



# Cierre contable, impuesto diferido y recomendaciones

[www.crowe.com.co](http://www.crowe.com.co)

## **1. Elementos básicos para provisión de renta y diferido**

Teniendo en cuenta que desde la Ley 1819 de 2016 se realizó un cambio en la información fuente para la elaboración de las declaraciones de renta partiendo desde Normas Internacionales de Información Financiera, debemos considerar que el propósito del legislador fue tener una conexión entre lo contable y lo fiscal, pero sin perder la esencia de determinar tratamientos fiscales específicos para algunos elementos de los estados financieros, donde por ejemplo se diferencia los efectos de medición a valor razonable con el costo histórico.

Por ende, dentro de los capítulos de ingresos, por ejemplo, tenemos las 10 excepciones al reconocimiento contable, exceptuando el tratamiento fiscal especificando cada caso por separado, así:

*Los siguientes ingresos, aunque devengados contablemente, generarán una diferencia y su reconocimiento fiscal se hará en el momento en que lo determine este Estatuto y en las condiciones allí previstas:*

**1.** *En el caso de los dividendos provenientes de sociedades nacionales y extranjeras, el ingreso se realizará en los términos del numeral 1 del artículo 27 del Estatuto Tributario.*

**2.** *En el caso de la venta de bienes inmuebles el ingreso se realizará en los términos del numeral 2 del artículo 27 del Estatuto Tributario.*

**3.** *En las transacciones de financiación que generen ingresos por intereses implícitos de conformidad con los marcos técnicos normativos contables, para efectos del Impuesto sobre la Renta y complementario, solo se considerará el valor nominal de la transacción o factura o documento equivalente, que contendrá dichos intereses implícitos. En consecuencia, cuando se devengue contablemente, el ingreso por intereses implícitos no tendrá efectos fiscales.*

**4.** *Los ingresos devengados por concepto de la aplicación del método de participación patrimonial de conformidad con los marcos técnicos normativos contables, no serán objeto del Impuesto sobre la Renta y complementarios. La distribución de dividendos o la enajenación de la inversión se regirán bajo las disposiciones establecidas en este Estatuto.*

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

6. Los ingresos por reversiones de provisiones asociadas a pasivos, no serán objeto del Impuesto sobre la Renta y complementarios, en la medida en que dichas provisiones no hayan generado un gasto deducible de impuestos en períodos anteriores.
7. Los ingresos por reversiones de deterioro acumulado de los activos y las previstas en el párrafo del artículo 145 del Estatuto Tributario, no serán objeto del Impuesto sobre la Renta y complementarios en la medida en que dichos deterioros no hayan generado un costo o gasto deducible de impuestos en períodos anteriores.
8. Los pasivos por ingresos diferidos producto de programas de fidelización de clientes deberán ser reconocidos como ingresos en materia tributaria, a más tardar, en el siguiente periodo fiscal o en la fecha de caducidad de la obligación si este es menor.
9. Los ingresos provenientes por contraprestación variable, entendida como aquella sometida a una condición -como, por ejemplo, desempeño en ventas, cumplimiento de metas, etc.-, no serán objeto del Impuesto sobre la Renta y complementarios sino hasta el momento en que se cumpla la condición.
10. Los ingresos que de conformidad con los marcos técnicos normativos contables deban ser presentados dentro del otro



*resultado integral, no serán objeto del Impuesto sobre la Renta y Complementarios, sino hasta el momento en que, de acuerdo con la técnica contable, deban ser presentados en el estado de resultados, o se reclasifique en el otro resultado integral contra un elemento del patrimonio, generando una ganancia para fines fiscales producto de la enajenación, liquidación o baja en cuentas del activo o pasivo cuando a ello haya lugar.*

Desde otra óptica, también se tienen las restricciones a los costos y deducciones como, por ejemplo, en el artículo 59 del Estatuto Tributario:

**1.** *los siguientes costos, aunque devengados contablemente, generarán diferencias y su reconocimiento fiscal se hará en el momento en que lo determine este Estatuto y se cumpla con los requisitos para su procedencia previstos en este Estatuto:*

- a.** *Las pérdidas por deterioro de valor parcial del inventario por ajustes a valor neto de realización, sólo serán deducibles al momento de la enajenación del inventario.*
- b.** *En las adquisiciones que generen intereses implícitos de conformidad con los marcos técnicos normativos contables, para efectos del Impuesto sobre la Renta y complementarios, solo se considerará como costo el valor nominal de la adquisición o factura o documento equivalente, que contendrá dichos intereses implícitos. En consecuencia, cuando se devengue el costo por intereses implícitos, el mismo no será deducible.*
- c.** *Las pérdidas generadas por la medición a valor razonable, con cambios en resultados, tales como propiedades de inversión, serán deducibles o tratados como costo al momento de su enajenación o liquidación, lo que suceda primero.*

**d.** Los costos por provisiones asociadas a obligaciones de monto o 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 fecha 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.

**e.** Los costos que se originen por actualización de pasivos estimados o provisiones no serán deducibles del Impuesto sobre la Renta y complementarios, sino hasta el momento en que surja la obligación de efectuar el desembolso con un monto y fecha ciertos y no exista limitación alguna.

**f.** El deterioro de los activos, salvo en el caso de los activos depreciables, será deducible del Impuesto sobre la Renta y complementarios al momento de su enajenación o liquidación, lo que suceda primero, salvo lo mencionado en este Estatuto; en especial lo previsto en los artículos 145 y 146.

**g.** Los costos que de conformidad con los marcos técnicos normativos contables deban ser presentados dentro del otro resultado integral, no serán objeto del Impuesto sobre la Renta y complementarios, sino hasta el momento en que, de acuerdo con la técnica contable, deban ser presentados en el estado de

resultados, o se reclasifique en el otro resultado integral contra un elemento del patrimonio, generando una pérdida para fines fiscales producto de la enajenación, liquidación o baja en cuentas del activo o pasivo cuando a ello haya lugar.

**2.** El costo devengado por inventarios faltantes no será deducible del Impuesto sobre la Renta y complementarios, sino hasta la proporción determinada de acuerdo con el artículo 64 de este Estatuto. En consecuencia, el mayor costo de los inventarios por faltantes constituye una diferencia permanente.

Y no podemos olvidar, por ejemplo, las disposiciones referentes a tratamientos especiales que se le dieron desde el año 2017 a las Concesiones y Asociaciones Público Privadas referente al uso del artículo 32 del Estatuto Tributario, donde a pesar de tener un reconocimiento en NIIF de ingresos, costos y deducciones asociadas a las Concesiones, se da un tratamiento específico a través del control de cada unidad funcional y separando el tratamiento fiscal del contable en las etapas de construcción, operación y mantenimiento, obligando a este tipo de entidades a tener un control de detalle bastante riguroso para atender a un modelo de tributación específico.



**¿Cuáles son puntos clave que se deben tener en cuenta para los obligados a declarar renta al momento de elaborar la provisión de renta e impuesto diferido?**

- A. Depreciación:** Tanto en la determinación del patrimonio, como en la porción de costos y deducciones por depreciación, debemos atender la limitación que dispone el artículo 137 del ET y la aplicación de la norma de transición del artículo 290 del ET sobre activos adquiridos antes de 2016.
- B. Deterioro de cartera:** Teniendo en cuenta que la NIIF 9 y la aplicación en NIIF para pymes es conforme a un modelo de deterioro establecido en políticas contables con base en la pérdida incurrida y modelos financieros de pérdida esperada, de acuerdo con lo determinado por cada compañía, reviste importancia que fiscalmente se realice la determinación de la porción de deterioro de cartera fiscal conforme al Decreto 187 de 1975 que establece un método individual y/o general, según lo que más convenga al contribuyente. Asimismo, teniendo en cuenta qué diferencias entre lo contable y fiscal generarán impuesto diferido, ya que, por ejemplo, pueden tener una política muy previsiva respecto a cartera de clientes en reestructuración o insolvencia, pero que, necesariamente, todavía no da derecho a un deterioro 100% o un castigo de cartera hasta que se determine la fiabilidad de estas mediciones y los respectivos soportes para la deducción.
- C. Inventarios:** La Ley 1819 de 2016 trajo una modificación al artículo 64 del ET que aún no ha sido interiorizado en los equipos de

fiscalización, donde se da opción de deducción de inventarios que no sean de fácil destrucción o pérdida. Por ende, es importante validar que tipo de baja de inventarios se realiza y si contablemente se tiene es una estimación de deterioro.

**D. Pasivos estimados y provisiones:** Conforme al artículo 59 del ET, se debe validar si el reconocimiento de pasivos estimados corresponde a un pasivo real o es una mera estimación. Así mismo, las reglas de deducciones de demandas, litigios o cualesquiera gastos que se llevan al pasivo y que no tienen una condición real y su incidencia tanto en renta como en el impuesto diferido.

**E. Subcapitalización:** Teniendo en consideración el Decreto 761 de 2020, que trajo consigo el cambio en los topes de patrimonio líquido del año anterior de 3 a 2 veces y dejando la claridad de que está sujeto al análisis de subcapitalización, solamente en créditos con vinculados económicos y no el 100% de los créditos, es necesario que el contribuyente que requiera soportar costos y deducciones cuente con la debida certificación emitida por el acreedor. Lo anterior, con el fin de documentar ante una fiscalización que no son intereses de una operación back to back o de garantías sobre créditos de vinculados. De igual forma, se recomienda que, en el caso de no contar con este certificado, se tenga prudencia y se realice el análisis de subcapitalización, con el fin de evitar cuestionamientos por parte de la entidad tributaria.

**F. Amortización:** El artículo 143 del ET y la norma de transición del artículo 290 del ET establecen que, solo darán derecho a

deducción activos intangibles con vidas útiles finitas y los limita a una vida útil fiscal mínima de 5 años. Asimismo, es relevante indicar que, según el grupo 1 o 2 de NIIF, se tienen tratamientos contables que pueden tener un reconocimiento fiscal como activo intangible y no directamente a un costo o gasto del periodo, así en estados financieros determine un tratamiento específico, como, por ejemplo, el caso de costos preoperativos o etapas de investigación para la creación de activos intangibles.

**G. Impuestos deducibles:** Por ejemplo, para efectos de impuesto diferido la Ley 2155 de 2021 corrigió la expectativa de uso del descuento tributario por ICA, pasando de un 100% a un 50%. Por eso, si el caso de la compañía es reconocer impuestos diferidos asociados a estas partidas, revalorarlo e indicarlo en revelaciones en los estados financieros. De otro lado, tenemos la aún vigente deducción del 50% del GMF y la deducción de impuestos pagados por los contribuyentes que tengan relación de causalidad, proporcionalidad y necesidad con la actividad productora de renta.

**H. Pagos laborales:** Recordemos que una de las condiciones para las deducciones de pagos laborales diferentes a los consolidados en cabeza de los trabajadores, como prestaciones sociales, deben tener como condición para su deducción los respectivos pagos de aportes a seguridad social y, que estén sometidos a retención en la fuente. Por eso, se tiene un doble control de la deducción y de posibles fiscalizaciones por parte de la Unidad de Pensiones y Parafiscales (UGPP) cuando se realizan las validaciones globales de bases y aportes con base en la información de la nómina; no

olvidemos, los controles que inician con la nómina electrónica.

- I. Diferencia en cambio:** No es de menos importancia tener en cuenta que, para efectos fiscales, el artículo 288 del ET indica que, tanto las partidas reconocidas a nivel patrimonial como de renta líquida, serán solamente los de diferencia en cambio realizado y el reconocimiento de los hechos económicos a la tasa histórica de la operación. Asimismo, en el caso de activos y pasivos en moneda extranjera esta la norma de transición del artículo 291 del ET que establece el reconocimiento fiscal a la TRM del 31/12/2016 así la operación tenga una fecha anterior a esta.
- J. Pagos al exterior:** Como consideraciones, debemos tener en cuenta que, para efectos de renta y fiscalizaciones, se deberá tener un control de los pagos realizados al exterior, determinando si son asociados a ingresos de fuente nacional. Razón por la cual, deben estar sometidos a retención en la fuente, registro de contrato ante la DIAN y la aplicación de CDI vigentes, con el fin de determinar si existen limitaciones o tratamientos específicos. Es importante resaltar, por ejemplo, cuando son casos como el tratamiento de rentas exentas como la CAN.
- K. Ingresos de autorretención:** Con los programas automáticos de la DIAN de fiscalización, asociados a facturación electrónica y cruces automáticos con declaraciones, es relevante que se verifique, antes de la presentación de renta, si las bases de autorretenciones especiales de renta cruzan con renta para evitar cuestionamientos





en declaraciones de retención en la fuente y evitar contratiempos en las devoluciones de saldos a favor.

- L. Soporte de deducciones:** Recordar que hasta el bimestre 5 de 2021, se pueden soportar hasta el 20% de costos y deducciones, conforme a lo establecido en el artículo 616 del ET y que con la entrada en vigor de la Ley 2155 de 2021, se eliminan los porcentajes máximos a deducir sin factura electrónica. No olvidemos que, de conformidad con la Resolución 45 de 2020, se tiene la obligación de elaborar un documento de soporte para adquisiciones de bienes o servicios donde se tiene un documento equivalente y la entrada en vigor de la nómina electrónica. Asimismo, debe indicarse que en 2022 se tendrá la expedición de documento soporte electrónico, donde ya media un proyecto de resolución.
- M. Descuentos tributarios:** Es importante tener en cuenta que ya no se tiene renta presuntiva. Por ende, el análisis de la limitación del

artículo 259 del ET reviste importancia a partir del año 2021. Así mismo, es fundamental validar disposiciones como el Concepto DIAN 100208221-1130 de Julio de 2021, donde se tiene una interpretación del uso del IVA tomado como descuento tributario de Activos fijos reales productivos.

- N. Estructuración tributaria:** Ya es algo tarde, pero se puede validar que se haya hecho uso de mecanismos de ahorro en impuestos, descuentos tributarios, deducciones adicionales y cualquier forma de mitigación de la tasa efectiva de tributación.
- O. Información exógena:** Recordemos que, dentro de los programas de fiscalización de la DIAN en 2021, tuvo ocasión la solicitud de identificar el ID fiscal de entidades del exterior. Por lo tanto, validar la revisión de condiciones y requerimientos previo al cierre para realizar los ajustes respectivos antes de proyectar renta y medios.

### 3. Efectos de la normalización tributaria

Teniendo en cuenta que, las condiciones del Decreto Reglamentario 1340 de 2021 son para el impuesto de normalización que se causa a 1 de enero de 2022 sobre activos omitidos o pasivos inexistentes, se deberá tener en cuenta que, si existe una inclusión en el año 2022, será en la declaración de renta de ese año con el fin de que no tenga una afectación de la renta por comparación patrimonial de 2021.

Ahora bien, es importante tener en cuenta el artículo 1.5.7.5 Saneamiento de Activos, ya que, hace la advertencia sobre las previas normalizaciones de las Leyes 1739 de 2014, 1943 de 2018 y 2010 de 2019, las cuales, si deben formar parte de la declaración de renta de 2021, teniendo en cuenta que, ya fueron objeto de estos procesos previos de normalización.

En cuanto al anticipo del impuesto de normalización pagado en noviembre de 2021, este valor deberá ser reportado como un anticipo de impuestos a la DIAN.

### 4. Aplicación Alternativa Decreto 1311 de 2021

Teniendo en cuenta la NIC 12, se debe tener en cuenta que se contempla que el tratamiento correcto es:

- ✓ Medición de cambio en una estimación prospectivamente se debe hacer hacia adelante y, por ende, afectar el resultado del periodo en concordancia con la NIC 8.

- ✓ Ingreso / gasto por cambio en tasa del 30% al 35% se debe reconocer en el año en el cual se conoce el cambio en la estimación.
- ✓ Incidencia en disminuir / aumentar la utilidad contable del periodo, ya que, según las mediciones de valor razonable puede incidir en los resultados distribuibles a los accionistas.

Como se mencionó en la introducción, se debe considerar que, si se reconoce en resultados de ejercicios anteriores, se debe considerar lo siguiente:

- ✓ Medición de cambio en una estimación retrospectivamente (Antitécnico), ya que, es una colombianización de las Normas internacionales, generando diferencias en reporte, por ejemplo, cuando en el exterior se consolidan estados financieros.
- ✓ Porción de aumento / disminución de utilidades retenidas por cambio en tasa del 30% al 35%, donde se debe elaborar un inventario de utilidades retenidas y el efecto de llevar ingreso o gasto por impuesto diferido cambiando el valor a distribuir de dividendos que ya fueron sometidos a aprobación de asamblea con un hecho posterior al cierre.
- ✓ Incidencia en disminuir / aumentar las utilidades retenidas a conveniencia.



Ahora bien, no hay que olvidar que el Oficio 220-091121 del 3 de septiembre de 2019, Superintendencia de Sociedades dispone que, no se pueden distribuir dividendos que no se hayan realizado efectivamente. Es decir, por ejemplo, si en años anteriores se tenían utilidades meramente por efectos de valor razonable no son susceptibles de distribución, sino hasta el momento en el cual sean efectivamente realizados.

#### **4. Cierre contable y fiscal - Régimen simple de tributación**

El régimen simple es el mecanismo simplificado que fue ratificado como alternativa para disminuir las obligaciones tributarias y que, con la reciente reforma, se consolidó ampliando la base gravable para quienes cumplan las condiciones de 2.848 millones a 3.630 millones y ampliando el tiempo para solicitar calificación al mismo del 31 de enero al último día del mes de febrero.

#### **¿Cuáles son los elementos contables y fiscales que deben tener los contribuyentes del régimen simple?**

Al ser un sistema de tributación alternativo que integra Impuesto sobre la Renta y complementario, Impuesto nacional al consumo, Sobretasa bomberil, Avisos y tableros e Impuesto de industria y comercio, la base gravable se compone de los ingresos y no tienen un sistema de depuración de renta líquida, sino que siempre se va a tener una base gravable conforme al ingreso del contribuyente.



Como es un sistema que está enfocado a la formalización de pequeñas empresas como mecanismo de lucha contra la evasión de los contribuyentes, lo primero que se debe revisar es que al estar obligados a expedir facturas electrónicas y solicitar facturas o documentos equivalente a sus proveedores de bienes y servicios deben revisar este deber formal y adicionar los ingresos contables.

Por ende, se debe determinar en qué grupo de actividades se encuentra calificación, ya que, la tarifa depende de los ingresos brutos anuales y de la actividad que desarrolla:

- a) Existen 4 grupos – Artículo 908 del E.T.
- b) Las tarifas oscilan entre el 1,8% y el 14,5%

De otro lado, respecto al impuesto estimado del régimen simple se deben considerar para disminuir el monto del impuesto, los siguientes elementos:

- a). Se pueden descontar los pagos a pensión realizados por el empleador y el 0,5% de los pagos que se reciban por medios electrónicos.
- b). Descontar del impuesto anual el pago que se realiza a través de anticipos bimestrales que se presentan a través de redes electrónicas.
- c). Los contribuyentes de este régimen deberán hacer los aportes al sistema general de pensiones y estarán exonerados de aportes parafiscales en los términos del artículo 114-1 del Estatuto Tributario y, por ende, deben validar que no existan cuestionamientos por parte de la UGPP.
- d). Liquidar el impuesto de ganancias ocasionales en caso de haberlos.

### 3. IFRIC 23 posiciones fiscales inciertas

¿Cuáles son los impactos contables por la aplicación del tratamiento alternativo del impuesto diferido u otros o, qué otras posiciones fiscales inciertas se pueden tener?

El objetivo de la norma de impuesto a las ganancias es el adecuado reconocimiento del impuesto de renta, considerando las consecuencias fiscales actuales y futuras de la recuperación o liquidación de las diferencias temporarias ocasionadas por el tratamiento particular desde la óptica contable y fiscal que tienen algunas partidas de activo y pasivo de las entidades.

En este caso, podemos tener afectaciones de situaciones de acuerdo con los elementos de los estados financieros, tales como:

- ✓ Reconocimiento alternativo del cambio en la tasa del 30% al 35% en el impuesto diferido y su posibilidad de afectar utilidades retenidas, pudiendo tener efectos en las distribuciones de dividendos.
- ✓ **Cartera:** Deterioro o bajas de cartera de clientes en situación de insolvencia. Así mismo, deterioro por pérdidas incurridas que tienen tratamiento fiscal específico.
- ✓ **Inventario:** Deterioro por el comparativo entre el valor en libros y el valor neto de realización, donde fiscalmente según el artículo 64

se establecen las condiciones cuando si se tiene derecho a disminución de inventarios.

- ✓ Propiedades planta y equipo, propiedades de inversión, activos agrícolas, activos no corrientes mantenidos para la venta: Deterioro contable, cese de depreciación y evaluación fiscal de obsolescencia.
- ✓ Pasivos estimados y contingencias: Incumplimientos, pasivos laborales por despido o situaciones derivadas por el COVID.

Dado lo anterior, cuando se efectúa el análisis financiero para la determinación de la Tasa Efectiva de Tributación por parte de la administración de las compañías, se debe analizar la utilidad antes de impuestos, el efecto acumulado del impuesto corriente y el impuesto diferido del periodo en conjunto. De esta forma, se podrá indicar a propietarios y a los demás usuarios de los estados financieros la carga impositiva del periodo y las afectaciones por efectos futuros en el impuesto a las ganancias, lo que permitirá una mejor toma de decisiones. De otra forma, estaríamos ante una información financiera sesgada al no determinar e interpretar de manera correcta el efecto del impuesto diferido en los EEFF. Por lo cual, es necesario conocer qué diferencias temporarias se generan respecto al tratamiento contable y fiscal de partidas del balance.

En adición a lo anterior, durante los años 2017 a 2021, muchas compañías han requerido que se evalué la posibilidad de re expresar

estados financieros por parte de la administración como sugerencia del revisor fiscal o asesores tributarios. Teniendo en cuenta que, cuando se hace una evaluación del efecto financiero del impuesto diferido, así como su reconocimiento en resultados o en el Otro Resultado Integral (ORI), no son claros los efectos que se reconocieron desde la generación del Estado de Situación Financiera de Apertura (ESFA), pues, muchas compañías no aplicaron el procedimiento adecuado debido a los múltiples tecnicismos de la norma.



# Contacto

## Sede Central Internacional

### Crowe Global - New York City

515 Madison Avenue  
8th Floor, Suites 9006--9008  
New York, NY-10022  
United States of America  
MAIN +1.212.808.2000  
Contactus@Crowe.org

## Colombia

### Bogotá D.C.

Carrera 16 # 93-92  
Edificio Crowe  
PBX +57.1. 605.9000  
Contacto@Crowe.com.co

### Barranquilla

Carrera Calle 77B # 57-103 Oficina 608  
Edificio Green Towers  
PBX +57.5.385.1888  
Barranquilla@Crowe.com.co

### Cali

Carrera 100 # 5-169 Oficina 706  
Unicentro – Centro de Negocios  
PBX +57.2.374.7226  
Cali@Crowe.com.co

### Manizales

Carrera 23 C # 62-06, Oficina 705  
Edificio Forum Business Center  
PBX +57.6.886.1853  
Manizales@Crowe.com.co

### Medellín

Avenida Las Palmas # 15 B 143 - Piso 5  
Edificio 35 Palms Business Tower  
PBX +57.4.479.6606  
Medellin@Crowe.com.co



**Iván Andrés Muñoz Torres**

Gerente de Impuestos y Servicios Legales  
[ivan.munoz@crowe.com.co](mailto:ivan.munoz@crowe.com.co)

Contáctanos

