un párrafo al artículo 102 del Estatuto Tributario, el cual quedó de la siguiente manera:

2. El principio de transparencia en los contratos de fiducia mercantil opera de la siguiente manera:

En los contratos de fiducia mercantil los beneficiarios, deberán incluir en sus declaraciones del impuesto sobre la renta y complementarios, los ingresos, costos y gastos devengados con cargo al patrimonio autónomo, en el mismo año o periodo gravable en que se devenguen a favor o en contra del patrimonio autónomo con las mismas condiciones tributarias, tales como fuente, naturaleza, deducibilidad y concepto, que tendrían si las actividades que las originaron fuere desarrolladas directamente por el beneficio.

También el artículo 271-1 del Estatuto Tributario fue modificado por la Ley 1819 de 2016, en la cual se estableció que, para efectos patrimoniales, los valores patrimoniales de los derechos fiduciarios –el activo y pasivo– se reconocerán de forma separada, de conformidad con lo establecido en el numeral 2 del artículo 102 del Estatuto Tributario.

El valor patrimonial de los derechos fiduciarios para el fideicomitente es el que le corresponda de acuerdo con su participación en el patrimonio del fideicomiso al final del ejercicio o en la fecha de la declaración.

Con lo anterior, para la preparación del impuesto a la renta y complementarios, la entidad ABC deberá preparar la información fiscal presentando no solo los activos y pasivos de la misma, si no incluyendo los del patrimonio autónomo.

Aquí es donde se evidencia el primer cambio significativo en la forma como se debía preparar la declaración del impuesto de renta y complementarios para la vigencia fiscal 2017; así, una vez se realizara tal actividad se debería documentar la conciliación fiscal establecida en el artículo 772-1 del Estatuto Tributario, incorporado por la Reforma Tributaria; con esta se busca tener un sistema de control o de conciliación de diferencias que surgen por la aplicación de los nuevos marcos normativos contables y las disposiciones del Estatuto Tributario.

Observando lo incorporado en la Ley 1819 de 2016, la determinación del impuesto a las ganancias corriente como diferido se explicará en la siguiente sección.

1. IMPUESTO A LAS GANANCIAS – CORRIENTE

Para determinar el impuesto a las ganancias del periodo fiscal 2017, es necesario elaborar la conciliación fiscal establecida a través del artículo 772-1 del Estatuto Tributario, el cual

fue reglamentado con el Decreto 1998 de 2017, para esto es necesario partir de las cifras presentadas por la entidad en los Estados Financieros, los cuales fueron preparados con base en los marcos técnicos normativos aplicables, esto es NIF Plenas.

Para entidades como las concesiones, elaborar esta conciliación tiene una complejidad mayor teniendo en cuenta que estas tienen la obligación de contar con un patrimonio autónomo para ejecutar las labores establecidas por el contrato y estos últimos tienen unas condiciones especiales para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios, ya que a los derechos fiduciarios les aplica el principio de transparencia, el cual permite que los derechos fiduciarios tengan para el fideicomitente las mismas condiciones y tratamiento tributario que los bienes o derechos fideicomitados tienen para el beneficiario. Dicho de otra manera, el principio permite obviar el fideicomiso para fines tributarios asignando las obligaciones tributarias (en lo referente al impuesto sobre la renta) al sujeto que está llamando a obtener beneficios económicos del mismo (Zamara Vásquez y Zamara Martínez, 2017, p. 169).

Una de las inquietudes de la entidad ABC en la determinación del impuesto a las ganancias corriente con las modificaciones incorporadas por la Reforma Tributaria fue si debería tomar los Estados Financieros Separados (concesión y patrimonio autónomo) o los Estados Financieros Consolidados, para esto se analizó que estos últimos presentan diferencias significativas por el tratamiento específico establecido en las NIF Plenas y lo que reglamentó la Reforma Tributaria para efecto de las Fiducias Mercantiles, toda vez que para efectos financieros la controladora o matriz, en este caso la entidad ABC, debería incorporar todas las cifras del patrimonio autónomo en un 100 % y presentar las participaciones no controladoras, lo que es sustancialmente diferente a lo establecido por la normatividad fiscal, ya que para efectos fiscales solo se deberán incorporar los activos, pasivos, ingresos, costos y gastos en la participación que tiene el beneficiario de la fiducia.

Por lo anterior, la entidad ABC decidió tomar como cifras NIF la información presentada por la entidad y por el Patrimonio Autónomo dentro de los Estados Financieros Separados, estos últimos ajustados por el porcentaje (%) de participación que tiene la entidad en el patrimonio autónomo, esto es, el 99,1873 %.

Una vez se tiene la información bajo las NIF de base para la determinación del impuesto a las ganancias corriente, se procede a realizar el análisis de las transacciones reflejadas dentro los mismos en aplicación de las políticas contables elaboradas bajo las NIF y el tratamiento fiscal introducido por la Reforma Tributaria, para efectos del estudio de caso se presenta a continuación el análisis de los casos más significativos:

- Acuerdo de concesión.
- Política contable bajo NIF Plenas.

De acuerdo con el análisis realizado por la entidad ABC, la contraprestación que se obtiene como retribución a los servicios de construcción, mantenimiento y operación establecidos

dentro del acuerdo de concesión se clasificó como activo financiero, el cual es medido aplicando el costo amortizado (NIIF 9, Instrumentos financieros).

a. Tratamiento fiscal

Teniendo en cuenta lo establecido en el artículo 31 de la Ley 1819 de 2016, que modificó el artículo 32 del Estatuto Tributario, para efecto del impuesto sobre la renta y complementarios, en los contratos de concesión y las asociaciones público-privadas, en donde se incorporan las etapas de construcción, administración, operación y mantenimiento, se considerará el modelo de activo intangible, aplicando las siguientes reglas:

- En la etapa de construcción, el costo fiscal de los activos intangibles corresponderá a todos los costos y gastos devengados durante esta etapa, incluyendo los costos por préstamos¹, los cuales serán capitalizados. Lo anterior con sujeción a lo establecido en el artículo 66² y demás disposiciones del Estatuto Tributario.
- La amortización del costo fiscal del activo intangible se efectuará en línea recta, en iguales proporciones, teniendo en cuenta el plazo de la concesión, a partir del inicio de la etapa de operación y mantenimiento.
- Todos los ingresos devengados por el concesionario, asociados a la etapa de construcción, hasta su finalización y aprobación por la entidad correspondiente, cuando sea el caso deberán acumularse para efectos fiscales como un pasivo por ingresos diferidos.
- El pasivo por ingresos diferidos de que trata el numeral 3 de este artículo se revertirá y se reconocerá como ingreso fiscal en línea recta, en iguales proporciones, teniendo en cuenta el plazo de la concesión, a partir del inicio de etapa de operación y mantenimiento.
- En la etapa de operación y mantenimiento, los ingresos diferentes a los mencionados en el numeral 3, se reconocerán en la medida en que se vayan prestando los servicios concesionados, incluyendo las compensaciones, los aportes o las subvenciones que el Estado le otorgue al concesionario.
- En caso de que el operador deba rehabilitar el lugar de operación, reponer activos, realizar mantenimientos mayores o cualquier tipo de intervención significativa, los gastos efectivamente incurridos por estos conceptos deberán ser capitalizados para su amortización en los términos de este artículo. Para el efecto, la amortización se hará en línea recta, en iguales proporciones, teniendo en cuenta el plazo de la rehabilitación, la reposición de activos, los mantenimientos mayores o intervenciones significativas, durante el término que dure dicha actividad.

1 Son los intereses y otros costos en los que la entidad incurre, que están relacionados con los fondos que ha tomado prestados. Definición NIC 23 (Costos por préstamos).

2 Establece cómo se debe determinar del costo de los bienes muebles y de prestación de servicios.

Adicional a lo establecido por la Reforma Tributaria, el Gobierno nacional reglamentó el tratamiento fiscal de los acuerdos de concesión a través del Decreto 2235 de 2017, dentro del cual realizó algunas de las siguientes precisiones:

- Le da prevalencia a la aplicación del artículo 32 sobre lo establecido en los artículos 28, 59 y 105 del Estatuto Tributario, esto observando que las reglas incorporadas en dicho artículo son normas especiales sobre el tratamiento fiscal de los ingresos, costos y deducciones del impuesto sobre la renta y complementarios.
- Aclara que para efectos fiscales todos los costos y gastos incurridos por los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios durante la etapa de construcción, incluidos los costos por préstamos, serán capitalizados y se reconocerán como activo intangible para efectos fiscales.
- Cuando para efectos fiscales se reconozca el pasivo por ingreso diferido (el cual surge durante la etapa de construcción y se empieza a amortizar en línea recta una vez se finaliza dicha etapa) se reconocerá como contrapartida una cuenta por cobrar, la cual se disminuirá a medida que se reciba efectivamente la retribución por la construcción.
- Confirmó la regla de transición incluida en el artículo 290 del Estatuto Tributario en lo relacionado con activos intangibles, la cual dispone que los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios con contratos de concesión que a 31 de diciembre de 2016 se encontraban en etapa de operación y mantenimiento, deberán amortizar dentro del plazo remanente de la concesión, aplicando el sistema de línea recta, en iguales proporciones sobre el saldo de los activos intangibles pendientes por amortizar por dicho concepto.

b. Análisis realizado a fin de determinar valores fiscales para la entidad ABC

Teniendo en cuenta que existe un tratamiento diferente para el acuerdo de concesión entre lo establecido bajo NIIF y lo fiscal, es necesario identificar la mejor metodología para determinar los valores patrimoniales y los ingresos, costos y gastos por reflejar para la determinación del impuesto a las ganancias.

Bajo las NIIF, en el rubro de activo financiero, la entidad ABC tiene reconocidas dos cuentas por cobrar: la primera corresponde a la del acuerdo de concesión inicial, la cual tiene pactado un ingreso mínimo garantizado, el cual la concesión va tomando del recaudo de peajes, observando que dentro del contrato de concesión se entregó la potestad al patrimonio autónomo de recaudar y administrar dichos valores y la otra cuenta por cobrar corresponde al Adicional Obras No. 7, el cual no es remunerado a través del Ingreso mínimo garantizado, sino que este es pagado por Vigencias Futuras, esto es, que existen acuerdos de pagos anuales, por lo que al final de cada año la ANI gira dichos valores directamente al patrimonio autónomo.

Estos dos activos financieros se miden bajo las NIIF al Costo Amortizado, razón por la cual mensualmente la entidad reconoce un ingreso por efecto de financiación.

Desde la óptica fiscal, y con base en la normatividad que compete a este tipo de negocios, el activo financiero no es un modelo o método aceptado, toda vez que dentro del artículo 32 del Estatuto Tributario se incorporaron reglas específicas para el activo intangible surgido de los acuerdos de concesión, por esta razón es que, para determinar las bases fiscales y el impuesto a las ganancias corriente, la entidad evaluó dichas diferencias y tomó la decisión de: a) eliminar el activo financiero reflejado bajo las NIIF y b) reconocer el activo intangible, para efecto de determinar el valor patrimonial de los bienes surgidos propiamente del acuerdo de concesión.

Una vez se toma dicha decisión, la entidad ABC nuevamente se enfrenta con las siguientes preguntas: ¿cómo realizar la eliminación de dicha partida? y ¿qué efectos tiene en otras partidas de los estados financieros?

Para resolver estas preguntas es necesario identificar cómo afecta normalmente la medición de estos activos financieros otros rubros dentro de los estados financieros, por lo cual se identifica que para eliminar dicha partida es necesario también eliminar el efecto de financiación reconocido en resultados del periodo, así como el ingreso financiero que percibió la entidad para efectos de las NIIF de los años 2016, 2015 y 2014, que para el año de análisis se encuentran en las utilidades acumuladas; aun así, se identificó que persistía una diferencia la cual también deberá eliminarse contra la cuenta de Efecto por Conversión a las NIIF, ya que en la preparación del Estado de Situación Financiera de Apertura la entidad realizó una valoración, lo que generó un impacto patrimonial a 01 de enero de 2014, que fue reconocido en dicho concepto.

En la tabla 7 se observa el ajuste reconocido para efectos de la conciliación fiscal.

TABLA 7. AJUSTE RECONOCIDO PARA EFECTOS DE LA CONCILIACIÓN FISCAL

3. Ajuste de eliminación Activo Financiero reconocido bajo NIIF

Cuenta	Detalle	Débito	Crédito
	RESULTADOS ACUMULADOS PROCESO DE CONVERGENCIA		
3706	A NIIF	22.076.025.025	
3705	UTILIDADES ACUMULADAS	9.300.758.835	
4210	INGRESOS FINANCIEROS OPERACIONES DEL MERCADO MO	2.754.559.319	
1345	INGRESOS POR COBRAR		34.131.343.180
	Sumas Iguales	34.131.343.180	34.131.343.180

Anexo: [Activo Financiero - Ingreso Mínimo Garantizado](#)

4. Ajuste de eliminación Cuentas por Cobrar vigencias futuras (Obras adicional 7) reconocido bajo NIIF

Cuenta	Detalle	Débito	Crédito
	RESULTADOS ACUMULADOS PROCESO DE CONVERGENCIA		
3706	A NIIF	4.873.157.311	
3705	UTILIDADES ACUMULADAS	10.346.689.577	
4210	INGRESOS FINANCIEROS OPERACIONES DEL MERCADO MO	1.375.922.223	
1345	INGRESOS POR COBRAR		16.595.769.111
	Sumas Iguales	16.595.769.111	16.595.769.111

Anexo: [Cuentas por cobrar vigencias futuras](#)

Fuente: elaboración propia

Como resultado de lo anterior, se eliminó todo el efecto reconocido para las NIIF del acuerdo de concesión, por lo que el paso siguiente, como lo indicamos arriba, es reconocer el activo intangible para efectos fiscales, para el ejercicio práctico este estará conformado por los rubros:

- Cargos diferidos.
- Construcciones en curso.
- Ingresos recibidos por anticipado.
- Anticipos y avances recibidos.

Lo anterior observando que se tomará como base la información preparada por el patrimonio autónomo bajo régimen precedente o Colgaap, el cual se mantiene únicamente para fines fiscales, ya que actualmente la entidad lleva su contabilidad aplicando las NIIF Plenas.

El reconocimiento del activo intangible para efectos fiscales (valor patrimonial) se tiene que hacer atendiendo lo establecido en el artículo 32 del Estatuto Tributario y en el Decreto 2235 de 2017.

Una vez se analiza la anterior normatividad, se identifica que el tratamiento que las entidades aplicaban a los acuerdos de concesión en el anterior marco normativo es muy parecido a lo incorporado en la normatividad fiscal dentro de la Reforma Tributaria; de esta manera, observando que el patrimonio autónomo mantiene para efectos fiscales el libro Colgaap, la entidad ABC tomo la decisión incorporar las partidas patrimoniales del acuerdo de concesión con base en dicha información, sin embargo, observando que ha aplicado reglas especiales para efectos impositivos se procede a analizar cada uno de los rubros con el fin de identificar de manera adecuada el valor por reflejar como base fiscal de dichas partidas.

En la figura 8 se detalla el reconocimiento contable bajo el Decreto 2649 de 1993 y el tratamiento fiscal aplicado por la entidad.

FIGURA 8. TRATAMIENTO CONTABLE Y FISCAL DEL ACUERDO DE CONCESIÓN ENTIDAD ABC S. A.

Acuerdo de Concesión Inicial - Ingreso Mínimo Garantizado	Adición al Acuerdo de Concesión - Vigencias Futuras
Los costos de la fase de construcción se reflejan en la cuenta de Cargos Diferidos.	Los costos de la fase de construcción se reflejan en la cuenta de Construcciones en Curso.
Los ingresos de la fase de construcción se reflejan en la cuenta de Ingresos recibidos por anticipado.	Los ingresos de la fase de construcción se reflejan en la cuenta de Anticipos y avances recibidos.
Fiscal: La inversión del acuerdo de concesión establecida a la fecha de inicio de la fase de operación, se amortizó aceleradamente.	Fiscal: La inversión se amortiza en línea recta desde la fecha de inicio de operación hasta la fecha final del acuerdo de concesión.

Fuente: elaboración propia.

Con el fin de identificar si los dos conceptos reconocidos por el patrimonio autónomo como acuerdos de concesión deben aplicar lo establecido en el artículo 32 del Estatuto Tributario, se analizan los dos contratos que dieron origen al respectivo reconocimiento y se llega a la conclusión de que los dos contratos tienen fase de construcción, operación y mantenimiento, lo que indica que deben aplicar lo contenido en dicho artículo y el respectivo decreto reglamentario.

Adicionalmente, dentro de la revisión realizada a todos los contratos firmados a lo largo de la concesión, no se identificaron otros contratos que cumplieran lo establecido en el artículo 32 del Estatuto Tributario.

Ahora bien, con base en la información que tiene la entidad bajo el anterior marco normativo a 31 de diciembre de 2017, se realizaron los siguientes ajustes para efectos fiscales, con el fin de reconocer los valores patrimoniales de las partidas del acuerdo de concesión (tablas 8 y 9).

TABLA 8. RECONOCIMIENTO DE LOS ACTIVOS DENTRO DE LOS CUALES SE INCLUYERON TODOS LOS COSTOS DE LA FASE DE CONSTRUCCIÓN

12. Reconocimiento Construcciones en Curso (Obras adicional No. 7) - Acuerdo de Concesión

Cuenta	Detalle	Débito	Crédito
1508	ACTIVO INTANGIBLE ART. 32 E.T.	103.148.268.980	
3706	RESULTADOS ACUMULADOS PROCESO DE CONVERGENCIA A NIIF		103.148.268.980
	Sumas Iguales	<u>103.148.268.980</u>	<u>103.148.268.980</u>

Anexo: [Detalle cuenta 1508 bajo Colqaap](#)

15. Reconocimiento Cargos Diferidos - Acuerdo de Concesión

Cuenta	Detalle	Débito	Crédito
1710	ACTIVO INTANGIBLE ART. 32 E.T.	541.508.911.333	
3706	RESULTADOS ACUMULADOS PROCESO DE CONVERGENCIA A NIIF		541.508.911.333
	Sumas Iguales	<u>541.508.911.333</u>	<u>541.508.911.333</u>

Anexo: [Detalle cuenta 1710 bajo Colqaap](#)

Fuente: elaboración propia.

TABLA 9. RECONOCIMIENTO DE LOS PASIVOS DENTRO DE LOS CUALES SE INCLUYERON TODOS LOS INGRESOS DE LA FASE DE CONSTRUCCIÓN

18. Reconocimiento Pasivo (contrapartida Construcciones en curso) - Acuerdo de Concesión

Cuenta	Detalle	Débito	Crédito
3706	RESULTADOS ACUMULADOS PROCESO DE CONVERGENCIA A NIIF	239.569.448.389	
28051	INGRESOS DIFERIDOS - ACUERDO CONCESIÓN ART. 32 E.T.		239.569.448.389
	Sumas Iguales	<u>239.569.448.389</u>	<u>239.569.448.389</u>

Anexo: [Detalle cuenta 2805 bajo Colgaap](#)

20. Reconocimiento Ingresos Recibidos por Anticipado (contrapartida cuenta Cargos Diferidos) - Acuerdo de Concesión

Cuenta	Detalle	Débito	Crédito
3706	RESULTADOS ACUMULADOS PROCESO DE CONVERGENCIA A NIIF	289.904.456.713	
2705	INGRESOS DIFERIDOS - ACUERDO CONCESIÓN ART. 32 E.T.		289.904.456.713
	Sumas Iguales	<u>289.904.456.713</u>	<u>289.904.456.713</u>

Anexo: [Detalle cuenta 2705 bajo Colgaap](#)

Fuente: elaboración propia.

Como se identifica, la contrapartida a fin de reconocer para efectos fiscales el activo intangible (conformado por activos y pasivos) es la del efecto por conversión, toda vez que, en la preparación de los saldos iniciales bajo las NIIF, en aplicación del párrafo de transición de la CINIIF 12, *Acuerdos de concesión*, se tomó la información que tenía la entidad en el anterior marco normativo y se realizó una depuración, la cual fue eliminada contra dicha cuenta.

Con lo anterior, se realiza el reconocimiento de la totalidad de los activos y pasivos reconocidos por el patrimonio autónomo en el libro Colgaap (mantenido únicamente para efectos fiscales), sin embargo, ahora se debe incluir el efecto que tiene la partida del cargo diferido que fue amortizado aceleradamente para fines fiscales, por lo cual es necesario determinar el valor real de dicha partida teniendo en cuenta que en otros periodos ya se ha tomado la amortización como deducción.

Dentro de la revisión realizada a la información suministrada por el patrimonio autónomo, se identifica que en el rubro de cargos diferidos se han venido reconociendo los mantenimientos mayores y las erogaciones necesarias como compra de terrenos posteriores a la fecha de inicio de la fase de operación, razón por la cual se debe realizar la depuración de las cifras presentadas en el rubro con el fin de identificar el valor que corresponde al saldo pendiente por amortizar de la inversión inicial (amortizada aceleradamente para fines fiscales), costos reconocidos posteriormente por causas ajenas a la concesión, pero necesarias para el cumplimiento del acuerdo contractual y los mantenimientos mayores que se han reconocido.

Los mantenimientos mayores reconocidos dentro del rubro se vienen amortizando en línea recta por cinco años, tiempo en que se estima que se tendrá que realizar de nuevo el mantenimiento mayor, esto último según lo establecido en el artículo 32, literal 6 del Estatuto Tributario.

En la tabla 10 se detalla el análisis realizado para determinar el valor patrimonial del rubro de Cargos Diferidos del Acuerdo de Concesión:

TABLA 10. VALOR PATRIMONIAL DE CARGOS DIFERIDOS

	<u>Base Contable</u>	
Valor del Activo a fecha de inicio de fase de operación	682.825.065.173	Corresponde al valor de los costos reconocidos durante toda la fase de construcción hasta el inicio de la fase de operación y la respectiva amortización contable.
Amortización acumulada a 31 de diciembre de 2017 (línea recta)	(338.251.305.433)	
Valor de la Inversión inicial a 31 de diciembre de 2017	344.573.759.740	
Saldo contable a 31 de diciembre de 2017 (reflejado en libro Colgaap)	545.945.812.955	
Valor de la Inversión inicial a 31 de diciembre de 2017	(344.573.759.740)	
Valor en libros de la partida eliminando saldo de inversión amortizada aceleradamente	201.372.053.215	

Fuente: elaboración propia.

Una vez identificado el valor pendiente por amortizar fiscalmente por nuevas erogaciones atribuibles a la etapa de construcción y no incorporadas dentro del valor de la inversión amortizada aceleradamente, así como los mantenimientos mayores incorporados dentro del rubro de cargos diferidos, se deberá sumar el valor pendiente por amortizar de la inversión que para fines fiscales fue amortizada aceleradamente; para ello, en la tabla 11 se detalla el cálculo realizado para efectos fiscales sobre dicho rubro.

En la tabla 11 se identifica la amortización acumulada a 31 de diciembre de 2016, con dicha información se procede a determinar el valor fiscal del cargo diferido pendiente por amortizar, sobre el cual se procederá a aplicar el artículo 290, literal 8 del Estatuto Tributario, en el cual se establece que el valor pendiente por amortizar de los activos intangibles

TABLA II. AMORTIZACIÓN EN LÍNEA RECTA (CONTABLE) INVERSIÓN FASE DE CONSTRUCCIÓN

Costo de adquisición:	682.825.065.172,60
Vida útil en años:	18,00
Vida útil en meses:	216
Valor de salvamento:	0,0%
Factor :	11,85%
Amortización Anual:	37.934.725.842,92
Amortización Mensual:	3.161.227.153,58

Año	Fecha	Costo histórico	Amortización acumulada			Total por año
			Saldo inicial	Gasto amortización mensual	Saldo final amortización acumulada	
2014	ene-14	682.825.065.172,60	682.425.314.003,42	47.379.265,32	682.472.693.268,74	682.425.314.003,42
2014	feb-14	682.825.065.172,60	682.472.693.268,74	41.763.785,11	682.514.457.053,85	
2014	mar-14	682.825.065.172,60	682.514.457.053,85	36.813.862,23	682.551.270.916,08	
2014	abr-14	682.825.065.172,60	682.551.270.916,08	32.450.613,59	682.583.721.529,67	
2014	may-14	682.825.065.172,60	682.583.721.529,67	28.604.505,44	682.612.326.035,11	
2014	jun-14	682.825.065.172,60	682.612.326.035,11	25.214.245,30	682.637.540.280,41	
2014	jul-14	682.825.065.172,60	682.637.540.280,41	22.225.805,22	682.659.766.085,63	
2014	ago-14	682.825.065.172,60	682.659.766.085,63	19.591.560,71	682.679.357.646,34	
2014	sep-14	682.825.065.172,60	682.679.357.646,34	17.269.531,85	682.696.627.178,19	
2014	oct-14	682.825.065.172,60	682.696.627.178,19	15.222.714,24	682.711.849.892,42	
2014	nov-14	682.825.065.172,60	682.711.849.892,42	13.418.489,33	682.725.268.381,75	
2014	dic-14	682.825.065.172,60	682.725.268.381,75	11.828.104,57	682.737.096.486,33	
311.782.482,91						682.737.096.486,33
2015	ene-15	682.825.065.172,60	682.737.096.486,33	10.426.215,23	682.747.522.701,55	
2015	feb-15	682.825.065.172,60	682.747.522.701,55	9.190.480,46	682.756.713.182,01	
2015	mar-15	682.825.065.172,60	682.756.713.182,01	8.101.207,32	682.764.814.389,33	
2015	abr-15	682.825.065.172,60	682.764.814.389,33	7.141.036,89	682.771.955.426,22	
2015	may-15	682.825.065.172,60	682.771.955.426,22	6.294.667,68	682.778.250.093,91	
2015	jun-15	682.825.065.172,60	682.778.250.093,91	5.548.611,75	682.783.798.705,66	
2015	jul-15	682.825.065.172,60	682.783.798.705,66	4.890.979,78	682.788.689.685,44	
2015	ago-15	682.825.065.172,60	682.788.689.685,44	4.311.291,60	682.793.000.977,04	
2015	sep-15	682.825.065.172,60	682.793.000.977,04	3.800.309,16	682.796.801.286,20	
2015	oct-15	682.825.065.172,60	682.796.801.286,20	3.349.889,32	682.800.151.175,52	
2015	nov-15	682.825.065.172,60	682.800.151.175,52	2.952.854,10	682.803.104.029,62	
2015	dic-15	682.825.065.172,60	682.803.104.029,62	2.602.876,24	682.805.706.905,86	
68.610.419,53						682.805.706.905,86
2016	ene-16	682.825.065.172,60	682.805.706.905,86	2.294.378,42	682.808.001.284,28	
2016	feb-16	682.825.065.172,60	682.808.001.284,28	2.022.444,35	682.810.023.728,62	
2016	mar-16	682.825.065.172,60	682.810.023.728,62	1.782.740,41	682.811.806.469,04	
2016	abr-16	682.825.065.172,60	682.811.806.469,04	1.571.446,65	682.813.377.915,68	
2016	may-16	682.825.065.172,60	682.813.377.915,68	1.385.195,81	682.814.763.111,50	
2016	jun-16	682.825.065.172,60	682.814.763.111,50	1.221.019,78	682.815.984.131,28	
2016	jul-16	682.825.065.172,60	682.815.984.131,28	1.076.302,21	682.817.060.433,49	
2016	ago-16	682.825.065.172,60	682.817.060.433,49	948.736,83	682.818.009.170,32	
2016	sep-16	682.825.065.172,60	682.818.009.170,32	836.290,75	682.818.845.461,07	
2016	oct-16	682.825.065.172,60	682.818.845.461,07	737.171,98	682.819.582.633,06	
2016	nov-16	682.825.065.172,60	682.819.582.633,06	649.800,97	682.820.232.434,02	
2016	dic-16	682.825.065.172,60	682.820.232.434,02	572.785,33	682.820.805.219,35	
15.098.313,49						

Fuente: papeles de trabajo de la entidad ABC S. A.

de acuerdos de concesión se amortizará dentro del plazo remanente de la concesión, aplicando el sistema de línea recta en iguales proporciones.

El valor pendiente por amortizar a 31 de diciembre de 2016 es de \$4.259.952 (inversión inicial \$682.825.065.172 menos amortización acumulada \$682.820.805.219) (tabla 11).

En la tabla 12 se detalla el nuevo cálculo de amortización del activo intangible (cargos diferidos) en aplicación del artículo 290 del Estatuto Tributario.

TABLA 12. AMORTIZACIÓN ACTIVO INTANGIBLE (FISCAL), ARTÍCULO 290 DEL ESTATUTO TRIBUTARIO**Amortización Inversión - Cargos Diferidos****Acuerdo de Concesión**

Valor pendiente por Amortizar 01 de Enero de 2017 (Fiscal)	4.259.952
Fecha de Inicio amortización	01/01/2017
Fecha de finalización acuerdo de concesión	30/01/2027
Días por amortizar	3.629
Meses por amortizar	121
Valor Amortización mensual	35.206

Amortización línea recta					
Año		Costo histórico	Amortización acumulada		
			Saldo inicial	Gasto amortización mensual <small>(La base es: Costo menos saldo final amortización acumulada)</small>	Saldo final amortización acumulada
2017	ene-17	4.259.952	0	35.206	35.206
2017	feb-17	4.259.952	35.206	35.206	70.412
2017	mar-17	4.259.952	70.412	35.206	105.619
2017	abr-17	4.259.952	105.619	35.206	140.825
2017	may-17	4.259.952	140.825	35.206	176.031
2017	jun-17	4.259.952	176.031	35.206	211.237
2017	jul-17	4.259.952	211.237	35.206	246.444
2017	ago-17	4.259.952	246.444	35.206	281.650
2017	sep-17	4.259.952	281.650	35.206	316.856
2017	oct-17	4.259.952	316.856	35.206	352.062
2017	nov-17	4.259.952	352.062	35.206	387.268
2017	dic-17	4.259.952	387.268	35.206	422.475

Fuente: elaboración propia.

Con los cálculos realizados sobre la amortización por reconocer fiscalmente del rubro cargos diferidos, se procede a determinar el valor patrimonial del rubro (tabla 13).

Con base en lo anterior y observando que para efectos de la conciliación fiscal se reconoció el total del activo intangible del rubro cargos diferidos, se procede a realizar primero el reconocimiento del activo pendiente por amortizar de la inversión inicial (amortizada aceleradamente) y segundo eliminando el valor pendiente por amortizar reflejado en la información Colgaap, que no tiene efecto impositivo toda vez que fiscalmente ya se amortizó en su gran mayoría.

Como se evidencia en los ajustes presentados en la tabla 14, la contrapartida es una cuenta patrimonial nombrada para el ejercicio de diferencia permanente, esto observando que son ajustes realizados solo por aplicación de normas fiscales que no tienen impacto o reconocimiento desde la óptica contable.

Ahora bien, con base en lo establecido en el Decreto 2235 de 2017, se procede a realizar el reconocimiento contable de la cuenta por cobrar correspondiente a vigencias futuras, por lo que se realiza el ajuste presentado en la tabla 15.

TABLA 13. VALOR PATRIMONIAL DEL ACTIVO INTANGIBLE (FISCAL)

Neto cuenta 1710		
Base de amortización fiscal	682.825.065.172,60	682.825.065.173 ^❶
Menos amortización a Diciembre 2017		(682.821.227.694) ^❷
Activo por amortizar	(0)	3.837.479
Saldo contable colgaap		
(menos) diferencia con impuesto calculado de la inversión		201.372.053.215 ^❸
		201.375.890.693
	99,1873%	199.739.308.830
% Amortización pendiente por Realizar de la Inversión (Fiscal)		341.773.408.794 ^❹
% Valor pendiente por tomar de Inversión inicial (amortizada aceleradamente hasta el 2016)		3.806.291 ^❺

Fuente: elaboración propia.

❶ Corresponde al costo de la inversión inicial amortizada aceleradamente.

❷ Amortización acumulada a 31 de diciembre de 2017 (amortización acumulada acelerada) a 31 de diciembre de 2016 \$682.820.805.219 + amortización en línea recta de acuerdo con el artículo 290 del ET \$422.475) (tabla 11).

❸ Valor correspondiente a costos incurridos después de la fecha de inicio de fase de operación y reconocimiento con la respectiva amortización de los mantenimientos mayores.

❹ Valor pendiente por amortizar reflejado contablemente de la inversión inicial (amortizada aceleradamente para efectos fiscales) multiplicado por el porcentaje de participación de la entidad ABC en la fiducia (\$344.573.759.740 * 99,1873%).

❺ Valor pendiente por amortizar para efectos fiscales de la inversión inicial multiplicado por el porcentaje de participación de la entidad ABC en la fiducia (\$3.837.479 * 99,1873%).

TABLA 14. AJUSTE DE RECONOCIMIENTO DE AMORTIZACIÓN LÍNEA RECTA

25. Ajuste de reconocimiento de Amortización Línea Recta (Inversión pendiente por amortizar)

Cuenta	Detalle	Débito	Crédito
1710	ACTIVO INTANGIBLE ART. 32 E.T.	3.806.290	
0	DIFERENCIA PERMANENTE		3.806.290
	Sumas Iguales	3.806.290	3.806.290

Anexo: [Anexo 6 Detalle Amortización Inversión](#)
[Anexo Amortización Inversión \(inicial acelerada\)](#)

26. Ajuste de eliminación amortización reconocida Colgaap (Inversión)

Cuenta	Detalle	Débito	Crédito
1710	ACTIVO INTANGIBLE ART. 32 E.T.		341.773.408.794
0	DIFERENCIA PERMANENTE	341.773.408.794	
	Sumas Iguales	341.773.408.794	341.773.408.794

Anexo: [Anexo 6 Detalle Amortización Inversión](#)

Fuente: elaboración propia.

TABLA 15. RECONOCIMIENTO CONTABLE DE CUENTAS POR COBRAR VIGENCIAS FUTURAS**2. Reconocimiento contable cuentas por cobrar Vigencias Futuras a la fecha**

Cuenta	Detalle	Débito	Crédito
1345	INGRESOS POR COBRAR	24.396.713.332	
	RESULTADOS ACUMULADOS PROCESO DE CONVERGENCIA		
3706	A NIIF		24.396.713.332
	Sumas Iguales	24.396.713.332	24.396.713.332

Fuente: elaboración propia.

El valor reconocido en el anterior ajuste corresponde al saldo de la cuenta por cobrar reflejada bajo Colgaap, la cual fue confirmada tomando el valor nominal de la cuenta por cobrar y restándole los pagos realizados por la ANI hasta la fecha, tal como se evidencia en la tabla 16.

TABLA 16. ANÁLISIS DEL RECONOCIMIENTO CONTABLE

Fiducia Cuenta 1345 (colgaap cial) / colgaap financiero 1687	
Vigencias Futuras - saldo inicial 31 dic-2013	155.995.820.007
ene-14	(73.513.000.000)
dic-14	(16.765.094.480)
dic-15	(36.323.719.542)
dic-16	-
ene-17	(1.646.021.394)
dic-17	(3.151.394.153)
	24.596.590.438
99,1873%	24.396.713.332

Fuente: elaboración propia.

En el caso del acuerdo de concesión inicial no se reconoce cuenta por cobrar, observando que el patrimonio autónomo tiene la administración y el recaudo de los peajes y, una vez obtiene los mismos, va tomando lo que le corresponde por ingreso mínimo garantizado.

Una vez culminados los ajustes fiscales para definir los valores patrimoniales del activo intangible, de acuerdo con lo establecido en el artículo 32 del Estatuto Tributario, y reglamentado en el Decreto 2239 de 2017, se procede a incorporar para efectos fiscales el valor de los ingresos y costos correspondientes a la amortización de dicho activo.

Los ajustes que se presentan en la tabla 16 se realizaron con base en la información suministrada por el patrimonio autónomo, las cifras fueron tomadas de los ingresos y costos reconocidos bajo Colgaap por concepto de amortizaciones del activo intangible para efectos fiscales.

TABLA 17. AJUSTES CONTABLES

30. Ajuste de reconocimiento Amortización Activo Intangible (Cuentas por cobrar vigencias futuras)

Cuenta	Detalle	Débito	Crédito
79	AMORTIZACIÓN ACUERDO DE CONCESIÓN (ACTIVO INTANGIBLE)	61.095.950.590	
0	DIFERENCIA PERMANENTE		61.095.950.590
	Sumas Iguales	61.095.950.590	61.095.950.590

Anexo: [Detalle Amortizaciones Colqaap](#)

31. Ajuste de reconocimiento Amortización Activo Intangible (Activo Financiero)

Cuenta	Detalle	Débito	Crédito
5197	AMORTIZACIÓN ACUERDO DE CONCESIÓN (ACTIVO INTANGIBLE)	419.041,15	
79	AMORTIZACIÓN ACUERDO DE CONCESIÓN (ACTIVO INTANGIBLE)	21.610.980.226	
5397	AMORTIZACIÓN ACUERDO DE CONCESIÓN (ACTIVO INTANGIBLE)	227.613.890	
0	DIFERENCIA PERMANENTE		21.839.013.157,33
	Sumas Iguales	21.839.013.157	21.839.013.157

Anexo: [Detalle Amortizaciones Colqaap](#)
[Amortización lineal de Cargos Diferidos diferente amortización acelerada](#)
[Anexo Amortización Inversión \(inicial acelerada\)](#)

47. Ajuste de reconocimiento de amortización del Pasivo de Anticipos y Avances (Cuentas por cobrar vigencias futuras)

Cuenta	Detalle	Débito	Crédito
42971	AMORTIZACIÓN ACUERDO DE CONCESIÓN (PASIVO DIFERIDO)		135.689.114
4197	AMORTIZACIÓN ACUERDO DE CONCESIÓN (PASIVO DIFERIDO)		3.910.030.680
0	DIFERENCIA PERMANENTE	4.045.719.794	
	Sumas Iguales	4.045.719.794	4.045.719.794

Anexo: [Detalle Amortizaciones Colqaap](#)

48. Ajuste de reconocimiento de amortización del Ingresos Recibidos por Anticipado (Activo Financiero)

Cuenta	Detalle	Débito	Crédito
42971	AMORTIZACIÓN ACUERDO DE CONCESIÓN (PASIVO DIFERIDO)		714.877.099
4197	AMORTIZACIÓN ACUERDO DE CONCESIÓN (PASIVO DIFERIDO)		57.646.800.351
4297	AMORTIZACIÓN ACUERDO DE CONCESIÓN (PASIVO DIFERIDO)		33.551.706
4297	AMORTIZACIÓN ACUERDO DE CONCESIÓN (PASIVO DIFERIDO)		-
0	DIFERENCIA PERMANENTE	58.395.229.156	
	Sumas Iguales	58.395.229.156	58.395.229.156

Anexo: [Detalle Amortizaciones Colqaap](#)

Fuente: elaboración propia.

Como se evidencia en los ajustes presentados en la tabla 17, la contrapartida es una cuenta patrimonial nombrada para el ejercicio de diferencia permanente, esto observando que son ajustes realizados netamente por aplicación de normas fiscales que no tienen impacto o reconocimiento desde la óptica contable.

2. INVERSIÓN EN ACCIONES

a. Política contable bajo NIIF Plenas

Las inversiones en acciones que posee la entidad que no otorguen control, control conjunto o influencia significativa, y que no puedan medirse de manera fiable al valor razonable, se reconocerán inicialmente al costo y se medirán posteriormente al costo menos las pérdidas por deterioro (NIIF 9, Instrumentos Financieros).

b. Tratamiento fiscal

El artículo 74-1, literal 6 del Estatuto Tributario indica que el costo fiscal de las inversiones está constituido por el valor de adquisición.

Adicionalmente, en el artículo 59 del Estatuto Tributario se contemplan las excepciones al principio de reconocimiento por el devengo contable; dentro del literal f) se establece que las pérdidas por deterioro de valor de los activos serán deducibles del impuesto sobre la renta y complementarios en el momento de su enajenación o liquidación, lo que suceda primero.

c. Análisis realizado a fin de determinar valores fiscales para la entidad ABC

Al cierre del periodo 2017, la entidad ABC tiene reconocida una pérdida por deterioro de valor de las acciones por valor de \$5.322.771, la cual para efectos impositivos no tiene incidencia, razón por la cual se realiza ajuste de eliminación de dicha partida para determinar la base fiscal del rubro (tabla 18).

TABLA 18. BASE FISCAL DETERIORO DE VALOR DE ACCIONES

6. Ajuste de eliminación pérdida por deterioro de Inversiones en acciones			
Cuenta	Detalle	Débito	Crédito
3705	UTILIDADES ACUMULADAS		3.472.500
5170	PROVISIONES		1.850.271
1299	PROVISION (Acciones)	5.322.771	
	Sumas Iguales	5.322.771	5.322.771

Anexo: [Diferencias Colqaap/NIIF FDX](#)

Fuente: elaboración propia.

En el ajuste se realiza eliminación del gasto reconocido por la pérdida por deterioro del periodo, las reconocidas en los años 2014 a 2016 se reversan contra la cuenta de utilidades acumuladas; en este punto no se ajusta contra efectos por conversión, observando que la partida no ameritó ningún ajuste en la transición.

3. CONTRATOS DE CONSTRUCCIÓN

a. *Política contable bajo NIIF Plenas*

El reconocimiento de los ingresos y costos de contratos de construcción se realiza con referencia al grado de realización del contrato o método de porcentaje de terminación (NIC 11, Contratos de Construcción).

b. *Tratamiento fiscal*

El artículo 200 del Estatuto Tributario establece el tratamiento fiscal de los contratos de servicios de construcción, dentro del cual se aplican las siguientes reglas:

- Los ingresos, costos y deducciones del contrato de construcción se reconocerán considerando el método de grado de realización del contrato.
- Para la aplicación de este método se elaborará al comienzo de la ejecución del contrato un presupuesto de ingresos, costos y deducciones totales del contrato y atribuir en cada año o periodo gravable la parte proporcional de los ingresos del contrato que corresponda a los costos y deducciones efectivamente realizados durante el año. La diferencia entre la parte del ingreso así calculada y los costos y deducciones efectivamente realizados, constituye la renta líquida del respectivo año o periodo gravable.

Cuando sea probable que los costos totales del contrato vayan a exceder los ingresos totales derivados del mismo, las pérdidas esperadas contabilizadas no serán deducibles para efecto del impuesto sobre la renta y complementario, solo hasta el momento de la finalización del contrato, en la medida que se haya hecho efectiva.

Parágrafo 1. El presupuesto del contrato debe estar suscrito por arquitecto, ingeniero u otro profesional especializado en la materia, con licencia para ejercer.

Parágrafo 2. Los contribuyentes que realizan esta actividad deben llevar contabilidad.

Parágrafo 3. Cuando en esencia económica el contribuyente no preste un servicio de construcción, sino que construya un bien inmueble para destinarlo a la venta en el curso ordinario de sus operaciones, para su uso o para ser destinado como una propiedad de inversión, se considerarán las reglas previstas para los inventarios y activos fijos, contempladas en este Estatuto.

c. *Análisis realizado a fin de determinar valores fiscales para la entidad ABC*

Observando la normatividad establecida para efectos NIIF y fiscal se identifica que el principal cambio en lo relacionado con el reconocimiento de ingresos y costos para efectos fiscales es que ya no es necesario que se tenga factura para soportar la transacción, ya que los ingresos y costos se reconocerán por regla general aplicando el devengo contable; sin embargo, existen excepciones las cuales están contenidas en los artículos 28 y 59 del Estatuto Tributario. De la misma manera, existen reglas especiales para transacciones específicas, tal como sucede con el reconocimiento de ingresos y costos de contratos de prestación de servicios de construcción.

Para el caso de estudio, la entidad ABC tiene actualmente un contrato con el Fondo de Adaptación en el cual se compromete a construir tramos de vías específicos, dicho contrato fue firmado en el año 2016, para este periodo gravable en la información financiera preparada bajo NIIF la entidad reconoció ingresos y costos de acuerdo con el grado de avance, sin embargo, para efectos impositivos, ni los ingresos ni los costos asociados a las actividades de construcción de dicho contrato fueron declarados, observando que la norma aplicable en dicho momento no permitía el reconocimiento fiscal por causación, sino que exigía tener una factura que respaldara la transacción, y al cierre del periodo gravable 2016 no se tenía el respectivo soporte.

Para el año 2017, la entidad ABC solo tenía reconocidos bajo las NIIF los ingresos y costos correspondientes a las actividades ejecutadas por dicho contrato de construcción, el cual se realizó con base en el grado de avance, es por esto que la entidad ABC debe realizar un ajuste para efectos fiscales con el fin de incluir los ingresos y costos correspondientes al año 2016, que no tributaron en dicho periodo y que para el periodo 2017 no se tienen reflejados en los estados financieros las bajo NIIF.

TABLA 19. AJUSTES DE RECONOCIMIENTO

5. Ajuste reconocimeinto de Ingresos Fondo Adaptación correspondientes al periodo fiscal 2016			
Cuenta	Detalle	Débito	Crédito
3705	UTILIDADES ACUMULADAS	4.530.135.139	
41301005	EJECUCION DE OBRAS		4.530.135.139
	Sumas Iguales	4.530.135.139	4.530.135.139
Anexo: Reconocimiento contable Ingresos Fondo de Adaptación			
16. Ajuste reconocimeinto de Costos Fondo Adaptación correspondientes al periodo fiscal 2016			
Cuenta	Detalle	Débito	Crédito
74	CONTRATOS DE SERVICIO	4.530.135.139	
3705	UTILIDADES ACUMULADAS		4.530.135.139
	Sumas Iguales	4.530.135.139	4.530.135.139
Anexo: Reconocimiento contable Costos Fondo de Adaptación			

Fuente: elaboración propia.

Los ajustes se realizan contra la cuenta de utilidades acumuladas observando que son ingresos y costos de periodos anteriores que finalmente se convirtieron en la utilidad del ejercicio, que después es reclasificada como utilidades acumuladas.

4. PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO

a. Política contable bajo NIIF Plenas

Las propiedades, planta y equipo se reconocerán inicialmente por el costo, dentro de los cuales se incluyen:

- Precio de adquisición, incluidos los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición, después de deducir cualquier descuento o rebaja del precio.
- Todos los costos directamente atribuibles a la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la gerencia.
- La estimación inicial de los costos de desmantelamiento y retiro del elemento, así como la rehabilitación del lugar sobre el que se asienta, las obligaciones en que incurre la entidad cuando adquiere el elemento o como consecuencia de haber utilizado dicho elemento durante un determinado periodo, con propósitos distintos a la producción de inventarios durante ese tiempo.

Posteriormente se medirán al modelo de costo (costo menos depreciación acumulada menos pérdidas por deterioro acumuladas) (NIC 16, Propiedad planta y equipo).

Las vidas útiles establecidas por la entidad se presentan en la tabla 20.

TABLA 20. VIDAS ÚTILES PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO

Categoría	Vida útil	Valor residual (%)
Maquinaria y equipo	5-8 años	0
Equipo de oficina	1-5 años	0
Equipo de cómputo	2-5 años	0
Vehículos	5-15 años	0
Construcciones y edificaciones	70-80 años	0

Fuente: *Manual de políticas contables ABC.*

La entidad ABC estableció lo siguiente para activos de cuantías menores (tabla 21).

TABLA 21. ACTIVOS DE CUANTÍAS MENORES

Elemento	SMLMV
Construcciones (mejoras en propiedad ajena)	23
Demás elementos de PP&E	2,27

Dichos activos se reconocerán y se depreciarán dentro del mismo mes de adquisición.

b. Tratamiento fiscal

Con relación al tratamiento fiscal de las propiedades, planta y equipo se incorporaron varias modificaciones al Estatuto Tributario, dentro de las cuales encontramos el artículo 61 del Estatuto Tributario, así:

- Para la determinación del costo fiscal de la propiedad, planta y equipo y propiedades de inversión, se determinará de acuerdo a lo establecido en el artículo 69 del Estatuto Tributario, el cual contempla que este se compone del precio de adquisición más los costos directamente atribuibles hasta que el activo esté disponible para su uso, salvo la estimación inicial de los costos de desmantelamiento y retiro del elemento, así como la rehabilitación del lugar sobre el que se asienta, en el caso que sea aplicable. Adicionalmente harán parte del costo del activo las mejoras, reparaciones mayores e inspecciones, que deban ser capitalizadas de conformidad con la técnica contable y que cumplan con las disposiciones de este Estatuto.

- Para efectos fiscales estos activos se depreciarán según las reglas establecidas en el artículo 128 del ET, esto es que dicha depreciación podrá ser deducible teniendo en cuenta que esta es causada por el desgaste de bienes usados en negocios actividades productoras de renta.

- Con la modificación del artículo 129 del Estatuto Tributario se entiende por obsolescencia, la pérdida por deterioro del valor, el desuso o falta de adaptación de un bien a su función propia, o la inutilidad que pueda preverse como resultado de un cambio de condiciones o circunstancias físicas o económicas, que determinen clara y evidentemente la necesidad de abandonarlo por inadecuado, en una época anterior al vencimiento de su vida útil probable.

La obsolescencia parcial, se entiende como la pérdida parcial de valor de los activos depreciables. Para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios, no será deducible sino hasta el momento de la enajenación de dichos bienes.

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

- Con relación a la base para calcular la depreciación el artículo 131 del E.T. establece que las personas obligadas a llevar contabilidad el costo fiscal de un bien depreciable no involucrará el Impuesto a las Ventas cancelado en su adquisición o nacionalización, cuando haya debido ser tratado como descuento o deducción en el impuesto sobre la renta, en el impuesto sobre las ventas u otro descuento tributario que se otorgue.

Para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios, un contribuyente depreciará el costo fiscal de los bienes depreciables, menos el valor residual a lo largo de

su vida útil. Para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios, el valor residual y la vida útil se determinará de acuerdo con la técnica contable.

- El artículo 134 del E.T. establece que los métodos de depreciación para los obligados a llevar contabilidad, serán los establecidos de acuerdo con la técnica contable.

- Los bienes depreciables se establecieron dentro del artículo 135 del Estatuto Tributario, dentro de los cuales se incluyen: propiedad, planta y equipo, propiedades de inversión y activos intangibles que se generen en la exploración y evaluación de recursos naturales no renovables, con excepción de los terrenos que no sean amortizables. Por consiguiente, no son depreciables los activos movibles, tales como materias primas, bienes en vía de producción e inventarios, y valores mobiliarios.

- Con el artículo 137 del Estatuto Tributario se establece la limitación por deducción por depreciación, dentro del mismo se indica que la tasa de depreciación a deducir anualmente será la establecida de conformidad con la técnica contable siempre que esta no exceda las tasas máximas determinadas por el Gobierno nacional.

Parágrafo 1. El Gobierno nacional reglamentará las tasas máximas de depreciación, las cuales oscilarán entre el 2,22 y el 33 %. En ausencia de dicho reglamento, se aplicarán las siguientes tasas anuales, sobre la base para calcular la depreciación:

TABLA 22. TABLA DE DEPRECIACIÓN

CONCEPTO DE BIENES A DEPRECIAR	TASA DE DEPRECIACIÓN FISCAL ANUAL
Construcciones y edificaciones	2,22%
Acueducto, planta y redes	2,50%
Vías de comunicación	2,50%
Flota y equipo aéreo	3,33%
Flota y equipo ferreo	5,00%
Flota y equipo fluvial	6,67%
Armamento y equipo de vigilancia	10,00%
Equipo eléctrico	10,00%
Flota y equipo de transporte terrestre	10,00%
Maquinaria, equipos	10,00%
Muebles y enseres	10,00%
Equipo médico científico	12,50%
Envases, empaques y herramientas	20,00%
Equipo de computación	20,00%
Redes de procesamiento de datos	20,00%
Equipo de comunicación	20,00%

Fuente: artículo 137 ETN.

c. *Análisis realizado a fin de determinar valores fiscales para la entidad ABC*

Teniendo en cuenta que existen diferencias significativas en la medición de la propiedad, planta y equipo para efectos fiscales y NIIF, se realizaron los siguientes ajustes:

- Se realiza revisión del costo fiscal de los activos adquiridos a partir del 01 de enero de 2017, con el fin de identificar si existe alguna diferencia entre el valor reconocido bajo NIIF y las normas fiscales incorporadas por la reforma tributaria, sin embargo, no se identifican ajustes por realizar.
- Observando que se tienen diferencias significativas entre el tratamiento contable y el tratamiento fiscal de las depreciaciones de la propiedad, planta y equipo, se realiza ajuste de eliminación para fines fiscales de la depreciación de los activos calculada de acuerdo con las políticas contables bajo NIIF (tabla 23).

TABLA 23. AJUSTES DE ELIMINACIÓN DE ACTIVOS

Z. Ajuste de eliminación de depreciación NIIF - Fiducia y ABC

Cuenta	Detalle	Débito	Crédito
1592	DEPRECIACION ACUMULADA	3.582.877.132	
	RESULTADOS ACUMULADOS PROCESO DE CONVERGENCIA		
3706	A NIIF	261.986.986	
5160	DEPRECIACIONES		1.683.674.449
3705	UTILIDADES ACUMULADAS		2.161.189.669
	Sumas Iguales	<u>3.844.864.118</u>	<u>3.844.864.118</u>

Anexo: [Conciliación Depreciación PP&E](#)

Fuente: elaboración propia.

- Para los activos adquiridos hasta el 31 de diciembre de 2016 se aplicó lo establecido en el artículo 290 del ET, por lo tanto, se realiza ajuste por reconocimiento de la depreciación de los activos calculada con base en las vidas útiles fiscales remanentes de cada elemento (tabla 24).
- Adicionalmente se realiza ajuste de reconocimiento de depreciación de la propiedad, planta y equipo adquirida a partir del 01 de enero de 2017, dicho valor teniendo en cuenta la restricción establecida en el artículo 137 del Estatuto Tributario (tabla 25).

En el análisis realizado dentro del cálculo por depreciación para tomar como deducción fiscal, se aplicó la depreciación total de los activos en el año de adquisición para los activos de cuantía menor que no superan las 50 UVT, de acuerdo con lo indicado en el Oficio 001416 del 15 de diciembre de 2017 emitido por la DIAN.

TABLA 24. AJUSTES DE DEPRECIACIÓN

9. Ajuste de reconocimiento de depreciación calculada hasta 31 de diciembre, de Activos adquiridos antes de 31 de diciembre de 2016

Cuenta	Detalle	Débito	Crédito
3705	UTILIDADES ACUMULADAS	1.954.609.558	
5160	DEPRECIACIONES	1.204.697.405	
1592	DEPRECIACION ACUMULADA		2.808.062.954
3706	RESULTADOS ACUMULADOS PROCESO DE CONVERGENCIA A NIIF		351.244.010
	Sumas Iguales	<u>3.159.306.963</u>	<u>3.159.306.963</u>

Anexo: [Conciliación Depreciación PP&E](#)

Fuente: elaboración propia.

TABLA 25. AJUSTE DEPRECIACIÓN PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO

8. Ajuste depreciación Propiedad, planta y equipo adquirida a partir del 01 de enero de 2017 (Fiducia y ABC)

Cuenta	Detalle	Débito	Crédito
5160	DEPRECIACIONES	186.532.277	
1592	DEPRECIACION ACUMULADA		186.532.277
	Sumas Iguales	<u>186.532.277</u>	<u>186.532.277</u>

Anexo: [Detalle Propiedad, planta y equipo](#)
[Conciliación Depreciación PP&E](#)

Fuente: elaboración propia.

5. PROPIEDADES DE INVERSIÓN

a. Política contable bajo NIIF Plenas

Las propiedades de inversión se reconocen inicialmente por el costo y se medirán posteriormente según el Modelo de Valor Razonable (NIC 40, Propiedades de Inversión).

b. Tratamiento fiscal

Con relación al tratamiento fiscal de las propiedades de inversión se incorporaron varias modificaciones al Estatuto Tributario, nuevamente se observa el artículo 61 del Estatuto Tributario, así:

- Para la determinación del costo fiscal de la propiedad, planta y equipo, y propiedades de inversión, se determinará de acuerdo a lo establecido en el artículo 69 del Estatuto Tributario, el cual contempla que este se compone del precio de adquisición más los costos directamente atribuibles hasta que el activo esté disponible para su uso, salvo la estimación inicial de los costos de desmantelamiento y retiro del elemento, así como la rehabilitación del lugar sobre el que se asienta, en el caso de que sea aplicable. Adicionalmente, harán parte del costo del activo las mejoras, reparaciones mayores e inspecciones que deban ser capitalizadas de conformidad con la técnica contable y que cumplan con las disposiciones de este Estatuto.

Parágrafo 1. Las propiedades de inversión que se midan contablemente bajo el modelo de valor razonable para efectos fiscales se medirán al modelo de costo.

- Para efectos fiscales estos activos se depreciarán según las reglas establecidas en el artículo 128 del E.T., esto es que dicha depreciación podrá ser deducible teniendo en cuenta que esta es causada por el desgaste de bienes usados en negocios actividades productoras de renta.

- Con la modificación del artículo 129 del Estatuto Tributario se entiende por obsolescencia, la pérdida por deterioro del valor, el desuso o falta de adaptación de un bien a su función propia, o la inutilidad que pueda preverse como resultado de un cambio de condiciones o circunstancias físicas o económicas, que determinen clara y evidentemente la necesidad de abandonarlo por inadecuado, en una época anterior al vencimiento de su vida útil probable.

La obsolescencia parcial, se entiende como la pérdida parcial de valor de los activos depreciables. Para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios, no será deducible sino hasta el momento de la enajenación de dichos bienes.

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

- Con relación a la base para calcular la depreciación el artículo 131 del E.T. establece que las personas obligadas a llevar contabilidad el costo fiscal de un bien depreciable no involucrará el impuesto a las ventas cancelado en su adquisición o nacionalización, cuando haya debido ser tratado como descuento o deducción en el impuesto sobre la renta, en el impuesto sobre las ventas u otro descuento tributario que se otorgue.

Para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios, un contribuyente depreciará el costo fiscal de los bienes depreciables, menos el valor residual a lo largo de su vida útil. Para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios, el valor residual y la vida útil se determinará de acuerdo con la técnica contable.

- El artículo 134 del E.T. establece que los métodos de depreciación para los obligados a llevar contabilidad serán los establecidos de acuerdo con la técnica contable.

- Los bienes depreciables se establecieron dentro del artículo 135 del Estatuto Tributario, dentro de los cuales se incluyen: propiedad, planta y equipo, propiedades de

inversión y activos intangibles que se generen en la exploración y evaluación de recursos naturales no renovables, con excepción de los terrenos que no sean amortizables. Por consiguiente, no son depreciables los activos movibles, tales como materias primas, bienes en vía de producción e inventarios, y valores mobiliarios.

- Con el artículo 137 del Estatuto Tributario se establece la limitación por deducción por depreciación, dentro del mismo se indica que la tasa de depreciación a deducir anualmente será la establecida de conformidad con la técnica contable siempre que esta no exceda las tasas máximas determinadas por el Gobierno nacional.

Parágrafo 1. El Gobierno nacional reglamentará las tasas máximas de depreciación, las cuales oscilarán entre el 2,22 y el 33 %. En ausencia de dicho reglamento, se aplicarán las siguientes tasas anuales, sobre la base para calcular la depreciación (tabla 26).

TABLA 26. TABLA DE DEPRECIACIÓN

CONCEPTO DE BIENES A DEPRECIAR	TASA DE DEPRECIACIÓN FISCAL ANUAL
Construcciones y edificaciones	2,22%
Acueducto, planta y redes	2,50%
Vías de comunicación	2,50%
Flota y equipo aereo	3,33%
Flota y equipo ferreo	5,00%
Flota y equipo fluvial	6,67%
Armamento y equipo de vigilancia	10,00%
Equipo eléctrico	10,00%
Flota y equipo de transporte terrestre	10,00%
Maquinaria, equipos	10,00%
Muebles y enseres	10,00%
Equipo médico científico	12,50%
Envases, empaques y herramientas	20,00%
Equipo de computación	20,00%
Redes de procesamiento de datos	20,00%
Equipo de comunicación	20,00%

Fuente: artículo 137 ETN.

c. Análisis realizado a fin de determinar valores fiscales para la entidad ABC

La entidad ABC tiene una construcción que cumple con la definición de propiedad de inversión, la cual se mide con el Modelo de Valor Razonable, cuyos cambios se reconocen

directamente en resultados y que, desde la óptica fiscal, dichos elementos deben aplicar lo contenido en el parágrafo 1 del artículo 69 del Estatuto Tributario, por lo cual para efectos impositivos se medirán al Modelo de Costo, por lo tanto, se deberán eliminar los efectos de los cambios en valor razonable, tanto en el valor patrimonial del bien como en los resultados, se procede a realizar el siguiente ajuste (tabla 27).

TABLA 27. AJUSTES DE ELIMINACIÓN DE VALORACIONES

10. Ajuste de eliminación de valorizaciones reconocidas como mayor valor del activo bajo NIIF			
Cuenta	Detalle	Débito	Crédito
3706	RESULTADOS ACUMULADOS PROCESO DE CONVERGENCIA A NIIF	1.176.726.001	
3705	UTILIDADES ACUMULADAS	263.305.200	
4210	FINANCIEROS	23.451.800	
1810	PROPIEDADES DE INVERSIÓN		1.463.483.001
	Sumas Iguales	<u>1.463.483.001</u>	<u>1.463.483.001</u>

Fuente: elaboración propia.

En el ajuste se realiza la eliminación del efecto en resultados reconocido en el periodo por la fluctuación del valor razonable, así como los efectos de los periodos 2014 a 2016 contra ganancias acumuladas y la diferencia contra la cuenta patrimonial de efectos por conversión a las NIIF, observando que en el Estado de Situación Financiera de Apertura (ESFA) se realizó un ajuste en dicha partida.

Ahora bien, observando que el artículo 135 del Estatuto Tributario incluye como bien depreciable las propiedades de inversión, se procede a realizar ajuste de reconocimiento de las depreciaciones causadas para el periodo fiscal 2017; teniendo en cuenta que este activo fue adquirido antes del 31 de diciembre de 2016, este se deprecia con base en la vida útil remanente aplicable para fines fiscales.

TABLA 28. AJUSTES DE RECONOCIMIENTO

11. Ajuste de reconocimiento depreciación Colgaap Construcciones y Edificaciones			
Cuenta	Detalle	Débito	Crédito
3706	RESULTADOS ACUMULADOS PROCESO DE CONVERGENCIA A NIIF	167.921.100	
3705	UTILIDADES ACUMULADAS	167.921.100	
5160	DEPRECIACIONES	55.973.700	
1592	DEPRECIACION ACUMULADA		391.815.900
	Sumas Iguales	<u>391.815.900</u>	<u>391.815.900</u>

Fuente: elaboración propia.

6. BENEFICIOS A EMPLEADOS

a. Política contable bajo NIIF Plenas

La entidad ABC tiene beneficios para empleados clasificados en corto plazo y por terminación, dentro de estos se incluyen todos los beneficios otorgados por la ley laboral colombiana.

Adicionalmente, la entidad ABC tiene una obligación implícita³ con sus empleados, la cual consiste en otorgar una bonificación por los resultados obtenidos en el periodo, esta depende del cumplimiento de metas establecidas (NIC 19, *Beneficios a empleados*).

En caso de que la expectativa de la obligación sea probable, la entidad deberá aplicar lo contenido en la política contable de provisiones, pasivos y activos contingentes, esto es, deberá reconocer una provisión cuando se den las siguientes condiciones:

- Una entidad tiene una obligación presente (ya sea legal o implícita) como resultado de un suceso pasado.
- Es probable que la entidad tenga que desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos para cancelar tal obligación.
- Puede hacerse una estimación fiable del importe de la obligación.

Si estas condiciones no se cumplen, no se debe reconocer una provisión (NIC 37, *Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes*).

b. Tratamiento fiscal

De acuerdo con lo establecido en el artículo 59, literal d) del Estatuto Tributario, los costos por provisiones asociadas a obligaciones de monto y fecha inciertos, incluidos los costos por desmantelamiento, restauración y rehabilitación; y los pasivos laborales en donde no se encuentre consolidada la obligación laboral en cabeza del trabajador, solo serán deducibles en el momento en que surja la obligación de efectuar el respectivo desembolso con un monto y fechas ciertos, salvo las expresamente aceptadas por este Estatuto, en especial lo previsto en el artículo 98 respecto de las compañías aseguradoras y los artículos 112 y 113.

3 Obligación Implícita es aquella que se deriva de las actuaciones de la propia entidad, en las que:

- a. Debido a un patrón establecido de comportamiento en el pasado, a políticas empresariales que son de dominio público o a una declaración efectuada de forma suficientemente concreta, la entidad haya puesto de manifiesto ante terceros que está dispuesta a aceptar cierto tipo de responsabilidad.
- b. Como consecuencia de lo anterior, la entidad haya creado una expectativa válida, ante aquellos terceros con los que debe cumplir sus compromisos o responsabilidades (NIC 37, *Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes*, párr. 10).

c. *Análisis realizado a fin de determinar valores fiscales para la entidad ABC*

Dado que al cierre del periodo existe una obligación implícita con los empleados, la cual es probable que deba satisfacerse de acuerdo con los resultados arrojados por el seguimiento al cumplimiento de las metas, la entidad ABC reconoció una provisión por concepto de bonificaciones; sin embargo, estas no tienen incidencia fiscal de acuerdo con lo establecido en el artículo 59 del Estatuto Tributario, teniendo en cuenta que no es una obligación consolidada en cabeza del trabajador y aún no se tiene la obligación de realizar el desembolso al cierre del ejercicio, por lo tanto, para fines fiscales se procede a realizar ajuste de eliminación (tabla 29).

TABLA 29. AJUSTE DE ELIMINACIÓN

17. Ajuste de eliminación de Beneficios a empleados - Bonificación por resultados			
Cuenta	Detalle	Débito	Crédito
2505	OBLIGACIONES LABORALES	494.141.596	
1310	CUENTAS CORRIENTES COMERCIALES		240.528.281
72	MANO DE OBRA DIRECTA		253.613.315
	Sumas Iguales	<u>494.141.596</u>	<u>494.141.596</u>

Anexo: [Bonificaciones](#)

Fuente: elaboración propia.

7. PROVISIÓN AMBIENTAL

a. *Política contable bajo NIIF Plenas*

Debe reconocerse una provisión cuando se den las siguientes condiciones:

- Una entidad tiene una obligación presente (ya sea legal o implícita) como resultado de un suceso pasado.
- Es probable que la entidad tenga que desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos para cancelar tal obligación.
- Puede hacerse una estimación fiable del importe de la obligación.

Si estas condiciones no se cumplen, no se debe reconocer una provisión (NIC 37).

b. Tratamiento fiscal

El tratamiento tributario se observa en relación con los artículos 59, 112 y 113 del Estatuto tributario.

c. Análisis realizado a fin de determinar valores fiscales para la entidad ABC

La provisión reconocida bajo NIIF por la entidad ABC, corresponde a la obligación de carácter ambiental que se tiene con una entidad estatal, la cual se estima debe pagarse en el año 2018 y se tiene un estimado del valor por pagar; sin embargo, de acuerdo con lo establecido en el artículo 59 del Estatuto Tributario, dicha provisión, al no tener monto ni fecha cierta de pago, no tiene incidencia fiscal, razón por la cual se procede a realizar ajuste de eliminación (tabla 30).

TABLA 30. AJUSTE DE ELIMINACIÓN

19. Ajuste de eliminación Provisión Ambiental			
Cuenta	Detalle	Débito	Crédito
2695	PROVISIONES (Ambiental)	4.323.479.522	
5170	PROVISION AMBIENTAL		726.793.194
3705	UTILIDADES ACUMULADAS		813.691.637
	RESULTADOS ACUMULADOS PROCESO DE CONVERGENCIA		
3706	A NIIF		2.782.994.691
	Sumas Iguales	<u>4.323.479.522</u>	<u>4.323.479.522</u>

Fuente: elaboración propia.

8. IMPUESTO DIFERIDO

a. Política contable bajo NIIF Plenas

El impuesto a las ganancias está conformado por el impuesto corriente y el impuesto diferido, este último puede ser activo o pasivo:

- El pasivo por impuestos diferidos son las cantidades de impuestos sobre las ganancias por pagar en periodos futuros, relacionadas con las diferencias temporales imponibles.
- Activos por impuestos diferidos son las cantidades de impuestos sobre las ganancias por recuperar en periodos futuros, relacionados con:
 - Las diferencias temporales deducibles.
 - La compensación de pérdidas obtenidas en periodos anteriores, que todavía no hayan sido objeto de deducción fiscal.
 - La compensación de créditos no utilizados procedentes de periodos anteriores.

Las diferencias temporales son las que existen entre el valor en libros de un activo o pasivo en el Estado de Situación Financiera y su base fiscal. Estas pueden ser:

- Diferencias temporales imponibles: son aquellas que dan lugar a cantidades imponibles al determinar la ganancia (pérdida) fiscal correspondiente a periodos futuros, cuando el valor en libros del activo sea recuperado o el del pasivo sea liquidado.
- Diferencias temporales deducibles: son aquellas que dan lugar a cantidades que son deducibles al determinar la ganancia (pérdida) fiscal correspondiente a periodos futuros, cuando el valor en libros del activo sea recuperado o el del pasivo sea liquidado.

b. *Tratamiento fiscal*

El impuesto diferido, de acuerdo con la técnica contable, puede ser activo o pasivo y este tiene un efecto en resultados, salvo en los casos expresamente citados en los cuales dicha partida se reconoce en el otro resultado integral (ORI); de acuerdo con lo establecido en el artículo 261 parágrafo 1 del Estatuto Tributario, no hacen parte del patrimonio bruto los activos contingentes de conformidad con la técnica contable, ni el activo por impuesto diferido, ni las operaciones de cobertura y de derivados por los ajustes a valor razonable.

Tampoco se considera para efectos fiscales como deuda el pasivo por impuesto diferido reconocido bajo la técnica contable.

c. *Análisis realizado a fin de determinar valores fiscales para la entidad ABC*

Si bien la entidad ABC reconoció un impuesto diferido, el cual se refleja en el Estado de Situación Financiera y tiene un efecto en resultados, para efecto de valores patrimoniales y de ingresos y deducciones esta partida no tiene incidencia fiscal de acuerdo con lo establecido por la Reforma Tributaria, razón por la cual se realiza ajuste de eliminación de dicha partida (tabla 31).

TABLA 31. AJUSTE IMPUESTO DIFERIDO

14. Ajuste de eliminación Impuesto Diferido			
Cuenta	Detalle	Débito	Crédito
2725	PASIVO POR IMPUESTO DIFERIDO	18.400.701.960	
3705	UTILIDADES ACUMULADAS	45.416.606.732	
540505	IMPUESTO DE RENTA Y COMPLEMENTARIOS	730.193.506	
1603	ACTIVO POR IMPUESTO DIFERIDO		3.584.281.088
	RESULTADOS ACUMULADOS PROCESO DE CONVERGENCIA		
3706	A NIIF		60.963.221.110
	Sumas Iguales	<u>64.547.502.198</u>	<u>64.547.502.198</u>

Fuente: elaboración propia

Actualmente, la entidad ABC tiene pérdidas pendientes por compensar, las cuales fueron por la amortización acelerada aplicada a la inversión inicial del Acuerdo de Concesión, el valor total a 31 de diciembre de 2017 es de \$117.050.280.967. En la elaboración del impuesto corriente la entidad ABC realiza el análisis sobre los cambios incorporados en la Ley 1819 de 2016 relacionados con las pérdidas fiscales, para lo cual se revisa lo que establece el artículo 290 del Estatuto Tributario en su literal 5), en el cual dice:

Pérdidas Fiscales. El valor de las pérdidas fiscales generadas antes de 2017 en el impuesto sobre la renta y complementarios y/o en el impuesto sobre la renta para la equidad -CREE, serán compensadas teniendo en cuenta la siguiente fórmula.

$$VPF2017 = (PFirc * TRyC) + (PFCREE * (TCREE)) \\ TRyC2017$$

Donde:

VPF 2017 Corresponde al valor de las pérdidas fiscales susceptibles de ser compensadas a partir del año gravable 2017.

PF IRC Corresponde al valor de las pérdidas fiscales acumuladas a 31 de diciembre de 2016 por concepto del impuesto sobre la renta y complementarios y que no hayan sido objeto de compensación.

TRyC Corresponde a la tarifa aplicable al contribuyente por concepto del impuesto sobre la renta y complementarios aplicable a 31 de diciembre de 2016.

PFCREE Corresponde al valor de las pérdidas fiscales acumuladas a 31 de diciembre de 2016 por concepto del impuesto sobre la renta para la equidad -CREE y que no hayan sido objeto de compensación.

TCREE Corresponde a la tarifa aplicable al contribuyente por concepto del impuesto sobre la renta para la equidad -CREE aplicable a 31 de diciembre de 2016, sin incluir la sobretasa.

TRyC2017 Corresponde a la tarifa del impuesto sobre la renta y complementarios para el año 2017 sin incluir la sobretasa.

Las pérdidas fiscales determinadas en este numeral no se someten al término de compensación previsto en el artículo 147 del Estatuto Tributario, ni serán reajustadas fiscalmente.

Al realizar la evaluación de la aplicación de la fórmula incorporada por el artículo 290 del Estatuto Tributario, se identifica que dentro de esta, en la variable *PF IRC*, se indica que la base que deberá tomar serán las pérdidas fiscales acumuladas a 31 de diciembre de 2016 y que a estas se aplicará la tarifa aplicable al contribuyente a 31 de diciembre de 2016, esto es el 25%, lo que genera una inequidad tributaria para esta entidad y para muchas más que tengan pérdidas fiscales determinadas dentro del periodo 2007 a 2012, tiempo en el cual no coexistía el impuesto de renta y el impuesto para la equidad (CREE).

La entidad ABC considera que las pérdidas fiscales que fueron determinadas entre los años 2007 y 2009 deberían compensarse de acuerdo con los términos y las condiciones vigentes en el año en que se determinaron, de acuerdo con lo establecido en el artículo 147 del Estatuto Tributario antes de la modificación incorporada por la Reforma Tributaria de 2016.

Por lo anterior, la entidad ABC tomó la decisión de compensar las pérdidas fiscales acumuladas en su totalidad de acuerdo con la renta líquida gravable que se genere para el periodo 2017, y no aplicar el párrafo de transición del artículo 290 del Estatuto Tributario.

Dentro del estudio de caso se tomaron partidas significativas para la entidad ABC, de tal manera que esto permitiera realizar una profundización en la determinación de las bases fiscales con la aplicación de la Reforma Tributaria, sin embargo, no se documentan todas las diferencias evidenciadas en la ejecución de la labor ya que el caso de estudio se basa en el impuesto diferido.

9. IMPUESTO A LAS GANANCIAS – DIFERIDO

Teniendo en cuenta que para la determinación del impuesto diferido es necesario contar con las bases fiscales, y que estas debieron determinarse teniendo en cuenta la normatividad vigente para el año 2017 (la Ley 1819 de 2016), se aplicaron análisis para depurar las partidas presentadas en los estados financieros bajo NIIF y llegar a los valores patrimoniales para efecto del impuesto a las ganancias corrientes; con dicha información se procederá a realizar el cálculo del impuesto diferido.

En el apartado B del presente artículo se documentó el cálculo realizado por la entidad ABC para la determinación del impuesto diferido en la preparación del Estado de Situación Financiera de Apertura, fecha para la cual aplicaba otro marco normativo para efectos fiscales, la Ley 1607 de 2012.

Ahora bien, observando que con la Ley 1819 de 2016 se introdujeron cambios significativos en la determinación del impuesto corriente, el cual fue explicado anteriormente para partidas materiales para la entidad ABC, ahora se procederá a realizar la documentación de cómo se afecta la metodología por aplicar para el cálculo del impuesto diferido y con esto se obtendrá el objetivo final del estudio de caso, el cálculo y reconocimiento del impuesto diferido para el año 2017 de la entidad ABC.

Para el cálculo del impuesto diferido lo primero que realiza la entidad ABC es incorporar las cifras presentadas en los Estados Financieros Separados del Patrimonio Autónomo en la participación que posee en el derecho fiduciario; posteriormente, agrega la información financiera de los Estados Financieros Separados de la entidad ABC y se totaliza para obtener la base contable (Fiducia + Patrimonio autónomo).

Posteriormente, se realiza la incorporación de las bases fiscales obtenidas en la determinación del impuesto corriente y estas son restadas a las bases contables obtenidas anteriormente.

Una vez se obtienen las diferencias entre la base contable y la base fiscal se procede a determinar si son diferencias temporales o diferencias permanentes.

A las diferencias permanentes no se les realiza cálculo del impuesto diferido, teniendo en cuenta que no se espera que en el futuro tengan efecto fiscal, en tanto que las diferencias temporales se deberán analizar con el fin de identificar si generan activo o pasivo por impuesto diferido y la fecha en la cual se espera revertir, esto último con el fin de identificar la tasa de tributación por aplicar para determinar el impuesto diferido.

A continuación, se presenta el cálculo de impuesto diferido realizado para el año 2017 para la entidad ABC, con base en este se realizará el análisis por cada rubro para identificar por qué se considera diferencia temporal o permanente, y el sustento de la tasa aplicada para la determinación del impuesto diferido para el año 2017 (tabla 32).

Las tasas aplicadas en el cálculo del impuesto diferido fueron establecidas por la entidad ABC, como se muestra en la tabla 33.

Como se observa en la tabla 33, la entidad ABC no aplicó las tasas nominales establecidas en la Ley 1819 de 2016, estas fueron ajustadas para lo concerniente a la tasa por aplicar a la sobretasa de la renta, ya que el artículo 240 del Estatuto Tributario establece que para la determinación de dicho impuesto se gravarán de \$800.000.000 en adelante, por lo tanto, dentro del ejercicio se halla la tasa efectiva sobre dicho impuesto, la cual se identifica en el literal b) de la figura.

Una vez evaluadas todas las partidas de activo y pasivo, y determinado el impuesto diferido, la entidad ABC procede a realizar reconocimiento contable, observando que la NIC 12, dentro de los requerimientos de información, solicita que se revele el impuesto diferido relacionado reconocido en resultados por nacimientos y reversiones de diferencias temporales, así como el efecto reconocido en resultados por cambios en las tasas fiscales o aparición de nuevos impuestos.

Para esto es necesario identificar el impuesto diferido que debe reconocer la entidad ABC por cambios en las tasas fiscales o aparición de nuevos impuestos, para lo cual es necesario realizar el procedimiento que se describe en la figura 9.

Una vez identificado el efecto en resultados por el cambio de tasas o creación de nuevos impuestos, se procede a realizar el reconocimiento del impuesto diferido, observando que esto se reconoce en cuentas del Estado de Situación Financiera y que estas son acumulativas. Con el fin de tener trazabilidad sobre las cifras reconocidas en cada periodo se sugiere eliminar el impuesto diferido reconocido en el año anterior (2016) y reconocer el nuevo de acuerdo al cálculo realizado para el año corriente (2017).

TABLA 32. CÁLCULO DE IMPUESTO DIFERIDO AÑO 2017

CUENTA	DESCRIPCIÓN	FDUCIA (99,973%) Diciembre de 2017	NIF ABC Diciembre de 2017	Base Contable ABC + FDUCIA	BASE FISCAL ABC + FDUCIA	Diferencia Fiscal vs NIF	Reclasificaciones	Diferencia Permanente o sin incidencia	Diferencia Temporal	Tasa Impositiva	Impuesto Diferido Activo	Impuesto Diferido o Pasivo
1105	CAJA		6.000,00	6.000,00	6.000,00	-	-	-	-	-	-	-
1110	BANCOS	21.365.002,91	14.980.013,109	22.864.015,300	56.042.471,955	(33.178.456,656)	33.178.456,656	-	-	-	-	-
1120	CUENTAS DE AHORROS	94.336.869,673	4.529.403	94.341.399,276	61.762.942,620	33.179.456,656	(33.178.456,656)	-	-	-	-	-
1205	ACCIONES		7.500,00	7.500,00	7.500,00	-	-	-	-	-	-	-
1245	DERECHOS FIDUCIARIO		72.863.532,590	72.863.532,590	72.863.532,590	-	(72.863.532,590)	-	-	-	-	-
1130	FDUAMINENDA-FIDECO		351.428,199	351.428,199	351.428,199	-	-	-	-	-	-	-
1299	PROVISION (acciones)		(5.322,771)	(5.322,771)	5.024.349,495	(5.322,771)	-	5.322,771	-	-	-	-
1305	CUENTAS POR COBRAR	5.024.349,495		5.024.349,495	5.024.349,495	-	-	-	-	-	-	-
1310	CUENTAS CORRIENTES COMERCIALES		1.408.094,736	1.408.094,736	1.167.866,455	240.228,281	-	-	240.228,281	36,94%	88.856,297	-
1330	ANTICIPOS DE CONTRATOS Y PROVEEDORES		290.345,827	290.345,827	420.493,988	(130.093,541)	-	-	(130.093,541)	36,94%	48.693,340	-
1345	INGRESOS POR COBRAR	50.727.112,281	60.32.386,733	56.759.488,023	310.420.089,064	26.330.398,959	-	(26.330.398,959)	-	-	-	-
1355	ANTICPO DE IMPUESTOS Y CONTRIBUCIONES O SALDOS A		6.058.421,469	6.058.421,469	6.058.421,469	-	-	-	-	-	-	-
1385	CUENTAS POR COBRAR A TRABAJADORES		30.500	30.500	30.500	-	-	-	-	-	-	-
1380	DIVERSAS		1.313.240,749	1.313.240,749	1.313.240,749	-	-	-	-	-	-	-
1508	ACTIVO INTANGIBLE ART. 32 E.T.		-	-	103.148.288,990	(103.148.288,990)	-	-	(103.148.288,990)	33,39%	34.445.853,799	-
1810	PROPIEADES DE INVERSIÓN		2.582.957,000	2.582.957,000	1.119.473,999	1.463.483,001	-	-	1.463.483,001	10,00%	148.343,300	-
1924	MUEBLES Y ENSERES	353.686,408	144.662,668	498.379,104	498.379,104	-	-	-	-	-	-	-
1926	EQUIPO DE COMPUTACION Y COMUNICACION	3.389.336,189	22.317,263	3.411.694,462	3.411.694,462	-	-	-	-	-	-	-
1940	VEHICULOS	2.149.420,401	170.794,719	2.145.260,451	2.145.260,451	-	-	-	-	-	-	-
1950	INSTRUMENTOS Y EQUIPO	2.301.594,664		2.301.594,664	2.301.594,664	-	-	-	-	-	-	-
1952	DEPRECIACION ACUMULADA	(3.345.344,622)	(237.532,310)	(3.582.877,132)	(3.582.877,132)	(195.465,001)	-	-	(195.465,001)	35,00%	64.833,700	-
1603	ACTIVO POR IMPUESTO DIFERIDO		3.594.281,088	3.594.281,088	3.594.281,088	-	-	(3.594.281,088)	-	-	-	-
1635	LICENCIAS	11.683,283		11.683,283	11.683,283	-	-	-	-	-	-	-
1705	GASTOS PAGADOS POR ANTICIPADO (Scouras)	68.081,793	11.605,551	77.887,344	77.887,344	-	-	-	-	-	-	-
1710	ACTIVO INTANGIBLE ART. 32 E.T.		-	-	199.736.308,629	(199.736.308,629)	-	-	(199.736.308,629)	33,39%	66.701.572,460	-

(Continúa)

CUENTA	DESCRIPCIÓN	FIDUCIA (98.187%) Diciembre de 2017		NIF ABC Diciembre de 2017		Base Contable ABC + FIDUCIA		BASE FISCAL ABC + FIDUCIA		Diferencia Fiscal vs NIF	Reclasificaciones	Diferencias Permanentes lo sin incidencia	Diferencia Temporal	Tasa Impositiva	Impuesto Diferido Activo	Impuesto Diferido o Pasivo
		(894.38.028.004)	(1.887.527.091)	(6.212.272)	(522.863.579)	(6.212.272)	(1.887.527.091)	(6.212.272)	(1.887.527.091)							
2105	OBLIGACIONES FINANCIERAS	-	-	(6.212.272)	-	(6.212.272)	-	(6.212.272)	-	-	-	-	-	-	-	-
2205	PROVEEDORES NACIONALES	(1.887.527.091)	(1.887.527.091)	-	(1.887.527.091)	(1.887.527.091)	(1.887.527.091)	(1.887.527.091)	(1.887.527.091)	-	-	-	-	-	-	-
2305	COSTOS Y GASTOS POR PAGAR	(954.38.028.004)	(954.38.028.004)	(522.863.579)	(95.961.522.953)	(95.961.522.953)	(95.961.522.953)	(95.961.522.953)	(95.961.522.953)	(19.382.743.293)	-	19.382.743.293	-	-	-	13
2320	ACONTRATISTAS	-	-	(6.028.889.417)	(6.028.889.417)	(6.028.889.417)	(6.028.889.417)	(6.028.889.417)	(6.028.889.417)	-	-	-	-	-	-	-
2360	DIVENDIDOS O PARTICIPACIONES POR PAGAR	-	-	(193.426)	(193.426)	(193.426)	(193.426)	(193.426)	(193.426)	-	-	-	-	-	-	-
2365	REVENIDOS EN LA FUENTE	(2.123.385.518)	(2.123.385.518)	(407.736.354)	(2.531.121.873)	(2.531.121.873)	(2.531.121.873)	(2.531.121.873)	(2.531.121.873)	-	-	-	-	-	-	-
2367	IMPUESTO A LAS VENTAS RETENIDO	(28.173.144)	(28.173.144)	(7.636.635)	(35.809.779)	(35.809.779)	(35.809.779)	(35.809.779)	(35.809.779)	-	-	-	-	-	-	-
2368	IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO	(508.022)	(508.022)	(1.037.435)	(1.545.457)	(1.545.457)	(1.545.457)	(1.545.457)	(1.545.457)	-	-	-	-	-	-	-
2725	PASIVO POR IMPUESTO DIFERIDO	-	-	(18.400.701.960)	(18.400.701.960)	(18,400,701,960)	(18,400,701,960)	(18,400,701,960)	(18,400,701,960)	(18,400,701,960)	-	18,400,701,960	-	-	-	14
2412	DE INDUSTRIA Y COMERCIO	-	-	(1,528,094,110)	(1,528,094,110)	(1,528,094,110)	(1,528,094,110)	(1,528,094,110)	(1,528,094,110)	-	-	-	-	-	-	-
2468	IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS POR PAGAR	-	-	(43,232,127)	(43,232,127)	(43,232,127)	(43,232,127)	(43,232,127)	(43,232,127)	-	-	-	-	-	-	-
2484	DE RENTA Y COMPLEMENTARIOS	-	-	(13,646,475,143)	(13,646,475,143)	(13,646,475,143)	(13,646,475,143)	(13,646,475,143)	(13,646,475,143)	-	-	-	-	-	-	-
2505	OBLIGACIONES LABORALES	-	-	(838,915,836)	(838,915,836)	(838,915,836)	(838,915,836)	(838,915,836)	(838,915,836)	(494,141,596)	-	182,446,488	(494,141,596)	36,94%	182,446,488	15
2695	PROVISIONES (Ambiental)	-	-	(4,323,479,522)	(4,323,479,522)	(4,323,479,522)	(4,323,479,522)	(4,323,479,522)	(4,323,479,522)	(4,323,479,522)	-	-	(4,323,479,522)	36,94%	4,597,188,907	16
2705	INGRESOS DIFERIDOS - ACUERDO CONCESIÓN RT. 32 E.T.	-	-	-	-	(269,852,705,921)	(269,852,705,921)	(269,852,705,921)	(269,852,705,921)	269,852,705,921	-	-	269,852,705,921	33,39%	90,148,884,622	17
2805	ANTICIPOS Y AVANCES RECIBIDOS	-	-	(3,222,232,262)	(3,222,232,262)	(3,222,232,262)	(3,222,232,262)	(3,222,232,262)	(3,222,232,262)	-	-	-	-	-	-	-
28051	INGRESOS DIFERIDOS - ACUERDO CONCESIÓN RT. 32 E.T.	-	-	-	-	-	-	(239,559,448,389)	(239,559,448,389)	239,559,448,389	-	-	239,559,448,389	33,0%	80,002,334,547	18
		0	0	0	0	0	0	(261,362,965,680)	(261,362,965,680)	261,362,965,680	(38,110,664,320)	-	103,128,008,868	-	170,297,267,468	19
	Exceso Renta Presuntiva	-	-	-	-	-	-	-	-	(1,470,896,536)	-	-	(1,470,896,536)	36,94%	543,281,413	20
	Pérdidas Fiscales (Anexo B)	-	-	-	-	-	-	-	-	(55,384,240,967)	-	-	(55,384,240,967)	33,0%	18,276,799,619	20

Fuente: elaboración propia.

1 y 2 Corresponden a reclasificación entre cuentas bancarias, lo cual no genera impuesto diferido.

3 Teniendo en cuenta que para la determinación de la Base Contable se parte de los Estados Financieros Separados de cada entidad (fiducia y ABC), el derecho de fiducia que tiene reconocido la entidad ABC se elimina contra el patrimonio de la fiducia, esto no genera impuesto diferido, observando que para efectos fiscales se incorporan todos los activos y pasivos en la participación que posee ABC sobre el derecho fiduciario, por lo tanto, el impuesto diferido surgirá al comparar línea a línea cada uno de los rubros.

4 El saldo presentado como diferencia en el rubro de provisión de acciones, por valor de \$5.222.771, se genera teniendo en cuenta que bajo NIIF se realiza el cálculo de la pérdida por deterioro, el cual para efectos fiscales es eliminado observando que no se espera que tenga efecto fiscal, razón por la cual se cataloga como una diferencia permanente y no genera impuesto diferido, teniendo en cuenta que no se espera que esta tenga efectos fiscales.

5 La diferencia reflejada en el rubro de cuentas corriente comerciales por valor de \$240.528.281 corresponde a anticipo realizado a la fiducia por concepto de Provisión de Beneficios a Empleados por cumplimiento de metas, esta genera impuesto diferido observando que para el año fiscal 2017 no fue posible tomar el gasto de la provisión como deducción, ya que la norma fiscal indica que solo podrá tomarse hasta que efectivamente se pague, es decir cuando sea una obligación consolidada en cabeza del trabajador.

Este impuesto diferido es activo, teniendo en cuenta que una vez se pague al empleado generará un derecho a una deducción fiscal, la tasa aplicada para el cálculo es la del 36,94%, observando que se espera revertir en el año 2018.

6 En los anticipos a contratos y proveedores se genera una diferencia temporal por valor de \$130.093.541, esto observando que se espera que una vez se preste el servicio o se entregue el bien por parte del tercero a la entidad, se generará un gasto que se espera sea deducible fiscalmente, por lo tanto, es activo. La tasa aplicada para el cálculo es la del 36,94% observando que se espera revertir en el año 2018.

7 La diferencia presentada en el rubro ingresos por cobrar se genera por:

* Activo financiero (ingreso mínimo garantizado): dicha partida se reconoce contablemente bajo NIIF, sin embargo, fiscalmente la misma no es reflejada, por lo que el pago se hace directamente del recaudo de peajes; esta diferencia no genera impuesto diferido, observando que esta partida fiscalmente no va a revertirse en el futuro como ingreso o gasto, razón por la cual se clasifica como una diferencia permanente.

* Activo financiero (cuentas por cobrar vigencias futuras): la diferencia se genera en la partida por el efecto de financiación que tiene la cuenta por cobrar bajo NIIF por la medición al costo amortizado, la cual no genera impuesto diferido teniendo en cuenta lo establecido en el artículo 28 del Estatuto Tributario y la NIC 12.

Estas partidas, para efectos NIIF, incluyen todo lo del acuerdo de concesión, en tanto que para efectos fiscales se incorporó el activo intangible establecido a través del artículo 32 del Estatuto Tributario, esto genera una diferencia al comparar la base contable con la base fiscal, sin embargo, en estas cuentas por cobrar generadas por el acuerdo de concesión, no se crea un impuesto diferido, ya que el mismo será calculado en el activo intangible, el cual, a medida que se amortice para efectos fiscales, generará ingresos (amortización del pasivo) y gastos (amortización del activo), lo que sí crea una diferencia temporal.

8 En el rubro de activo intangible de la cuenta 1508, se genera una diferencia temporal, teniendo en cuenta que la partida corresponde a los costos de construcción reconocidos durante la fase de construcción del contrato adicional (vigencias futuras), los cuales empezaron a amortizarse para efectos fiscales desde el inicio de la fase de operación en línea recta hasta la fecha final del acuerdo de concesión.

Observando que a medida que se amortice esta partida se generará un gasto para efectos fiscales, el cual es deducible del impuesto corriente, este impuesto diferido es de naturaleza activo. La tasa aplicada para el cálculo es la del 33,39%, para este caso se aplicó la tasa promedio desde la fecha hasta el final del acuerdo de concesión (de las tasas aprobadas a la fecha), observando que año a año se amortizará hasta el final del acuerdo de concesión.

9 Las propiedades de inversión presentan una diferencia al comparar la base contable con la base fiscal, esto observando que dichos elementos bajo las NIIF se miden al valor razonable, y para efectos fiscales las valorizaciones reconocidas por las fluctuaciones de valor razonable no tienen efecto fiscal hasta que se enajene el activo, en tanto que, dicho activos se clasificarán como depreciables.

Por lo anterior, las valorizaciones reconocidas para efectos NIIF generan una diferencia imponible, es decir pasivo, ya que se espera que estas se reviertan una vez se enajene el bien. La tasa aplicada para este caso es del 10% observando que si se llegara a generar una utilidad en la venta de dichos activos, como tienen más de dos años de poseídos por la entidad ABC, la tasa aplicable para la tributación es la correspondiente a ganancia ocasional.

La tasa por aplicar se estableció con base en el párrafo 51C de la NIC 12.

10 Se identifica una diferencia en el rubro de propiedad, planta y equipo por valor de \$196.466.001, esta se genera principalmente por las diferencias en vidas útiles (para activos adquiridos antes del 31 de diciembre de 2016), por la restricción establecida en el artículo 137 del Estatuto Tributario para la deducibilidad de depreciación para efectos fiscales de activos adquiridos desde el 01 de enero de 2017, y la política de cuantías menores de dichos elementos bajo NIIF y Fiscal, esto conlleva que la entidad en el futuro tenga un derecho para obtener una deducción, por lo que

el impuesto diferido generado en la transacción es activo. La tasa aplicada para el cálculo es del 33%, y se espera revertir la mayoría después del año 2018.

11 En el rubro de Activo por Impuesto Diferido se identifica una diferencia, observando que bajo NIIF se tiene reconocido un valor de \$3.484.281.088 y para efectos fiscales el valor es cero, lo que genera una diferencia, sin embargo, esta diferencia se clasifica como permanente, advirtiendo que en el futuro no se espera que tenga incidencia fiscal.

12 En el rubro de Activo Intangible de la cuenta 1710, se genera una diferencia temporal, teniendo en cuenta que la partida corresponde a los costos de construcción reconocidos durante la fase de construcción del contrato de concesión inicial (ingreso mínimo garantizado), los cuales fueron amortizados aceleradamente para efectos fiscales una vez se dio inicio a la fase de operación.

Adicionalmente, dentro del rubro se reconoce el mantenimiento mayor, el cual es amortizado en un término de cinco años y también incluye erogaciones incurridas por la entidad ABC necesarias para cumplir con las actividades contractualmente pactadas dentro de la fase de construcción, pero las cuales solo pudieron ejecutarse desde el año 2009, estas se están amortizando fiscalmente en línea recta.

Se observa que a medida que se amortice esta partida se generará un gasto para efectos fiscales, el cual es deducible del impuesto corriente, este impuesto diferido es activo. La tasa aplicada para el cálculo es la del 33,39%, para este caso se aplicó la tasa promedio desde la fecha hasta el final del acuerdo de concesión (de las tasas aprobadas a la fecha), advirtiendo que año a año se amortizará hasta el final del acuerdo de concesión.

13 En costos y gastos por pagar se presenta una diferencia por valor de \$19.582.743.293, esta se genera teniendo en cuenta que bajo NIIF la entidad reconoció una reversión en el ingreso y un gasto (como contrapartida el pasivo) por concepto de unos recursos que esperaba desembolsar para pagar a la ANI por una actividad contractual que no pudo ejecutar por cuestiones fuera del control de la entidad, sin embargo, para efectos fiscales dicha transacción no tiene incidencia fiscal, ya que no existe una obligación al cierre del periodo que genere que la entidad tenga que incurrir en desembolsos para cancelarla, esto origina la diferencia que, para el caso, será clasificada como permanente.

14 En el rubro de pasivo por impuesto diferido se identifica una diferencia, observando que bajo NIIF se tiene reconocido un valor de \$18.400.701.960 y para efectos fiscales el valor es cero, lo que crea una diferencia, sin embargo, esta diferencia se clasifica como permanente, advirtiendo que en el futuro no se espera que tenga incidencia fiscal.

15 La diferencia reflejada de obligaciones laborales, por valor de \$494.141.596, corresponde a provisión de beneficios a empleados por cumplimiento de metas, esta genera impuesto diferido observando que para el año fiscal 2017 no fue posible tomar el gasto de la provisión como deducción, ya que la norma fiscal indica que solo podrá tomarse hasta que efectivamente se pague, es decir, cuando sea una obligación consolidada en cabeza del trabajador.

Este impuesto diferido es activo, teniendo en cuenta que una vez se pague al empleado generará un derecho a una deducción fiscal, la tasa aplicada para el cálculo es la del 36,94% observando que se espera revertir en el año 2018.

16 Con respecto a la provisión ambiental se genera una diferencia temporal por valor de \$4.323.479.522, se observa que para las NIIF se reconoce ya que se tiene una obligación en el futuro para cumplir con una entidad del Estado, en tanto que fiscalmente dicha provisión no tiene efectos fiscales, ya que no es una obligación de fecha y valor cierto, dicha diferencia se clasifica como temporal observando que en el futuro, cuando se tenga una fecha cierta y se desembolsen los recursos para cumplir con la obligación, se producirá un gasto que será deducible del impuesto corriente, por lo que es activo. La tasa aplicada para el cálculo es la del 36,94%, la cual se espera revertir en el año 2018.

17 En el rubro de ingresos diferidos de la cuenta 2705 se genera una diferencia por valor de \$269.952.705.921, la cual nace observando que bajo NIIF la retribución del acuerdo de concesión se refleja como un activo financiero y desde la óptica fiscal dicho tratamiento no es aplicable, ya que el artículo 32 del Estatuto Tributario contempla que para fines fiscales los ingresos recibidos correspondientes a la fase de construcción se reconocerán como pasivo diferido, los cuales una vez culmine dicha fase, se amortizarán en línea recta hasta el final del acuerdo de concesión.

El pasivo reflejado en este rubro corresponde a los ingresos obtenidos por el contrato de concesión inicial (ingreso mínimo garantizado), la diferencia generada es un pasivo, advirtiendo que cuando se amorticen generarán un ingreso que deberá tributar fiscalmente. La tasa aplicada para el cálculo es la del 33,39%, para este caso se aplicó la tasa promedio desde la fecha hasta el final del acuerdo de concesión (de las tasas aprobadas a la fecha), observando que año a año se amortizará hasta el final del acuerdo de concesión.

18 En el rubro de ingresos diferidos de la cuenta 28051 se genera una diferencia por valor de \$239.569.448.389, la cual nace observando que bajo NIIF la retribución del acuerdo de concesión se refleja como un activo financiero y desde la óptica fiscal dicho tratamiento no es aplicable, ya que el artículo 32 del Estatuto Tributario contempla que para fines fiscales los ingresos recibidos correspondientes a la fase de construcción se reconocerán como pasivo diferido, los cuales una vez culmine dicha fase, se amortizarán en línea recta hasta el final del acuerdo de concesión.

El pasivo reflejado en este rubro corresponde a los ingresos obtenidos por el contrato adicional (vigencias futuras), la diferencia generada es un pasivo, observando que cuando se amorticen generarán un ingreso que deberá tributar fiscalmente. La tasa aplicada para el cálculo es la del 33,39 %, para este caso se aplicó la tasa promedio desde la fecha hasta el final del acuerdo de concesión (de las tasas aprobadas a la fecha), advirtiendo que año a año se amortizará hasta el final del acuerdo de concesión.

19 Con respecto al exceso de renta presuntiva, generado en el periodo fiscal 2017, la cual surge al compensar con las pérdidas fiscales acumuladas que traía la entidad, se genera una diferencia temporal de naturaleza activo, ya que la entidad tendrá derecho a compensar en periodos futuros. La tasa fiscal aplicable para la determinación del impuesto diferido es del 36,94 %, la cual la entidad espera revertir en el año 2018.

20 Las pérdidas fiscales también generan una diferencia temporal de naturaleza activo, teniendo en cuenta que la entidad espera compensarlas en el futuro, como se documentó en la determinación del impuesto a las ganancias corriente; así, la entidad determinó no aplicar lo establecido en el artículo 290 del Estatuto Tributario, por lo tanto, el saldo que se tomó como base para la determinación del impuesto diferido fue el total de las pérdidas pendientes por compensar a 31 de diciembre de 2017, restándole el valor de la renta líquida determinada para el periodo 2017, sobre dicho valor se aplicó la tasa del 33 % observando que es la tasa por aplicar para el impuesto de renta y complementarios a partir del año 2018.

TABLA 33. TASAS APLICADAS EN EL CÁLCULO DEL IMPUESTO DIFERIDO

Guía - tasa proyectada por efecto de la Sobretasa Renta - Ley 1819 de 2016 (Reforma Tributaria)

a. Tasa Impuesto Ganancias: Son las tasas de tributación conocidas para los próximos años. Incluye Renta y Sobretasa

AÑOS	2017	2018	2019	2020
Tarifa de Renta	34%	33%	33%	33%
Sobretasa Renta	6%	4%		
	40%	37%	33%	33%
? Sobre tasa Renta / proyección en literal b)	5,92%	3,94%		
Tasa a aplicar según año de reversión=a +b	39,92%	36,94%	33,00%	33,00%
				33,39% Tasa promedio

b. Sobretasa Renta proyectada: Para efectos de determinar el porcentaje de sobretasa Renta, es necesario realizar su proyección y estimación

	2017	2018
Base gravable RENTA. Ejemplo	61.743	55.307
(-) primeros 800 mils s/rango	(800)	(800)
Base para sobretasa	60.943	54.507
% Sobretasa Renta s/norma	6%	4%
Valor Sobretasa Renta	\$ 3.657	\$ 2.180
b. Porcentaje / sobretasa Renta	5,92%	3,94%

Fuente: elaboración propia.

Para efectos del caso práctico la entidad ABC había realizado un cálculo y reconocimiento con corte a agosto del año 2017, por lo tanto, el saldo por reversar será el reconocido en el mes de agosto del periodo actual, tal como se muestra en la tabla 34.

FIGURA 9. PROCEDIMIENTO DE DETERMINACIÓN CORRECCIÓN VALORATIVA DE TASAS

- ② Se identifican las bases del impuesto diferido sobre las que se calculó (activos como pasivos) para el año del cálculo (2017), así como el impuesto diferido reconocido para dicho periodo.
- ④ Al impuesto diferido del año anterior (2016) se le resta el calculado en la columna G (punto 3) y el resultado es el efecto por cambio de tasa.

* Cálculo del ajuste por diferencia de tasa, año anterior con tasa vigente		Corrección valorativa: actualización tasas año anterior (2016) con tasas aprobadas a cierre 2017												
Detalle	Año anterior - 2016		Diferencias ID		Diferencias ID		Impuesto Diferido Año 2017		Impuesto Diferido por Variación de Tasa Con nuevas tasas (Columna G)		Ajuste por cambios de Tasas		Efecto en Resultados	
	Tasas	31/12/2016	Activo	Pasivo	Activo	Pasivo	31/12/2017	31/12/2017	31/12/2017	31/12/2017	31/12/2017	31/12/2017	Gasto	Ingreso
Impuesto diferido activo	34,4%	244.361.917.964			307.791.230.187	-	103.128.408.068	18.820.180.932	81.875.807.757	(2.176.967.231)		Gasto		
Impuesto diferido pasivo	34,2%	-	291.534.594.458	-	1.470.886.536	510.985.637.312	170.297.267.469	(48.248.678.469)	97.160.352.823	2.430.036.543		Ingreso		
									(15.284.545.066)	262.069.311		Ingreso		
									Valor del ajuste x cambio de tasa	262.069.311		Ingreso		

- ① Se identifican las bases del impuesto diferido sobre las que se calculó (activos como pasivos) para el año anterior (2016), así como el impuesto diferido reconocido para dicho periodo.
- ③ Se toma la base del impuesto diferido del año anterior (2016) y se multiplica por la tasa del año del cálculo (2017)

Fuente: elaboración propia.

TABLA 34. SALDO POR REVERSAR

ABC

Diciembre de 2017

(Cifras en Pesos)

Dato Informativo:		DB	CR
Activo por Impuesto Diferido -	Agosto de 2017	3.584.281.088	
Pasivo por Impuesto Diferido	Agosto de 2017		18.400.701.960
Resultados: Gasto o ingreso	Agosto de 2017		730.193.506

5 - Impuesto diferido: Reconocimiento

FECHA	PUC 4 Dig	CUENTA	DÉBITO	CRÉDITO
Diciembre	17107601	Activo por Impuesto Diferido a Diciembre 2017	1.981.481.810	
Diciembre	17107601	Activo por Impuesto Diferido Diciembre 2017 - Exceso Renta Presuntiva y Pérdidas Fiscales	18.820.180.932	
Diciembre	27250502	Pasivo por Impuesto Diferido Diciembre 2017		69.150.341.210
Diciembre	17107601	Activo por Impuesto Diferido (reversión saldo mes anterior)		3.584.281.088
Diciembre	27250502	Pasivo por Impuesto Diferido (reversión saldo mes anterior)	18.400.701.960	
Diciembre	540515	Ajuste ID por corrección valorativa de tasas	-	262.069.311
Diciembre	540515	Gasto/ingreso por Impuesto diferido surgido en el periodo	33.794.326.908	
		Sumas iguales	72.996.691.610	72.996.691.610
		En resultados: Efecto neto x Reconocimiento con datos al corte Diciembre de 2017	33.532.257.597	

Fuente: elaboración propia.

Nótese que en el reconocimiento contable del impuesto diferido el efecto en resultados se divide en dos, el primero es el efecto en resultados (ingreso) por la corrección valorativa de tasas, el cual fue determinado con anterioridad, y la diferencia en el gasto por movimientos normales del impuesto diferido, nacimientos o reversiones.

En el impuesto diferido la cuenta del gasto por dicho concepto puede ser de naturaleza débito o crédito, de acuerdo con el cálculo que se realice; se sugiere manejarlo en una sola cuenta para efectos prácticos, ya que el impuesto a las ganancias tiene una serie de revelaciones que al manejarlo de esta manera facilitan su documentación.

Con lo anterior se concluye el caso de estudio de la entidad ABC. Como resultado se logró determinar y reconocer el impuesto a las ganancias – diferido correspondiente al periodo 2017.

Conclusiones

Dentro del desarrollo del trabajo basado en el caso de estudio de la entidad ABC, se sacaron las siguientes conclusiones:

- Si bien el impuesto diferido es un concepto que se viene aplicando desde la convergencia a estándares internacionales, este siempre deberá analizarse en contexto con la normatividad fiscal vigente en la fecha de su determinación; para el caso colombiano, la Ley 1819 de 2016 trajo cambios importantes que impactan principalmente en la determinación de los valores fiscales.

En entidades que poseen acuerdos de concesión, como es el caso de la entidad ABC sobre la cual se basó esta investigación, es importante en primera instancia conocer cada uno de los ajustes realizados desde la elaboración del Estado de Situación Financiera de Apertura, con el fin de poder analizar en contexto con la normatividad fiscal y realizar juicios acertados sobre el tratamiento fiscal de las partidas surgidas de este tipo de acuerdos.

Es importante precisar que para este tipo de negocios que tienen como retribución del contrato una partida clasificada como activo financiero, se les presentará algo totalmente único, pues a pesar de que el artículo 21-1 del Estatuto Tributario estableció que para determinar el Impuesto de Renta y Complementarios se partiría de las cifras NIF y se aplicarían las depuraciones correspondientes de acuerdo con la norma fiscal, en este caso no aplica en su totalidad, ya que para efectos fiscales no existe el modelo de activo financiero, en tanto que el artículo 32 del Estatuto Tributario incorporó una norma especial para los acuerdos de concesión, en la cual se incorpora el concepto de activo intangible únicamente, por lo que desde la norma fiscal no se contempla el modelo de activo financiero.

- b) En la práctica es muy común encontrar que en Colombia el impuesto diferido se calcula a todas las partidas que generen diferencia al comparar la base contable y la base fiscal, pues como se observó dentro del desarrollo del ejercicio práctico, no siempre la diferencia genera impuesto diferido, puesto que siempre se debe evaluar si existe un efecto impositivo en el futuro, es decir, si dicha partida podrá afectar la utilidad o pérdida fiscal de otros periodos, de otro modo la partida deberá clasificarse como diferente permanente, ya que no se espera que se revierta para efectos fiscales y, por lo tanto, no genera impuesto diferido.

El concepto de diferencia permanente no se encuentra dentro de la NIC 12, *Impuesto a las ganancias*. El mismo surge porque, en la práctica, en Colombia no se aplica el concepto de base fiscal definido en dicho estándar, ya que para determinar la base fiscal se establecen los valores patrimoniales de activos y pasivos para efectos fiscales, sin embargo, el estándar define claramente la base fiscal de un activo como de un pasivo, esto con el fin que las diferencias que se generen sean todas las que tienen efecto impositivo en el futuro.

Como conclusión de lo anterior, si quisiéramos realizar la aplicación plena del estándar del impuesto a las ganancias, una vez se identifiquen los valores patrimoniales para efectos fiscales de activos y pasivos, se deberá realizar una depuración de dichas cifras basados en la definición de Base Fiscal que trae la NIC 12.

Ahora bien, con el fin de sustentar esta conclusión es importante no perder de vista el principio fundamental sobre el que se basa la NIC 12, el cual está incorporado en el párrafo 10 de dicho estándar.

- c) Dentro del ejercicio práctico aplicado en la entidad ABC se evidenció que los patrimonios autónomos no tienen clara su responsabilidad frente a la información que suministran a la entidad concesionaria, la cual es utilizada en la determinación del impuesto

corriente, esto observando que el artículo 102 del Estatuto Tributario consagra en su parágrafo 3 que el fiduciario deberá proporcionar a los fideicomitentes la información financiera relacionada con el patrimonio autónomo, sin embargo, en el caso de estudio se identifica que no solo es necesario que se certifique la información financiera bajo las NIIF, sino que en lo referente al activo intangible, surgido de un acuerdo de concesión, la planta y equipo adquiridos hasta 31 de diciembre de 2016 deberán certificarse también por el patrimonio autónomo.

- d) Si bien es cierto que la contabilidad que manejaban las entidades en aplicación del Decreto 2649 de 1993 (régimen precedente) ya no tiene efectos jurídicos desde la óptica contable, para efectos impositivos se sugiere mantener y actualizar dicha información, esto observando que por un tiempo prolongado las entidades tendrán que mantener el tratamiento fiscal para algunos activos de acuerdo con el artículo 290 del Estatuto Tributario, o en el caso de las entidades que poseen acuerdos de concesión con retribución clasificada como activo financiero, el manejo de la contabilidad bajo Decreto 2649 de 1993 contribuye a que se tenga una base de información que sustente las cifras reflejadas dentro de la declaración de renta y complementarios para el activo intangible creado para efectos fiscales, esto al advertir que el tratamiento prescrito dentro del artículo 32 del Estatuto Tributario es muy similar al tratamiento que se aplicaba bajo régimen precedente a este tipo de contratos.
- e) Si bien el objetivo del presente trabajo tiene como fin la determinación del impuesto diferido para acuerdos de concesión, dentro de la ejecución del estudio de caso en la entidad ABC se tuvo que determinar, en primera instancia, el impuesto corriente, por lo que como resultado de esta experiencia se comparten con los lectores algunas conclusiones útiles en dicha labor:
- * Es importante que los profesionales encargados de elaborar impuestos estén capacitados y conozcan los cambios incorporados por el marco técnico normativo, esto con el fin de contar con las herramientas necesarias para la determinación del impuesto corriente.
 - * Para la elaboración de la declaración de renta y complementarios para el año 2017 en adelante, no solo para entidades que tengan acuerdos de concesión, sino para todas las entidades que tienen la obligación de elaborar la conciliación fiscal, es oportuno realizar dicha tarea para obtener el impuesto corriente, ya que en la práctica lo que se ha logrado evidenciar es que muchas entidades están realizando la declaración de renta y complementarios partiendo del libro contable que se mantiene para fines fiscales, ya que como para el periodo gravable 2017 las fechas de reporte de la conciliación fiscal quedaron aplazadas para el mes de octubre del 2018, solo hasta dicha fecha elaborarían tal documento; esto puede llevar a que los contribuyentes incurran en errores que pueden ser sancionables, a lo que se le suma que el grado de dificultad aumenta al construir la conciliación fiscal con el control de detalle que exige el decreto una vez se tiene la renta.

- * Dentro del ejercicio se identificó que la Reforma Tributaria trajo cambios que se esperaban fueran reglamentados antes de la presentación de la declaración de renta, sin embargo, en algunos casos esto no sucedió, lo cual lleva a que exista incertidumbre entre los contribuyentes al momento de elaborar juicios, ya que en algunos casos no se ha realizado la respectiva derogatoria de normatividad que afecta el tema impositivo; este es el caso del deterioro de cartera el cual, de acuerdo a lo establecido en los artículos 145 y 146 del Estatuto Tributario, da a entender que este es deducible del impuesto a la renta; sin embargo, también se indicó que esto debía ser reglamentado. A la fecha, tal reglamentación no se ha llevado a cabo y tampoco existe una derogatoria de la Ley que establecía para efectos fiscales la aplicación de la provisión general e individual, lo que lleva a que el contribuyente note claramente la violación del principio de certeza.
- * Si bien la conciliación fiscal, en principio, deberá aplicarse al impuesto de renta y complementarios, es necesario que en la práctica diaria esta labor se integre en la determinación del impuesto de industria y comercio, dado que este se rige por las mismas reglas del impuesto de renta y, más importante aún, que dicha conciliación también se elabore para el impuesto sobre las ventas, esto teniendo en cuenta que como está regulado el tema impositivo en este momento estos dos impuestos no siguen las mismas reglas, lo que puede llevar a que el contribuyente, al no tener un control sobre estas, ignore o aplique mal la normativa y genere de esta manera errores dentro de las declaraciones de impuestos, lo que puede llevar a la imposición de sanciones.

Referencias

- Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB®). *Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF Plenas)*. IASB.
- Deloitte (s. f.). *Guía práctica de bolsillo CINIIF 12. Acuerdos de Concesión de Servicios*. Deloitte.
- Díaz, S. A., Mendoza, V. M. y Porras C. M. (2011). Una guía para la elaboración de estudio de caso. *Razón y palabra* (75). http://www.razonypalabra.org.mx/N/N75/varia_75/01_Diaz_V75.pdf
- Durán, J. J. (2011). *Diccionario de Finanzas* (4 ed.). https://books.google.com.co/books?hl=es&lr=&id=iMcUnfvdJsoC&oi=fnd&pg=PA4&dq=que+es+la+amortizaci+%C3%B3n+en+las+finanzas&ots=V0IXhTrvAL&sig=_M2800oam1IEB-z5PHzrey-AWTS4&redir_esc=y#v=onepage&q=amortizaci+%C3%B3n&f=false

- Espitia, J., Ferrari, C., Gonzalo, H., Hernández, I., González, J. *et al.* (2017). Sobre la Reforma Tributaria estructural que se requiere en Colombia. *Revista de Economía Institucional*, 19(36), 149-174.
- Gobernación de Antioquia (2015). *Infraestructura vial en Colombia: proyecto análisis de las implicaciones sociales y económicas de las autopistas para la prosperidad en el departamento de Antioquia*. <http://www.ocudos.com/empresas/gobernacion/wp-content/uploads/2015/11/Infraestructura-Vial.pdf>
- KPMG (2009). *Primeras impresiones: CINIF 12 Acuerdos de Concesión de Servicios*. KPMG
- Legis (2010). *Reglamento general de la contabilidad y plan de cuentas*. Legis.
- Ramírez, H. y Suárez, L. (2010). Los contratos de construcción en Colombia e impacto al adoptar estándares internacionales de información financiera –NIC 11–. *Criterio Libre*, 8(12), 185-207.
- Soriano, M. J. (2011). *Introducción a la contabilidad y las finanzas: incluye ejemplos y casos prácticos*. https://books.google.com.co/books?hl=es&lr=&id=kGjW2ZtrSuUC&oi=fnd&pg=PA11&dq=que+es+la+amortizaci%C3%B3n+en+las+finanzas&ots=TXk-TrMIF5&sig=YMqYefPLqAzXyAEB1_RYVggMsa4&redir_esc=y#v=onepage&q=amortizaci%C3%B3n&f=false
- Zamara Vásquez, F. y Zamara Martínez, C. (2017). *Reforma tributaria comentada*. Legis.

Normativa

Código de Comercio.

Congreso de Colombia (1994). Decreto 2639 de 1993.

Congreso de Colombia (1994). Decreto 2649 de 1993.

Congreso de Colombia (2017). Decreto 2235 de 2017.

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) (2004). Concepto 088032. 14 de diciembre de 2004.

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) (2004). Concepto 051666. 17 de agosto de 2004.

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) (2005). Concepto 088522 de 2005.

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) (2018). Concepto 2018-588 CTC.

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) (2018). Concepto 2018-110 CTC.

Estatuto Tributario 2016.

Estatuto Tributario 2017.

Ley 105 de 1993

Ley 1314 de 2009

Ley 1819 de 2016

Ley 80 de 1993

Jurisprudencia

Consejo de Estado. Sentencia 2006-00817, 19 de agosto de 2010, Sala de lo Contencioso Administrativo (M.P. Martha Briceño).

Consejo de Estado. Sentencia 2009-00120, 05 de junio de 2014, Sala de lo Contencioso Administrativo (M.P. Jorge Ramírez).

Consejo de Estado. Sentencia 20206, 19 de marzo de 2015 (M.P. Martha Briceño).

Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-068 de 2009.

Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-300 de 25 de abril de 2012, Sala Plena (M.P. Jorge Ignacio Pretel Chaljub).

Fecha de recepción: 24 de febrero de 2020.

Aprobación par 1: 19 de octubre de 2020.

Aprobación par 2: 12 de febrero de 2021.