

1-1-2017

El impacto de la reforma tributaria estructural en la declaración de renta personas jurídicas

Óscar Mauricio Garavito Garavito

Follow this and additional works at: https://ciencia.lasalle.edu.co/contaduria_publica

Citación recomendada

Garavito Garavito, Ó. M. (2017). El impacto de la reforma tributaria estructural en la declaración de renta personas jurídicas. Retrieved from https://ciencia.lasalle.edu.co/contaduria_publica/543

This Trabajo de grado - Pregrado is brought to you for free and open access by the Facultad de Ciencias Administrativas y Contables at Ciencia Unisalle. It has been accepted for inclusion in Contaduría Pública by an authorized administrator of Ciencia Unisalle. For more information, please contact ciencia@lasalle.edu.co.

**EL IMPACTO DE LA REFORMA TRIBUTARIA ESTRUCTURAL EN LA
DECLARACIÓN DE RENTA PERSONAS JURÍDICAS**

**OSCAR MAURICIO GARAVITO GARAVITO
17091378**

**LUZ MARINA TORRES ALFONSO
ASESOR DE INVESTIGACIÓN**

**UNIVERSIDAD DE LA SALLE
FACULTAD DE CIENCIAS ADMINISTRATIVAS Y CONTABLES
CONTADURÍA PÚBLICA
BOGOTÁ
2017**

El impacto de la reforma tributaria estructural en la declaración de renta personas jurídicas

Resumen

El presente artículo tiene como objetivo analizar el impacto de la ley 1819 del 29 de diciembre de 2016. En nuestro sistema contributivo es importante tener claro las afectaciones en materia tributaria acerca del impuesto de renta y, de esta forma definir correctamente los criterios del gravamen para establecer el valor final de manera apropiada. La investigación se enfocó en estudiar algunos de los cambios que generará la reforma en las declaraciones de renta personas jurídicas de las organizaciones que manejan operaciones nacionales, teniendo en cuenta que las Normas Internacionales de Información Financiera son base fiscal para determinar el impuesto. De igual manera pretende identificar las diferencias entre el nuevo sistema de determinación del impuesto comparado con el método aplicado anteriormente, a través de la revisión de documentos. Finalmente se evidenciarán los principales cambios, por medio de un ejemplo que se complementará con una comparación del antes y después de la reforma tributaria.

Palabras clave

Reforma - impuestos – devengo – ingreso – costo – deducción – depreciación.

The impact of the structural tax reform on the corporate income tax return

Abstract

The aim of this paper is to analyze the impact of the Law 1819, December 29 of 2016. In our contributory system, it is important to be clear about the tributary affectations related with the income tax. This will allow to correctly defining the tax criteria to establish the final value of an appropriate way. This research focused on studying some of the changes that the tributary reform will produce on the income tax related with legal persons of organizations that handle national operations, taking into account that International Financial Reporting Standards are the fiscal base to determine the tax. Similarly, this paper seeks to identify the differences between the new system of tax determination and the method previously applied, through the review of documents related with this topic. Finally the main changes will be demonstrated, through of an example that will be complemented with a comparison between before and after the tributary reform.

Keywords

Reform – tax – accrual – income – cost – deduction – depreciation.

Introducción

El impuesto sobre la renta es un impuesto directo de orden nacional, que grava a la persona que obtiene o realiza ingresos y que cumple con algunas características como son: que este determinado; que tenga capacidad jurídico-tributaria y contributiva; que sean potencial o real y que sea de naturaleza natural o jurídica. La base gravable en el sistema ordinario establece la utilidad fiscal a través de la elaboración de un estado de ganancias y pérdidas, atendiendo las normas fiscales y en la renta presuntiva, sobre el patrimonio líquido. El impuesto sobre la renta es una de las principales fuentes de ingresos públicos de Colombia, que tiene dos componentes, el primero, son los ingresos generados por las personas jurídicas que aporta el 82% y el segundo, son los ingresos generados por la renta personal que contribuye con el 18%. Sin embargo, el impuesto de renta para las empresas no ha sido diseñado tomando en consideración la progresividad, sino que ha relegado al impuesto personal la responsabilidad de incorporar este principio constitucional en el sistema impositivo colombiano. (Cambios al impuesto de renta y complementarios introducidos por las reformas tributarias durante el periodo 2000 a 2013 en Colombia , 2013)

Colombia se ha visto inmersa en varias reformas tributarias desde el siglo XX, partiendo del hecho que su objetivo principal ha sido la búsqueda de recursos fiscales para saldar los déficits del sector público. Esto llevó a que se realizarán modificaciones al sistema tributario con más frecuencia; lo que ha convertido a Colombia en uno de los países con mayor variabilidad en las reglas impositivas e impuestos más elevados con relación a América Latina.

El impuesto de Renta a través del tiempo ha sido el más importante, debido a que el gasto público ha venido aumentado considerablemente en comparación al nivel de ingresos tributarios, por causa principalmente del nuevo régimen de transferencias y al creciente pasivo pensional, por esta razón los esfuerzos han estado encaminados a recuperar el recaudo por medio de este gravamen, ya que uno de los principales instrumentos de intervención del estado es la política fiscal.

Otro tema de interés y alta relevancia en la toma de decisiones de los empresarios en Colombia, son las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF). La llegada de la Ley 1314 de 2009, no solamente implica el establecimiento de nuevos requerimientos de información financiera, sino que tiene múltiples efectos colaterales. Uno de ellos se produce en el proceso contable de las entidades. (Documento de orientación Técnica 001 - Contabilidad bajo los nuevos marcos normativos, 2014).

A través de estas normas se pretende enfatizar en la necesidad de que la información financiera sea comprensible, transparente y de alta calidad que ayude a los inversores, participe en varios mercados capitales de todo el mundo y a otros usuarios de la información financiera a tomar decisiones económicas con el uso y la aplicación rigurosa de estas normas. Las normas de información financiera son un conjunto de estándares técnicos que establecen los criterios para reconocer, medir, presentar y revelar información financiera en los estados financieros de propósito general de una entidad que se encuentra bajo la hipótesis de negocio en marcha. (Pública, 2014). En ese sentido la nueva disposición de la reforma tributaria estructural es alinear las normas tributarias con los nuevos marcos técnicos contables de información financiera.

Teniendo en cuenta esta información podemos observar que el impuesto de renta es uno de los aspectos que más aqueja a los empresarios y que genera mayores inquietudes al momento de implementar los cambios que se han establecido en las diferentes leyes. Por ello este artículo pretende analizar algunos cambios que generará la ley 1819 del 29 de diciembre de 2016 en el impuesto de renta personas jurídicas que manejan operaciones nacionales, teniendo en cuenta que las Normas internacionales de información financiera son la base fiscal para determinar el impuesto. Para lograr este objetivo se realizó una revisión documental, la cual debía tener relación con la reforma tributaria en los aspectos más importantes de la renta personas jurídicas. De este estudio se obtuvo la comparación de las cifras antes y después de la reforma tributaria, mostrando los puntos más relevantes a tener en consideración al momento de preparar la información a declarar. Por último, se espera con este artículo poder brindar información a las organizaciones de la forma más acertada, y ayudar a definir criterios para la preparación de la información fiscal.

El impacto de la reforma tributaria estructural en la declaración de renta personas jurídicas

Acumulación (o Devengo)

Para empezar a determinar el impacto de la reforma tributaria se debe tener en cuenta lo establecido en el Artículo 21-1 del estatuto tributario en su párrafo 1 donde indica que “Los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, costos y gastos deberán tener en cuenta la base contable de acumulación o devengo, la cual describe los efectos de las transacciones y otros sucesos y circunstancias sobre los recursos económicos y los derechos de los acreedores de la entidad que informa en los períodos en que esos efectos tienen lugar, incluso si los cobros y pagos resultantes se producen en un periodo diferente. (Ley 1819 de 2016). También, la NIC (Normas Internacionales de Contabilidad)¹ 1 en su Parágrafo 27 establece que “Una entidad elaborará sus estados financieros, excepto en lo relacionado con la información sobre flujos de efectivo, utilizando la base contable de acumulación (o devengo). Cuando se utiliza la base contable de acumulación (devengo), una entidad reconocerá partidas como activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos (los elementos de los estados financieros), cuando satisfagan las definiciones y los criterios de reconocimiento previstos para tales elementos en el Marco Conceptual”. (NIC 1 Presentación de Estados Financieros, 2001). Por lo anterior podemos deducir que el término de causación contable se deja de lado y se toma en cuenta en todos los casos, excepto lo contrario², el término de acumulación establecido en los nuevos marcos normativos.

A su vez, en el Marco Conceptual para la Información Financiera párrafo 4.55, hace referencia a las diferentes bases de medición que se emplean en los estados financieros, con diferentes grados y en distintas combinaciones entre ellas. Tales bases o métodos son los siguientes: a) Costo histórico b) Costo corriente c) Valor realizable (o de liquidación) d) Valor presente. El estatuto tributario en su artículo 21-1 párrafo 6, indica una regla acerca de los aspectos referenciados anteriormente, debido a que, las mediciones a valor presente o razonable deberán ser reconocidos al costo, precio de adquisición o valor nominal, estas diferencias no tendrán efectos en el impuesto sobre la renta y complementarios hasta cuando se enajene el activo o se extinga el pasivo.

¹ Solo se hará referencia a las NIIF Plenas

² Parágrafo 3 del artículo 21-1 del estatuto tributario “Para los fines de este Estatuto, cuando se haga referencia al término de causación, debe asimilarse al término y definición de devengo o acumulación de que trata este artículo”. Y en su Parágrafo 4 “Para los efectos de este Estatuto, las referencias a marco técnico normativo contable, técnica contable, normas de contabilidad generalmente aceptadas en Colombia y contabilidad por el sistema de causación, entiéndase a las normas de contabilidad vigentes en Colombia”.

Ingresos

Uno de los cambios más importantes en el impuesto de renta dentro de la reforma tributaria estructural fue la modificación del artículo 28³ del Estatuto Tributario. El cambio dentro de esta normativa consiste en que, como premisa general, solo los ingresos devengados contablemente según las dinámicas de los Estándares Internacionales de Información Financiera serán válidos para efectos fiscales.

Durante el año 2016 se establecía en el artículo 28 (realización del ingreso) del estatuto tributario lo siguiente:” se entiende causado un ingreso cuando nace el derecho a exigir su pago, aunque no se haya hecho efectivo el cobro”. Con la ley 1819 de 2016 en su artículo 28 que modificó el artículo 28 (Realización del ingreso para los obligados a llevar contabilidad) del estatuto tributario se presenta lo siguiente:

En el Marco Conceptual para la Información Financiera en su párrafo 4.29 se indica “La definición de ingresos incluye tanto los ingresos de actividades ordinarias como las ganancias. Los ingresos de actividades ordinarias surgen en el curso de las actividades ordinarias de la entidad, y corresponden a una variada gama de denominaciones, tales como ventas, honorarios, intereses, dividendos, alquileres y regalías” y en la NIC 18⁴ párrafo 14 “Los ingresos de actividades ordinarias procedentes de la venta de bienes deben ser reconocidos y registrados en los estados financieros cuando se cumplen todas y cada una de las siguientes condiciones: (a) la entidad ha transferido al comprador los riesgos y ventajas, de tipo significativo, derivados de la propiedad de los bienes; (b) la entidad no conserva para sí ninguna implicación en la gestión corriente de los bienes vendidos, en el grado usualmente asociado con la propiedad, ni retiene el control efectivo sobre los mismos; (c) el importe de los ingresos de actividades ordinarias puede medirse con fiabilidad; (d) es probable que la entidad reciba los beneficios económicos asociados con la transacción; y (e) los costos incurridos, o por incurrir, en relación con la transacción pueden ser medidos con fiabilidad.

Esto quiere decir que los ingresos en las Normas Internacionales de Información Financiera se reconocen al momento en que se transfieren los riesgos inherentes al bien que se está transfiriendo; en el momento en que se cree que es probable que pueda recuperar o recibir beneficios de ese ingreso; en el momento que se pueden estimar los costos del producto que se está enajenando; o en el momento en el que ya no se tiene injerencia alguna por el bien; mientras que antes de la reforma tributaria el reconocimiento se realizaba en poca palabras cuando se daba el derecho al cobro, que en la mayoría de las oportunidades se daba por medio de una factura o documento equivalente.

³ Realización del Ingreso para los obligados a llevar contabilidad

⁴ Ingresos de actividades ordinarias

Dentro del reconocimiento de los ingresos se presentan las siguientes diferencias con relación a las Normas Internacionales de Información Financiera:

1. En el caso de los dividendos provenientes de sociedades nacionales, el ingreso se realizará en los términos del numeral 1 del artículo 27⁵ del ET. Lo anterior aclara que los dividendos son ingresos gravados cuando han sido abonados en cuenta en calidad de exigibles a favor de los socios. En este caso no era necesario efectuar dicha excepción para las inversiones en instrumentos financieros medidos al costo o al valor razonable, pues la NIC 18 establece tal criterio para el reconocimiento de dividendos como ingresos. Vale mencionar que cuando la inversión se mide como asociada, utilizando el método de participación patrimonial, se genera una diferencia entre el valor contable y fiscal de esta y el ingreso.

2. En el caso de la venta de bienes inmuebles, el ingreso se realizará en los términos del numeral 2 del artículo 27 del ET. Este punto difiere de lo establecido por los estándares internacionales, donde la venta del bien se debe reconocer en el momento en que se ceden los riesgos y ventajas del mismo a un tercero, aunque no se haya perfeccionado a través de escritura pública.

3. En las transacciones de financiación que generen ingresos por intereses implícitos de conformidad con los marcos técnicos normativos contables, solo se considerará el valor nominal de la transacción para efectos del impuesto sobre la renta y complementario. En consecuencia, el ingreso por intereses implícitos no tendrá efectos fiscales cuando se devengue contablemente. Este tercer numeral aclara que el ingreso se mide de manera fiscal por su valor nominal, sin tener en cuenta el valor de los intereses implícitos que puedan calcularse.

4. Los ingresos devengados por la aplicación del método de participación patrimonial de conformidad con los marcos técnicos normativos contables no serán objeto del impuesto sobre la renta y complementario. La distribución de dividendos o la enajenación de la inversión se regirán bajo las disposiciones establecidas en dicho estatuto. Este punto surge al concluir que las ganancias reportadas por la entidad participada no corresponden a utilidades efectivamente realizadas.

5. Los ingresos devengados por la medición a valor razonable con cambios en resultados, tales como propiedades de inversión, serán objeto del impuesto sobre la renta y complementario solo hasta su enajenación o liquidación, lo que suceda primero. Esta disposición confirma lo que desde hace varios años se ha advertido a los empresarios: la

⁵ Realización del ingreso para los no obligados a llevar contabilidad

medición a valor razonable de inmuebles no se utilizará como base para el cálculo de impuestos.

6. Los ingresos por reversiones de provisiones asociadas a pasivos serán objeto del impuesto sobre la renta y complementario solo cuando estas generen un gasto deducible de impuestos en periodos anteriores. En este punto, prácticamente ninguna provisión se presentará como una deducción en el estado de resultados y, en consecuencia, sería necesario depurarlas casi todas al preparar la declaración de renta.

7. Los ingresos por reversiones de deterioro acumulado de los activos y las previstas en el párrafo del artículo 145⁶ del ET serán objeto del impuesto sobre la renta y complementario solo cuando dichos deterioros hayan generado un costo o gasto deducible de impuestos en períodos anteriores. Este es el mismo tratamiento que se había otorgado a tales partidas desde antes de la entrada en vigor de las NCIF.

8. Los pasivos por ingresos diferidos producto de programas de fidelización de clientes deberán reconocerse 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. La limitante de un año puede generar diferencias entre lo que se reconoce como pasivo en Estándares Internacionales y en Normas Locales, y su correspondiente ingreso. Es posible que en los estados financieros una partida dure mucho más de un año como pasivo, pero fiscalmente tendrá que ser dada de baja contra resultados.

9. Los ingresos provenientes de contraprestación variable, entendida como aquella sometida a una condición (por ejemplo, desempeño en ventas, cumplimiento de metas, etc.), no serán objeto del impuesto sobre la renta y complementario sino hasta el momento en que esta se cumpla. En este punto la exención no era necesaria, pues en los estados financieros bajo la Norma Internacional dichos ingresos también se reconocen cuando se cumple la condición que los genera.

10. Los ingresos que, de conformidad con los marcos técnicos normativos contables, deban presentarse dentro del otro resultado integral, serán objeto del impuesto sobre la renta y complementario solo cuando, de acuerdo con la técnica contable, deban presentarse en el estado de resultados o se reclasifiquen 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 sea posible. Este punto se maneja igual que en las normas anteriores, donde no se gravan, por ejemplo, las valorizaciones. (Reconocimiento de ingresos según Ley de reforma tributaria 1819 de 2016 (I), 2017)

⁶ Deducción de deudas de difícil cobro

Como se puede observar en el ejemplo anterior si se entrega primero el bien o el servicio, se reconoce el ingreso para aspectos tributarios y contables, aunque la factura se entregue después, esto quiere decir que se unifica el criterio de las NIIF (Normas Internacionales de Información Financiera) de reconocer los ingresos cuando se demuestre que ya existe la “transferencia de riesgos”.

También lo establecido en el párrafo 1 del artículo 28 del estatuto tributario incluye un aspecto importante para el reconocimiento del ingreso donde indica “Cuando en aplicación de los marcos técnicos normativos contables, un contrato con un cliente no cumpla todos los criterios para ser contabilizado, y, en consecuencia, no haya lugar al reconocimiento de un ingreso contable, pero exista el derecho a cobro, para efectos fiscales se entenderá realizado el ingreso en el período fiscal en que surja este derecho por los bienes transferidos o los servicios prestados, generando una diferencia”. Teniendo en cuenta lo anterior, la reforma tributaria unificó el criterio cuando se ha reconocido el ingreso contablemente, incluso, si contablemente no se han cumplido los requisitos para su reconocimiento y existe el derecho de cobro o se emitió la factura, se debe registrar el ingreso para fines tributarios.

A su vez se muestra que, si se enajenan acciones, cuotas o entidades nacionales, o vehículos de inversión, fiducias o fondos de inversión colectiva, titulares de estos mismos activos y estos no coticen en la Bolsa de Valores de Colombia o una de reconocida idoneidad internacional, salvo prueba en contrario, se presume que el precio de enajenación no puede ser inferior al valor intrínseco incrementado en un 15%, esta presunción no será aplicable si la operación se sujeta al régimen de precios de transferencia. (Reforma Tributaria Resumen Ejecutivo, 2017).

Incluido dentro de los ingresos se puede observar que cuando los contribuyentes efectúen descuentos condicionados en sus ventas al momento de contabilizarlos no deben llevar como un gasto el valor otorgado, tal como se realizaba bajo la norma local y en el caso contrario cuando el contribuyente sea el beneficiario de un descuento condicionado no lo puede reflejar como un ingreso. (Accounter, 2017). Al observar la NIC 2, inventarios en, los descuentos son menor valor de costos de los inventarios y en la NIC 18 los descuentos son menor valor del ingreso. (Actualicese, 2014)

Tratamiento tributario de los contratos de concesión y asociaciones público privada.

Pasando a otro tema como lo es el tratamiento tributario de los contratos de concesión⁷ y asociaciones público-privadas con relación a los ingresos creada por el

⁷ Un contrato de concesión es aquel contrato entre dos personas con el objeto de otorgar a una persona llamada concesionario, la prestación, operación, explotación, organización y/o gestión, total o parcial, de un

artículo 31 de la ley 1819 de 2016 en su numeral 3 en donde podemos encontrar un cambio en los ingresos sin tener en cuenta por el momento los costos y gastos. En este se establece “Todos los ingresos devengados por el concesionario, asociados a la etapa de construcción, hasta su finalización y aprobación por la entidad correspondiente, cuando sea del caso, deberán acumularse para efectos fiscales como un pasivo por ingresos diferidos”.

Los diferidos dentro de la norma internacional no están claramente contemplados, por esta razón se evidenciará una diferencia, ya que, “cuando el resultado de un contrato de construcción puede ser estimado con suficiente fiabilidad, los ingresos de actividades ordinarias y los costos asociados con el mismo deben ser reconocidos como ingreso de actividades ordinarias y gastos respectivamente”. (NIC 11 Contratos de Construcción, 2012, pág. Parágrafo 22). Esto quiere decir que en los nuevos marcos normativos se reconoce este ingreso cuando se puede medir con fiabilidad, sin embargo, fiscalmente lo registro a partir del inicio de la etapa de operación y mantenimiento.

Debemos tener en cuenta que fiscalmente los contratos de concesión y asociaciones público-privadas solo se considerará el modelo de activo intangible, no se tendrá en cuenta reconocer la contraprestación como un activo financiero, como se establece dentro de las NIIF.

Ingresos que no constituyen renta ni ganancia ocasional

Para los ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional donde se derogó el artículo 35-1 del estatuto tributario por medio del artículo 376 de la reforma tributaria se establecieron las siguientes reglas para algunos de sus articulados como lo son los artículos 55 y 56, debido a que los aportes obligatorios al Sistema General de Seguridad Social en pensiones y en salud serán considerados como un ingreso no constitutivo de renta ni de ganancia ocasional. También la prima en colocación de acciones o de cuotas sociales se convirtió en un ingreso no constitutivo de renta ni de ganancia ocasional, donde se tuvo en cuenta, la Cir. Externa 220-000008 de 2014, la SuperSociedades manifestó que a partir del estudio del impacto de la ley tributaria en la ley comercial (reforma tributaria contenida en la L. 1607 de 2012), decidió revocar su doctrina que consideraba la prima como una utilidad. En su lugar, con fundamento en los Arts. 384 y 386 del C. Co., concluyó que la primera hace parte del aporte entregado por el socio o accionista a la compañía y, en

producto, marca o servicio, o la construcción, explotación o conservación de una obra o bien destinados al servicio o uso público como en el caso de las concesión que hace el estado para la construcción y administración de una autopista, puerto, aeropuerto, etc., así como 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 contratante, a cambio de una remuneración que puede consistir en derechos, tarifas, tasas, valoración, 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. (Gerencie, 2015)

consecuencia, debe seguir las reglas del capital social. (Estatuto Tributario PwC 2017, 2017).

Costos

Dentro de los costos al igual que en los ingresos, para los obligados a llevar contabilidad, los costos realizados fiscalmente son los costos devengados contablemente en el año o periodo gravable. Según la NIC 16⁸ en su párrafo 7 “el costo contable reconocerá como activo si o si: a) es probable que la entidad obtenga los beneficios económicos futuros derivados del mismo; y b) el costo del elemento puede medirse con fiabilidad” y en su párrafo 6 costo es el importe de efectivo o equivalentes al efectivo pagados o bien el valor razonable de la contraprestación entregada, para adquirir un activo en el momento de su adquisición o construcción o, cuando fuere aplicable, el importe que se atribuye a ese activo cuando se lo reconoce inicialmente de acuerdo con los requerimientos específicos de otras NIIF. Por ejemplo, la NIIF 2⁹”. Además, La norma fiscal tuvo en cuenta lo establecido en la NIC 1¹⁰ en su párrafo 93 “Un ajuste por reclasificación se incluye con el componente relacionado de otro resultado integral en el periodo en el que tal ajuste se reclasifica dentro del resultado del periodo. Estos importes pueden haber sido reconocidos en otro resultado integral¹¹ como ganancias no realizadas en el periodo corriente o en periodos anteriores. Esas ganancias no realizadas deben deducirse de otro resultado integral en el periodo en que las ganancias realizadas se reclasifican dentro del resultado para evitar su inclusión por duplicado en el resultado integral total”, en el entendido que cuando los costos deban ser presentado dentro de otros resultados integrales, serán objeto del impuesto de renta y complementarios sólo en el momento en que se presenten en el estado de resultados.

Otro punto importante en los costos es la capitalización de los costos, puesto que, aunque fiscal y contablemente se aceptan, como los indica la NIC 23 (Costos por prestamos), se debe tener especial atención con lo establecido en el art 118-1 (Subcapitalización) que impone un límite a la procedencia de los gastos por concepto de intereses, donde solo podrán deducir de los intereses generados con ocasión de deudas, cuyo monto total promedio durante el correspondiente año gravable no exceda el resultado de multiplicar por tres (3) el patrimonio líquido del contribuyente determinado a 31 de diciembre del año gravable en curso. (Ley 1819 de 2016)

⁸ Propiedades, planta y equipo

⁹ Pagos basados en acciones

¹⁰ Presentación de estados financieros

¹¹ Puede definirse como aquellos cambios en el patrimonio neto no generados por transacciones con los propietarios. Comprende partidas de ingresos y gastos (incluyendo ajustes por reclasificación) que no se reconocen en el resultado tal como lo requieren o permiten otras NIIF. (NIC 1 Presentación de Estados Financieros, 2001)

Naturaleza de Activos

Dentro de los cambios en los activos se debe considerar la aclaración del párrafo adicionado en el artículo 60 (Clasificación de los activos enajenados) del estatuto tributario que establece lo siguiente: “Para los contribuyentes obligados a llevar contabilidad los activos movibles corresponden a todos aquellos activos diferentes a los inventarios y se clasificarán de acuerdo a los nuevos marcos técnicos normativos, tales como propiedad, planta y equipo, propiedades de inversión, activos no corrientes mantenidos para la venta”, para las NIIF “Una entidad clasificará un activo como corriente cuando: (a) espera realizar el activo, o tiene la intención de venderlo o consumirlo en su ciclo normal de operación; (b) mantiene el activo principalmente con fines de negociación; (c) espera realizar el activo dentro de los doce meses siguientes después del periodo sobre el que se informa; o (d) el activo es efectivo o equivalente al efectivo (como se define en la NIC 7) a menos que éste se encuentre restringido y no pueda ser intercambiado ni utilizado para cancelar un pasivo por un ejercicio mínimo de doce meses después del ejercicio sobre el que se informa. Una entidad clasificará todos los demás activos como no corrientes”, (NIC 1 Presentación de Estados Financieros, 2001) esto quiere decir que tributariamente se acoge a la clasificación establecida en las Normas Internacionales de Información financiera.

Métodos de valoración de inventarios

Para los contribuyentes obligados a llevar contabilidad, los métodos de valoración de inventarios, esto es, las fórmulas de cálculo del costo y técnicas de medición de costo serán las establecidas en la técnica contable, o lo que determine el Gobierno Nacional. (Ley 1819 de 2016). Conforme a este nuevo artículo del estatuto tributario, se deben tener claras las técnicas para la medición del costo de los inventarios, como por ejemplo el costo estándar o el método de los minoristas, las cuales podrán ser utilizadas por conveniencia siempre que el resultado de aplicarlas se aproxime al costo, mientras que los costos estándares tendrán en cuenta los niveles normales de materias primas, suministros, mano de obra, eficiencia y utilización de la capacidad. Éstos se revisarán de forma regular y, si es necesario, se cambiarán en función de las condiciones actuales. (NIC 2 Inventarios, 2012) Esto quiere decir que para empresas que manejan inventarios para el comercio al por mayor y al por menor lo más recomendable es la técnica del costo estándar o el método de los minoristas (Retail)¹², y para empresas de producción lo más aconsejable es el costo estándar.

¹² El método de los minoristas se utiliza a menudo, en el sector comercial al por menor, para la medición de inventarios, cuando hay un gran número de artículos que rotan velozmente, que tienen márgenes similares y para los cuales resulta impracticable usar otros métodos de cálculo de costos. (Normas Internacionales de Contabilidad NIC- NIIF, 2008)

Costo fiscal de los bienes muebles

La forma para determinar el costo fiscal de los inventarios comprenderá todos los costos derivados de su adquisición y transformación, así como otros costos en los que se haya incurrido para colocarlos en su lugar de expendio, utilización o beneficio de acuerdo con la técnica contable. (Congreso de la República, 2016). De esta forma el costo de adquisición de los inventarios comprenderá el precio de compra, los aranceles de importación y otros impuestos (que no sean recuperables posteriormente de las autoridades fiscales) y transporte, manejo y otros costos directamente atribuibles a la adquisición de mercaderías, materiales y servicios. Los descuentos comerciales, las rebajas y otras partidas similares se deducirán para determinar el costo de adquisición. (NIC 2 Inventarios, 2012). Luego en el numeral 1 del artículo 66 del estatuto tributario establece que, después de determinar el costo, se le debe realizar los ajustes de que tratan el artículo 59 y el numeral 3 del artículo 93, dentro de estos se destacan los siguientes aspectos: las pérdidas por deterioro, los intereses implícitos, las pérdidas generadas por la medición a valor razonable; las provisiones asociadas a obligaciones de monto o fecha inciertos, incluidos los costos por desmantelamiento, restauración y rehabilitación, el deterioro de los activos, los costos que deban ser presentados dentro de Otros Resultados Integrales, la capitalización de costos por préstamos y por último las depreciación de los activos biológicos la cual se debe hacer en línea recta en cuotas iguales de acuerdo a su vida útil.

Costo de los activos fijos

El artículo 69 del estatuto tributario considera como costo la propiedad planta y equipo a aquel que se encuentre registrado en la contabilidad preparada según las indicaciones de la NIC 16.

En tal sentido, el costo inicial de un bien de esta categoría estaría conformado por el precio de adquisición menos descuentos y rebajas más los costos fiscales directamente atribuibles para la efectiva disposición del activo. Vale aclarar que no se contarán los costos directamente atribuibles para la efectiva disposición del activo, como por ejemplo los costos por desmantelamiento y rehabilitación¹³, pues disminuyen el costo inicial que se lleva a las cifras contables bajo Estándares Internacionales. De igual forma, las mejoras, reparaciones mayores e inspecciones que el Estándar Internacional correspondiente avale capitalizar al costo del activo harán parte del mismo. Ahora bien, como esta medición inicial puede ser modificada por depreciación acumulada o la pérdida por deterioro, la

¹³ Los costos por provisiones asociadas a obligaciones de monto o fecha inciertos, incluidos los costos por desmantelamiento, restauración y rehabilitación(iv); 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. (Ley 1819 de 2016, 2016)

norma es clara al indicar que aun cuando la norma tributaria aceptaría el método de depreciación, la vida útil y el valor residual obtenido de las cifras bajo estándares internacionales, para fines del cálculo del impuesto de renta y complementario solo será deducible como gasto por depreciación el porcentaje máximo anual que la administración nacional establezca según la clase del activo.

Así pues, según el artículo 82 de la Ley 1819 de 2016 que modificó el artículo 137 del ET, donde se establece que la tasa por depreciación a deducir anualmente será la establecida en la norma contable siempre que no exceda las tasas máximas determinadas por el Gobierno Nacional, sin embargo, éste podría reglamentar la deducción máxima por concepto de depreciación entre 2,22% y 33%. Pero, en tanto dicha normatividad no sea emitida, deberán aplicarse las siguientes tasas anuales sobre la base para calcular la depreciación: (Costo costable y fiscal tienen la misma base desde el 2017)

CONCEPTO DE BIENES A DEPRECIAR	TASA DE DEPRECIACIÓN FISCAL ANUAL % DESPUÉS DE LA REFORMA TRIBUTARIA	TASA DE DEPRECIACIÓN FISCAL ANUAL % ANTES DE LA REFORMA TRIBUTARIA
CONSTRUCCIONES Y EDIFICACIONES	2,22%	5%
ACUEDUCTO, PLANTA Y REDES	2,50%	5%
VÍAS DE COMUNICACIÓN	2,50%	5%
FLOTA Y EQUIPO AÉREO	3,33%	10%
FLOTA Y EQUIPO FÉRREO	5,00%	10%
FLOTA Y EQUIPO FLUVIAL	6,67%	10%
ARMAMENTO Y EQUIPO DE VIGILANCIA	10,00%	10%
EQUIPO ELÉCTRICO	10,00%	10%
FLOTA Y EQUIPO DE TRANSPORTE TERRESTRE	10,00%	20%
MAQUINARIA, EQUIPOS	10,00%	10%
MUEBLES Y ENSERES	10,00%	10%
EQUIPO MÉDICO CIENTÍFICO	12,50%	20%
ENVASES, EMPAQUES Y HERRAMIENTAS	20,00%	20%
EQUIPO DE COMPUTACIÓN	20,00%	20%
REDES DE PROCESAMIENTO DE DATOS	20,00%	20%
EQUIPO DE COMUNICACIÓN	20,00%	20%

14

Para el cálculo de la depreciación fiscal de los activos fijos adquiridos hasta diciembre 31 de 2016, y que a dicha fecha tenían saldos pendientes de depreciar, tendrá que tenerse en cuenta lo que se dispuso en el numeral 2 del nuevo artículo 290 del ET, creado con el artículo 123 de la Ley 1819 de 2016. En dicha norma se indica que tales activos terminarán de ser depreciados para efectos tributarios de acuerdo con los años de vida útil que ya se les había estimado fiscalmente y solo con los sistemas de depreciación que estaban autorizados por la normativa fiscal hasta diciembre de 2016

¹⁴ La tasa de depreciación anual antes de la reforma tributaria se estableció, para el comparativo, con el método de línea recta.

Costo fiscal de los activos no corrientes mantenidos para la venta

Para la determinación del costo fiscal de este tipo de activos, se utilizará la siguiente definición: Una entidad clasificará a un activo no corriente (o un grupo de activos para su disposición) como mantenimiento para la venta, si su importe en libros se recuperará fundamentalmente a través de una transacción de venta, en lugar de por su uso continuado. (NIIF 5 Activos no corriente mantenidos para la venta y operaciones, 2012). Incluyendo el precio de adquisición, costos directos atribuibles, menos cualquier deducción que haya sido realizada para fines del impuesto de renta y complementarios.

Costo fiscal de los activos intangibles

El artículo 53 de la Ley de reforma tributaria que modificó el 74 del Estatuto Tributario ET; al respecto, la administración tributaria ha establecido una guía sobre su tratamiento fiscal dependiendo de la operación que los origine, así:

Activos intangibles adquiridos separadamente

Son aquellos por los cuales se ha realizado un pago para su adquisición; según las indicaciones que introdujo la reforma al estatuto tributario, en este caso el costo fiscal inicial corresponde al costo de adquisición más cualquier costo directamente atribuible a la preparación o puesta en marcha según el uso que se le haya determinado y el de enajenación será el costo inicial menos las amortizaciones (siempre que estas hayan sido deducidas para fines fiscales), en todo caso, deberá tenerse presente que la nueva versión del artículo 143 de ET limitó la alícuota anual amortizable al 20% del costo fiscal del intangible.

Activos intangibles adquiridos como parte de una combinación de negocios

En este caso, los intangibles son obtenidos en una operación de compra de acciones o cuotas o partes de interés social, fusiones y escisiones o adquisición de un establecimiento de comercio, operaciones todas en las que el adquiriente obtiene el control de uno o más negocios incluyendo en su compra actividades, activos y pasivos con fin de gestionarlos para la generación de utilidades. El numeral 2 de la nueva versión del artículo 74 del estatuto tributario indica que en el caso en que se poseen acciones o semejantes, el contribuyente no posee un intangible y por tanto el costo fiscal será el mismo costo de adquisición. De igual forma, la transferencia de control sobre un negocio puede darse mediante una fusión, escisión o en la compra de un establecimiento de comercio. En este tipo de negociaciones, el valor pagado suele ser superior al valor en libros de los activos y pasivos adquiridos. El mayor valor pagado es una plusvalía, el costo fiscal es cero y no es

susceptible de ser amortizada. Ahora bien, los activos identificables que conforman el patrimonio del negocio que se transa en cualquiera de los tres tipos de operaciones que mencionamos, pueden contener activos intangibles que se adquirieron anteriormente de forma separada, en tal caso el tratamiento será como se indicó en el subtítulo anterior; pero también podrán haber activos formados por parte del vendedor y en tal caso, éstos sólo tendrán costo fiscal por el valor del contrato y estará sujeto a amortización para quien los adquiere.

Activos intangibles originados por subvenciones del Estado

Para efectos fiscales, son los derechos recibidos mediante autorización estatal para usar algún bien de su propiedad o bajo su administración; el costo fiscal inicial será el valor pagado por el activo más los costos directamente atribuibles a la preparación o puesta en marcha según el uso que se les haya determinado y su costo fiscal para la enajenación sólo podrá disminuir las amortizaciones cuando éstas se hayan deducido en periodos anteriores y por un valor que no exceda anualmente el 20% del costo fiscal.

Intangibles originados en la mejora de bienes objeto de arrendamiento operativo

Son los provenientes de mejoras a bienes arrendados en acuerdo de tipo operativo; su costo fiscal inicial será el costo devengado en el año o periodo gravable siempre que éstos no sean objeto de compensación por parte del arrendador.

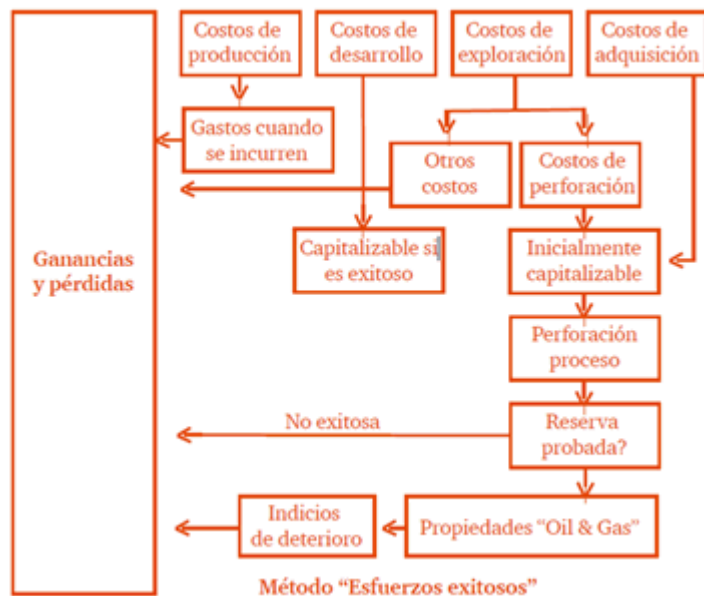
Intangibles formados internamente

Este tipo de intangible es el que nace al interior de la organización, tal es el caso del Good Will, derechos de autor y patentes de inversión; su costo fiscal es de cero (\$0) para todos los obligados a llevar contabilidad y no está sujeto a amortización. (Costos fiscal de los activos intangibles según reforma tributaria 1819 de 2016, 2017)

Costo fiscal de las inversiones

Dentro de las inversiones encontramos 6 (seis) tipos en el nuevo artículo 74-1 creado por el artículo 54 de la ley 1819, el primero son los gastos pagados por anticipado, el costo fiscal de estos corresponde a los desembolsos efectuados por el contribuyente, los cuales deberán ser capitalizados de conformidad con la técnica contable. El párrafo 68 no impide que la entidad reconozca un pago por anticipado como activo, cuando el pago por los bienes se haya realizado antes de que la entidad obtenga el derecho de acceso a los

bienes. De forma similar, el parágrafo 68 no impide que ésta reconozca el pago anticipado como un activo, cuando dicho pago por servicios se haya realizado antes de que la entidad reciba esos servicios. (NIC 32 Activos Intangibles, 2012). Esta aclaración es pertinente para tener en cuenta el tratamiento de los gastos pagados por anticipado, ya que, las normas internacionales permiten el tratamiento de estos como un activo, y no necesariamente deben manejarse como un gasto o costo directamente. El segundo de esta nueva ley es donde se reconocen los gastos de establecimiento de la NIC 38 los cuales pueden consistir en costos de inicio de actividades, tales como costos legales y administrativos soportados en la creación de una entidad con personalidad jurídica, desembolsos necesarios para abrir una nueva, o bien costos de lanzamiento de nuevos productos o procesos (costos previos a la operación). El tercero son los gastos por investigación, desarrollo e innovación; entre este concepto se encuentran la elaboración de software para su uso, venta o derechos de exploración; el cuarto es la evaluación y exploración de recursos naturales no renovables, donde el costo capitalizable corresponderá a los siguientes rubros: a) Adquisición de derechos de exploración, b) Estudios sísmicos, topográficos, geológicos, geoquímicos y geofísicos, siempre que se vinculen a un hallazgo del recurso natural no renovable; de acuerdo con las NIIF, el único método aceptado para capitalizar en la industria de OIL y GAS es el de esfuerzos exitosos de acuerdo al siguiente diagrama:



c) perforaciones exploratorias, d) excavaciones de zanjas, trincheras, apiques, túneles exploratorios, canteras, socavones, y similares, e) toma de muestras, f) actividades relacionadas con la evaluación de la viabilidad comercial de la extracción de un recurso natural, g) costos y gastos laborales y depreciaciones; según el caso considerando las limitaciones establecidas en este estatuto y h) y otros costos, gastos y adquisiciones que sean susceptibles de capitalización. El quinto son los instrumentos financieros, donde se incluye en el de renta fija el valor pagado en la adquisición más los intereses realizados linealmente y no pagados a la tasa facial y el sexto, las acciones, o partes de interés social

donde no hubo cambios, debido de que su costo fiscal se establece por el valor de adquisición.

Rentas Brutas

Las rentas brutas corresponden a los ingresos que percibe un contribuyente o empresa, descontando el costo directo de los bienes y servicios que se requieran para su obtención. Esta renta está compuesta por la suma de los ingresos netos realizados en el año o periodo gravable. Cuando la realización de tales ingresos implique la existencia de costos, la renta bruta está constituida por la suma de dichos ingresos menos los costos imputables a los mismos. Un ejemplo de estas puede ser la enajenación de activos.

Todos los contribuyentes (tanto obligados como no obligados a llevar contabilidad) que lleguen a vender a partir de enero 1 de 2017 las acciones o cuotas que posean en sociedades nacionales que no cotizan en bolsa, tendrán que tomar en cuenta dos importantes cambios que en relación con dicho tema se introdujeron a través de la Ley 1819 de diciembre 29 de 2016. En primer lugar, el artículo 56 de la Ley 1819 se encargó de modificar el artículo 90 del ET en el cual se regula la determinación de la renta o utilidad bruta en la venta de todo tipo de activos (sea activos fijos o movibles). Dicha norma siempre ha indicado que la utilidad bruta en ventas se obtiene al restar al precio de venta del activo el valor de su costo fiscal, pero que el precio de venta fijado entre las partes no puede diferir notoriamente del precio comercial que tengan los bienes de la misma especie en la fecha de su enajenación (no puede diferir en más de un 25%).

Sin embargo, el artículo 56 de la Ley 1819 de 2016 agregó el siguiente párrafo al artículo 90 del ET, este termina siendo un párrafo que solo tiene aplicación para la fijación del precio de venta por el cual se negocien las acciones o cuotas poseídas en sociedades nacionales que no cotizan en bolsa:

“PARÁGRAFO. Sin perjuicio de lo previsto en este artículo, cuando el activo enajenado sean acciones o cuotas de interés social de sociedades o entidades nacionales que no coticen en la Bolsa de Valores de Colombia o una de reconocida idoneidad internacional según lo determine la DIAN, salvo prueba en contrario, se presume que el precio de enajenación no puede ser inferior al valor intrínseco incrementado en un 15%. El mismo tratamiento previsto en este párrafo será aplicable a la enajenación de derechos en vehículos de inversión tales como fiducias mercantiles o fondos de inversión colectiva cuyos activos correspondan a acciones o cuotas de interés social de sociedades o entidades nacionales que no coticen en la Bolsa de Valores de Colombia o una de reconocida idoneidad internacional según lo determine la DIAN”.

Como puede verse, a partir de enero de 2017, para fijar el precio de venta de las acciones o cuotas que se posean en sociedades nacionales que no cotizan en bolsa, el poseedor de las acciones tendría que averiguar el “valor intrínseco” que tengan sus acciones dentro del patrimonio de la sociedad nacional y que sea un “valor intrínseco” determinado a la fecha de venta. Al respecto, se entiende que dicho “valor intrínseco” debe ser calculado sobre el patrimonio neto contable y no sobre el patrimonio líquido fiscal de la sociedad. Una vez determinado dicho “valor intrínseco”, el precio de venta por el cual presumirá la DIAN que debieron haberse vendido las acciones o cuotas equivaldrá a tomar el mismo e incrementarlo en un 15%.

En todo caso, se entiende que el cálculo antes comentado solo es un referente para que la DIAN pueda terminar objetando el precio de venta con el cual se terminen negociando las acciones o cuotas, pero no impide que en la práctica el vendedor sí pueda vender sus acciones por un menor valor si se tienen las respectivas justificaciones para ello.

El segundo cambio introducido con la misma Ley 1819 de 2016 y que afectará a las operaciones de ventas de acciones o cuotas poseídas en sociedades nacionales que se lleven a cabo a partir de enero de 2017, es el que se llevó a cabo mediante el artículo 376 de la mencionada Ley, el cual derogó el inciso primero del artículo 36-1 del ET, norma en la cual se leía lo siguiente: “De la utilidad obtenida en la enajenación de acciones o cuotas de interés social, no constituye renta ni ganancia ocasional, la parte proporcional que corresponda al socio o accionista, en las utilidades retenidas por la sociedad, susceptibles de distribuirse como no gravadas, que se hayan causado entre la fecha de adquisición y la de enajenación de las acciones o cuotas de interés social”.

Por tanto, a partir del año 2017, si la venta de las acciones o cuotas poseídas en sociedades nacionales que no coticen en bolsa es una venta que arroja “utilidad”, en ese caso el vendedor de las acciones o cuotas ya no podrá restar como “utilidad no gravada” en su declaración de renta aquella parte que le correspondiera dentro de las utilidades que estuviesen acumuladas en el patrimonio de la sociedad y que hubieran sido utilidades que algún día le habrían llegado a entregar como utilidades no gravadas.

Deducciones

Deducciones Procedentes

Serán aceptadas fiscalmente las siguientes deducciones siempre y cuando se encuentren debidamente soportadas, hagan parte del giro ordinario del negocio, y bajo las siguientes limitaciones: 1. Atenciones a clientes, proveedores y empleados, tales como regalos, cortesías, fiestas, reuniones y festejos. El monto máximo que deducir por la totalidad de estos conceptos es el 1% de ingresos fiscales netos y efectivamente realizados.

2. Los pagos salariales y prestacionales, cuando provengan de litigios laborales, serán deducibles en el momento del pago siempre y cuando se acredite el cumplimiento de la totalidad de los requisitos para la deducción de salarios. (Congreso de la República, 2016, págs. Art. 107-1). Estos conceptos habían sido reiteradamente rechazados por la DIAN amparados en los criterios jurisprudenciales plasmados en Sentencias 16877 de 2009 y 18038 de 2011.

Dentro del artículo 115-2 se establece que a partir del 2017 los contribuyentes tendrán derecho a deducir para el cálculo de su base gravable del impuesto sobre la renta el valor pagado por concepto del Impuesto sobre las Ventas por la adquisición o importación de bienes de capital gravados a la tarifa general. Debe observarse que hasta el año 2016 sólo se encontraba autorizado descontar dos puntos de este impuesto.

Incluido en el tema de subcapitalización donde se establece el límite para la procedencia de la deducción de los gastos por concepto de intereses, se evidencia una excepción. Para los créditos otorgados por entidades sometidas a la vigilancia de la Superintendencia Financiera de Colombia o entidades del exterior que estén sometidas a vigilancia de la autoridad encargada de la supervisión del sistema financiero, siempre que el contribuyente del impuesto sobre la renta y complementarios, sea un operador de libranzas y esté sometido a un régimen de regulación prudencial por parte de la Superintendencia de Sociedades. Esta autorización sólo se encontraba prevista para las entidades vigiladas por la Superintendencia Financiera.

Las inversiones o donaciones que se realicen en investigación, desarrollo tecnológico e innovación, de acuerdo con los criterios y las condiciones señaladas por el documento CONPES 3834 de 2015, serán deducibles en el periodo gravable en que se realicen, esta deducción podrá ser solicitada de manera concurrente con el descuento tributario previsto por el mismo concepto. Dando claridad a este punto, los criterios y condiciones para la calificación de proyectos y el procedimiento para el registro de los mismos, así como el monto máximo que se puede solicitar como deducción, se encuentran actualmente establecidos en el Acuerdo 09 de agosto 8 de 2014, proferido por el Consejo Nacional de Beneficios Tributarios en Ciencia, Tecnología e Innovación. También el valor de los activos que se donen será el menor entre el valor comercial y el costo fiscal del bien donado. Sin embargo, las donaciones que no tengan condición por parte del donante deberán registrarse como ingresos que darán lugar a rentas exentas siempre que se destinen a la actividad meritoria. Si la donación está condicionada¹⁵ por el donante, debe registrarse directamente en el patrimonio, para ser usada la donación y sus rendimientos en las actividades meritorias. Por último, las donaciones efectuadas a entidades sin ánimo de lucro que no hacen parte del régimen especial no serán descontables de la renta y serán ingresos gravables para las entidades receptoras.

¹⁵ Obligación del donante de transferir un bien si es que el donatario cumple con alguna condición futura e incierta.

Pagos no deducibles

No podrán ser deducibles las siguientes partidas: Las expensas provenientes de conductas típicas consagradas en la ley como delito sancionable a título de dolo, las deducciones devengados por concepto de la aplicación del método de participación patrimonial, incluyendo las pérdidas, el impuesto sobre la renta y complementarios y los impuestos no comprendidos en el artículo 115 del estatuto tributario, las multas, sanciones, penalidades, intereses moratorios de carácter sancionatorio y las condenas provenientes de procesos administrativos, judiciales o arbitrales, las distribuciones de dividendos, los impuestos asumidos de terceros, los intereses que excedan la tasa más alta autorizada a cobrar por los establecimientos bancarios, los cuales no procederán ni como costo o deducción, ni vía capitalización, las regalías pagadas a vinculados económicos del exterior o zonas francas, sobre intangibles formados en el territorio nacional, tampoco serán procedentes las deducciones de regalías asociadas a la adquisición de productos terminados; para el sector financiero no son deducibles la provisión de cartera sobre créditos, coeficiente de riesgos, bienes recibidos en dación de pago y contratos de leasing que excedan los límites requeridos por la ley y la regulación del sector financiero, incluso si media una sugerencia de la Superintendencia Financiera y por último los costos y gastos del exterior cuando se verifique que el beneficiario efectivo es directa o indirectamente en más de un 50% el mismo contribuyente. (Reforma Tributaria Resumen Ejecutivo, 2017)

Prestaciones sociales y parafiscales

A su vez se estableció que, para la deducción de las prestaciones sociales, aportes parafiscales e impuestos, se deben encontrar efectivamente pagados previamente a la presentación de la declaración inicial del impuesto sobre la renta. Esto quiere decir que para los contribuyentes obligados a llevar contabilidad se modifica la oportunidad de solicitar como deducibles estas erogaciones las cuales pasan del pago a su devengo, sin embargo, se exige que en todo caso deben ser pagadas antes de la presentación inicial de la declaración de renta. (Reforma Tributaria Resumen Ejecutivo, 2017)

Deducción por depreciación

La deducción por depreciación presenta cambios importantes que afectarán los activos productores de renta adquiridos a partir del año 2017 y siempre y cuando hayan prestado servicios en el periodo gravable así:

Base de cálculo: la base para determinar la alícuota deducible se determinará por la diferencia entre el costo fiscal y el valor residual¹⁶ del mismo, la cual se determinará de acuerdo con la técnica contable.

Vida útil: Se determinará de acuerdo con la técnica contable, sin embargo, para efectos fiscales, la alícuota a deducir no puede exceder las tasas máximas que se establecerán vía reglamento por el Gobierno Nacional, las cuales oscilarán entre el 22% y el 33%.¹⁷

Como se aprecia a partir del año 2017 para una parte importante de activos se incrementa la vida útil y por consiguiente se disminuye la alícuota anual procedente, y en todo caso advierte la ley que se presentarán diferencias entre la depreciación fiscal y la reflejada en la contabilidad. Esto debido a que, con los nuevos marcos técnicos normativos, la vida útil de un activo se definirá en términos de la utilidad que se espere que aporte a la entidad. La política de gestión de activos llevada a cabo por la entidad podría implicar la disposición de los activos después de un período específico de utilización, o tras haber consumido una cierta proporción de los beneficios económicos incorporados a los mismos. Por tanto, la vida útil de un activo puede ser inferior a su vida económica. La estimación de la vida útil de un activo es una cuestión de criterio, basado en la experiencia que la entidad tenga con activos similares. (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad, 2012)

Depreciación por componentes: La alícuota de depreciación del componente no puede ser superior a la permitida para el elemento de propiedad, planta y equipo.

Depreciación acelerada: Se podrá incrementar la alícuota anual en un 25%, si el bien depreciable se utiliza diariamente por 16 horas y proporcionalmente en fracciones superiores, siempre y cuando esto se demuestre, este tratamiento no es aplicable a los bienes inmuebles. A su vez la actividad de generación a partir de las fuentes no convencionales de energía gozará del régimen de depreciación acelerada a una tasa anual de depreciación no mayor al 20%. (Ley 1715 de 2014)

Derogatoria del CREE y efectos en el impuesto de renta

Uno de los puntos más relevantes que devienen de la promulgación de la ley 1819 de 2016, es la derogatoria del impuesto sobre la renta para la equidad CREE, establecida

¹⁶ El valor residual, valor de salvamento o “valor de rescate” de un activo es una parte de su costo que no se deprecia, porque es el precio “que se recibiría en la actualidad si el activo estuviera en la edad y condiciones que se esperan al final de su vida útil”. (NIC 16 Propiedades, planta y equipo, 2012)

¹⁷ Revisar la tabla encontrada en el capítulo Costo de los activos fijos

con la reforma tributaria del año 2012, a partir del año gravable 2017, tributo que estuvo vigente por los años gravables 2013, 2014, 2015 y 2016. Esta derogatoria generó que varios de sus efectos se incorporaran en el impuesto de renta, por ello la tarifa del 25% del impuesto se incrementa recogiendo los efectos de la tarifa del CREE del 9% y se la sobretasa al CREE del 8% para el año gravable 2017 y 9% para el año gravable 2018 y se mantiene la exoneración de aportes al SENA, ICBF Y SENA y al sistema de seguridad social en salud.

Las entidades beneficiarias de la exoneración de aportes y contribuciones a seguridad social sobre los trabajadores son:

Las sociedades y personas jurídicas y asimiladas contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta y complementarios, correspondientes a los trabajadores que devenguen, individualmente considerados, menos de diez (10) salarios mínimos mensuales legales vigentes.

Los consorcios, uniones temporales y patrimonios autónomos empleadores en los cuales la totalidad de sus miembros estén exonerados del pago de los aportes y contribuciones. Los usuarios de zona franca sometidos a la tarifa del 20%, los contribuyentes que liquiden la tarifa del impuesto de renta del 9% prevista para los beneficiarios de rentas exentas de hoteles, ecoturismo, contratos de leasing y la de nuevos cultivos de tardío rendimiento previstos en la ley 939 de 2004; empresas comerciales e industriales del estado y las sociedades de economía mixta que ejerzan los monopolios de juegos de suerte y azar y alcoholes, los beneficiarios de la progresividad del impuesto de renta y las empresas editoriales con objeto social exclusivo en la actividad de edición científica o cultural. Sin embargo, este beneficio no aplicará a las entidades pertenecientes al Régimen Tributario Especial. (Ley 1819 de 2016).

Renta presuntiva

El artículo 188 del estatuto tributario, modificado por el artículo 95 de la ley 1819 de 2016, establece “para efectos del impuesto sobre la renta, se presume que la renta líquida del contribuyente no es inferior al tres y medio por ciento (3.5%) de su patrimonio líquido, en el último día del ejercicio gravable inmediatamente anterior. A partir del año 2006, con la entrada en vigor de la ley 1111, se había reducido el porcentaje de renta presuntiva del 6% al 3%. Esto quiere decir que la base de presunción sobre la que se liquida la renta presuntiva sufrió un incremento al pasar del 3% al 3.5%, y el exceso de ésta vs la renta determinada por el sistema ordinario, se podrá seguir compensando dentro de los 5 años siguientes, pero sin la posibilidad de reajustarla fiscalmente.

Rentas exentas

Para las rentas exentas, se deben realizar los siguientes análisis, debido a que, se pueden presentar confusiones dentro de los diferentes artículos del estatuto tributario donde se habla de este tema, como lo son el número 207-2, el 235-2 y por último el 191, entre otros. A continuación, se mostrarán las siguientes aclaraciones:

1) Artículo 207-2 numeral 1 (Venta de energía eléctrica generada con base en los recursos eólicos, biomasa o residuos agrícolas): Su beneficio era solo durante los 15 años siguientes al 2002; por tanto, el 2017 sería el último año para disfrutar del beneficio. La reforma tributaria 1819 de 2016 no afecta el uso de esta renta exenta durante el 2017, pues el numeral 2 de artículo 376 dice que este numeral pierde vigencia a partir de 2018. Ahora bien, aunque hasta aquí se entiende que los contribuyentes que devenguen rentas de esta actividad podrán restarlas como exentas sólo por el 2017 y no pagarían ningún valor, ni siquiera sobre la renta presuntiva, pues los seguiría beneficiando lo que manifiesta el numeral 13 del artículo 191 del ET y posteriormente en el 2018 sus rentas serían gravadas, debe atenderse también a la disposición del numeral 7 del nuevo artículo 235-2, adicionado por el artículo 99 de ley de reforma, en el que se indica que la venta de energía eléctrica generada con base en energía eólica, biomasa o residuos agrícolas, solar, geotérmica o de los mares constituirá renta exenta para las generadoras que cumplan con dos requisitos ahí enunciados, durante 15 años que vencerían en el 2031. (Rentas exentas del artículo 207-2 del ET: modificaciones de la Ley 1819 de 2016 (Parte I), 2017)

2) Artículo 207-2 numeral 2 (Transporte Fluvial): Su beneficio fue solo por 15 años que es finalizarían durante 2017 pues el nuevo párrafo 1 del artículo 207-2 dice que es a partir del 2018 que sus rentas empiezan a estar gravadas. Igual que el punto anterior, todas estas confusas modificaciones y derogatorias que hizo la reforma tributaria al artículo 207-2 quedan superadas cuando analizamos la indicación del nuevo artículo 235-2 que en su numeral 8 cataloga como renta exenta la prestación del servicio de transporte fluvial con embarcaciones y planchones de bajo calado, por un término de 15 años que empieza con la vigencia de la reforma tributaria y por tanto finaliza en el 2031.

3) Artículo 207-2 numeral 6: (aprovechamiento de nuevas plantaciones forestales) El beneficio de renta exenta para quienes obtengan rentas del aprovechamiento de nuevas plantaciones forestales no tenía un límite en el tiempo y, por tanto, se entendía que las nuevas plantaciones forestales que se efectuaron desde enero de 2003 en adelante y que cumplían ciertos requisitos (ver artículos 13 y 14 del Decreto 2755 de 2003) podían aplicarse el beneficio en el impuesto de renta más no en el CREE. Sin embargo, el numeral 1 del artículo 376 de la reforma deroga este numeral, dando a entender que dicho tipo de rentas se convierten a gravadas a partir del 1 de enero de 2017; pero en paralelo el nuevo artículo 235-2 que creó la reforma tributaria mediante su artículo 99, indica en el numeral 4 que serán rentas exentas desde el 1 de enero de 2018, las rentas obtenidas del aprovechamiento de nuevas plantaciones forestales, incluida la guadua. (Rentas exentas del artículo 207-2 del ET: modificaciones de la Ley 1819 de 2016 (Parte II))

Hasta este punto, podría entenderse que las modificaciones introducidas por la reforma tributaria retiran el beneficio solo por 1 año, sin embargo, el párrafo 2 del nuevo artículo 235-2

aclara posteriormente que estas rentas exentas se aplicarán también por el año 2017 siempre que se cumplan los requisitos establecidos en el Estatuto.

4) Artículo 207-2 numeral 9 (Utilidad en la enajenación de predios destinados a los fines del literal b y c del artículo 58 de la Ley 388 de 1997): Este beneficio aplica a todos los nuevos proyectos que se lleven a cabo desde enero de 2003 en adelante para la construcción de vivienda de interés social que se mencionan en el literal b del artículo 58 de la Ley 388 de 1997; también aplica a todos los nuevos proyectos que se realicen desde enero de 2003 en adelante para la construcción de espacios públicos urbanos que se mencionan en el literal c del artículo 58 de la Ley 388 de 1997. El beneficio de renta exenta se les concede durante todo el tiempo que dure la ejecución y la liquidación del proyecto, este período no puede exceder los 10 años; este beneficio les ha sido útil tanto en renta, como en el CREE.

Ahora bien, aunque el artículo 376 de la reforma derogó en su numeral 1 este beneficio de renta exenta, por lo que se entendería que esta actividad pasa a estar gravada desde el 2017; sin embargo, el nuevo artículo 235-2 del ET, agregado mediante el artículo 99 de la ley de reforma, indica en su numeral 6 que seguirán estando exentas 5 tipos de rentas asociadas a la vivienda de interés social y a la de interés prioritario, desagregadas en dicho numeral. (Rentas exentas del artículo 207-2 del ET: modificaciones de la Ley 1819 de 2016 (Parte III), 2017)

Por lo anterior, las rentas exentas que desaparecen a partir del año 2017 y quedan gravadas a la tarifa especial del 9% según lo establecido en el artículo 240 del estatuto tributario (excepto el numeral 11) son las siguientes:

- 1) Artículo 207-2 numeral 3 (Nuevos hoteles que se construyan hasta diciembre de 2017)
- 2) Artículo 207-2 numeral 4 (Servicios de hoteles existentes a diciembre de 2002 con posterior ampliación o remodelación)
- 3) Artículo 207-2 numeral 5 (Servicio de ecoturismo)
- 4) Artículo 207-2 numeral 7 (Rentas para entidades financieras que efectúan operaciones de Leasing habitacional con contratos que deben tener duración superior a 10 años)
- 5) Artículo 207-2 numeral 11: Los rendimientos generados por la reserva de estabilización que constituyen las sociedades administradoras de fondos de pensiones y cesantías. Dentro del párrafo 1 del artículo 207-2 adicionado por el artículo 98 de la ley 1819 de 2016, se establece que las rentas de que trata el numeral estarán gravadas con el impuesto sobre la renta a partir de 2018. No obstante, el numeral 1 del Art. 376 de la Ley 1819 de 2016 dispuso la derogatoria del mismo numeral a partir de la vigencia de la misma.

Las rentas exentas que desaparecen a partir de 2018:

1) Artículo 207-2 numeral 10: La prestación de servicios de sísmica para el sector de hidrocarburos, por un término de 5 años contados a partir de la vigencia de la presente ley. Se debe tener en cuenta que este beneficio solo se pudo usar hasta el año 2007. El artículo 376 de la Ley de reforma enuncia que este es derogado a partir del 2017, sin embargo, esto puede entenderse como una depuración de la normativa, dado que este beneficio perdió vigencia hace varios años.

2) Artículo 207-2 numeral 8: Los nuevos productos medicinales y el software, elaborados en Colombia y amparados con nuevas patentes registradas ante la autoridad competente¹⁸, siempre y cuando tengan un alto contenido de investigación científica y tecnológica nacional, certificado por Colciencias o quien haga sus veces, por un término de diez (10) años a partir de la vigencia de la presente ley. El Art. 161 de la Ley 1607 de 2012, prorrogó la vigencia del numeral 8 de este artículo respecto de la producción de software nacional, por el término de cinco (5) años, contados a partir del 1 de enero de 2013. (Estatuto Tributario PwC 2017).

El único numeral que no tuvo modificaciones fue el 12 (Rendimientos financieros que se ganan en Colombia algunas entidades extranjeras con las que se han suscrito acuerdos de cooperación) el cual se creó con la ley 1739 de 2014, ya que, estas rentas exentas no fueron enunciadas ni en la nueva versión de los artículos 207-2 y 240, ni derogadas en el último artículo de la reforma; por tanto, se entiende que sí podrían seguir siendo restadas como exentas en el 2017 y siguientes.

Pérdidas fiscales

La norma inicial del E.T. permitía compensar pérdidas fiscales en los cinco (5) períodos gravables siguientes sin ningún monto límite. Posteriormente, la Ley 788 de 2002 fijó un término de 8 años sin exceder anualmente del 25% del valor de la pérdida fiscal. Posteriormente, el Artículo 5 de la Ley 1111 de 2006 que modificó el Artículo 147 del E.T, no establecía límites para la compensación de pérdidas fiscales de sociedades. Finalmente, con la Ley 1819 de 2016 las pérdidas podrán ser compensadas en los 12 períodos gravables siguientes sin montos límites. A su vez las pérdidas fiscales no podrán ser reajustadas tributariamente. Esto quiere decir que las pérdidas fiscales se podrán compensar en un tiempo mayor, ya que, antes de la reforma solo se podían compensar hasta dentro de 5 años.

¹⁸ El Consejo Nacional de Beneficios Tributarios en Ciencia, Tecnología e Innovación, mediante el Acuerdo 9 de 2014 modificado por el Acuerdo 12 de 2015, fijó los procedimientos, criterios y condiciones para el acceso al beneficio contemplado en este numeral. (Estatuto Tributario PwC 2017)

Descuentos tributarios

A partir del año 2017, se consagran como descuentos tributarios los siguientes:

1) Las inversiones directas efectuadas por los contribuyentes para la conservación y el mejoramiento del medio ambiente, limitado al 25% del impuesto, los valores no descontables podrán ser aplicados en los 4 periodos siguientes. Además, en su párrafo donde indica que el reglamento aplicable al artículo 158-2 del estatuto tributario será aplicable al artículo 255, en donde el Artículo 158-2 del E.T. regulaba el tratamiento de estas inversiones como deducción, norma que fue derogada expresamente por el Art. 376 de la L. 1819 de 2016.

2) Las inversiones que se realicen en investigación, desarrollo tecnológico e innovación, de acuerdo con los criterios y las condiciones señaladas por el documento CONPES 3834 de 2015, el cual no podrá exceder el 25% del impuesto de renta, los valores no descontables podrán ser aplicados en los 4 periodos fiscales siguientes.

3) Las donaciones efectuadas a entidades sin ánimo de lucro ESAL que hayan sido calificadas y a las entidades no contribuyentes del impuesto de renta previstas en los artículos 22 y 23 del Estatuto Tributario, directas efectuadas por los contribuyentes con el límite del 25% del impuesto sobre la renta. Adicionalmente como una segunda limitación a estos descuentos la ley señala que la suma de ellos no podrá exceder el 25% del impuesto de renta del ejercicio. (Reforma Tributaria Resumen Ejecutivo, 2017)

Tarifa General

La tarifa del impuesto de renta se modifica para reconocer el efecto de la derogatoria del CREE, y se incorpora una sobretasa a este impuesto a partir del año gravable 2017, así:

Concepto	2017	2018	2019 y siguientes
Tarifa General	34%	33%	33%
Sobretasa	6%	4%	N/A
Total	40%	37%	33%

La nueva sobretasa para el impuesto sobre la renta aplicará solamente a partir de una base gravable igual o superior a ochocientos millones de pesos (\$800.000.000). Esta sobre tasa estará sometida al recaudo vía anticipo del cien por ciento (100%) de su valor, calculado sobre la base gravable inmediatamente anterior, deberá pagarse en dos cuotas iguales anuales en los plazos que al efecto disponga el gobierno nacional. Cabe aclarar, que por medio de la Ley 1607 de 2012 se estableció una nueva tarifa del impuesto sobre la renta para sociedades nacionales y extranjeras del 25%, a su vez, creó un nuevo impuesto denominado impuesto sobre la renta para la equidad – CREE, cuya tarifa era del 8%, pero temporalmente hasta el año 2015 se fijó en el 9%.

Posteriormente, mediante la Ley 1739 de 2014 se estableció la tarifa permanente del 9% para este último tributo referido, el cual fue eliminado mediante la Ley 1819 de 2016. También, se debe tener en cuenta que la firmeza en las declaraciones de renta aumento un año, y se añadió 4 años más para los contribuyentes sujetos al Régimen de Precios de Transferencia.¹⁹

Conciliaciones Fiscales

Importante observar que el artículo 137 de la ley 1819 de 2016 prevé que los contribuyentes obligados a llevar contabilidad deberán contar con el control de las diferencias que surjan entre la aplicación de los nuevos marcos técnicos normativos contables y las disposiciones de este estatuto, indicando que el no disponer de este se considerará una irregularidad de la contabilidad, hecho que es sancionable. (Reforma Tributaria Resumen Ejecutivo, 2017) Las disposiciones normativas que establecen el marco técnico contable vigente en Colombia son las siguientes la Ley 1314 de 2009, regula los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información aceptados en Colombia, señala las autoridades competentes, el procedimiento para su expedición y determina las entidades responsables de vigilar su cumplimiento. Mediante el Decreto Único 2420 de 2015 se recopiló la reglamentación expedida por el Gobierno Nacional de la Ley 1314 de 2009 que fue emitida entre los años 2012 y 2014 para los preparadores de información financiera de los Grupos 1, 2 y 3 (D. 2706 y 2784 de 2012, 1851, 3019, 3022, 3023 y 3024 de 2013, y 2265, 2267 y 2615 de 2014). Así mismo, se adicionaron las nuevas normas y enmiendas emitidas por el IASB en español durante el año 2014. De igual forma, se incluyeron aclaraciones sobre las derogatorias de normas anteriores en materia contable, estableciendo vigencias especiales para algunas disposiciones del Decreto y se recopilaron las normas aplicables a los revisores fiscales (auditores) para el ejercicio de sus funciones. El Decreto Único 2420 de 2015 fue modificado por el Decreto 2496 de 2015, mediante el cual se realizaron aclaraciones particulares para el sector solidario y las cajas de compensación frente al proceso de adopción del nuevo marco técnico contable. Posteriormente, se realizó una nueva modificación mediante el Decreto 2131 de 2015 que incorporó las enmiendas efectuadas por el IASB a las NIC 7, NIC 12 y NIIF 15, cuyo contenido técnico se incorporó en la sección de anexos del Decreto 2420 con el No. 1.2. (Estatuto Tributario PwC 2017).

Bases fiscales antes del Estado Situación Financiera de Apertura

A través de la adición del Capítulo IV al Título II, Libro I del Estatuto Tributario, por el artículo 123 de la Ley 1819 de 2016 se agregaron disposiciones fiscales sobre algunos elementos del Estado de Situación Financiera de Apertura ESFA.

La adición del artículo 289 al Estatuto Tributario contempló una serie de consideraciones sobre los efectos del Estado de Situación Financiera de Apertura aplicables para el impuesto de renta y complementario. Estas consideraciones abordan principalmente aspectos en cuanto a activos, pasivos, cambios en las políticas contables y errores contables, elementos susceptibles a modificaciones conforme al proceso de adopción por primera vez. Los dos primeros numerales establecen consideraciones fiscales sobre la reexpresión y valoración de activos y pasivos, así como

¹⁹ Vinculados económicos del exterior, vinculados ubicados en zonas francas nacionales y paraísos fiscales. (Reforma Tributaria Resumen Ejecutivo, 2017)

el no reconocimiento de ciertas de estas partidas conforme al Estándar Internacional. Producto de la adopción por primera vez del Estándar Internacional de Información Financiera, se estableció como requerimiento la elaboración del denominado Estado de Situación Financiera de Apertura (ESFA) el cual sirvió como punto de partida para el reconocimiento de partidas y transacciones bajo el nuevo Estándar, de tal manera que una entidad que presente sus primeros estados financieros bajo el correspondiente nuevo marco, pueda hacerlo con la suficiente puntualidad. En todo caso, se debe tener presente que el ESFA es un informe interno de la entidad, elaborado, según hemos señalado, como un instrumento de análisis en el proceso de convergencia.

En este proceso, como era de esperarse, se generarían una serie de ajustes producto de las diferencias generadas entre las políticas anteriores, las aplicadas a partir del Estándar y las de la posterior aplicación en los procedimientos de medición y clasificación de las distintas partidas de los estados financieros.

En todo caso, el ESFA debió ser elaborado con corte al 1 de enero del 2014, 2015 e incluso 2016, de acuerdo con los marcos técnicos normativos aplicables a cada Grupo o a las autorizaciones de aplazamiento indicadas en el Decreto 2496 de 2015.

Como se ha mencionado, la actual reforma tributaria contempló unas disposiciones fiscales sobre los efectos del ESFA. El numeral 1° del artículo 289 del Estatuto Tributario dispuso dos aspectos para tener en cuenta; por un lado, que la reexpresión de activos y pasivos, producto de la adopción por primera vez, para efectos fiscales no generarán nuevos ingresos o deducciones, si dichos activos y pasivos ya hubiesen generado ingresos o deducciones en períodos anteriores. De igual forma, los nuevos valores determinados de los activos y pasivos producto de la aplicación del nuevo marco técnico contable no tendrán efecto fiscal y deberá conservarse los valores patrimoniales declarados fiscalmente en el año o período gravable anterior.

Al respecto, recordemos que el Estándar establece que el proceso de elaboración del ESFA implicaría, entre otros procedimientos:

- 1) Reconocer todos los activos y pasivos conforme al marco técnico contable aplicable.
- 2) Reclasificar las partidas que, conforme a la aplicación del Estándar frente al anterior marco normativo, no se encuentren reconocidos en la partida adecuada.
- 3) Aplicar el Estándar Internacional al medir todos los activos y pasivos reconocidos.

Estas situaciones, y por ende esta disparidad con lo fiscal, se pueden presentar en múltiples transacciones. Por ejemplo, las estimaciones bajo el Estándar Internacional sobre el deterioro de cartera, inventarios y demás activos a los que se aplique el método de medición al costo o costo amortizado presentarán diferencias en su información financiera al seguir las disposiciones contables, y no las tributarias. De igual forma, estimaciones como las vidas útiles, valores residuales y valor razonable de algunos activos podrán presentar igual disparidad con la norma fiscal.

En cuanto al numeral 2° se establece, siguiendo la misma línea normativa, que las partidas de activos y pasivos que, por efectos de la aplicación del Estándar Internacional por primera vez, no cumplan con los requisitos para ser reconocidos como tal deberán mantener el valor patrimonial del año o período gravable anterior, es decir, el valor declarado. El Estándar Internacional explícitamente requirió que en el ESFA no se reconocieran activos o pasivos si el marco normativo no lo permite. De esta forma, estas diferencias frente a la norma fiscal presentadas a partir del Estado Financiero de Apertura no tendrán ningún efecto fiscal y se deberá, por tanto, conservar los valores y las estimaciones declaradas fiscalmente para efectos de la presentación de la información tributaria. (ESFA y sus usos fiscales a partir de la Ley de reforma tributaria 1819 de 2016, 2017)

El numeral 3° del artículo 289 del Estatuto Tributario contempló que los costos atribuidos a los activos y pasivos producto de la adopción por primera vez del Estándar de Información Financiera no tendrían efectos fiscales, tomándose como referencia el costo fiscal de los activos y pasivos declarados en el año o periodo gravable anterior al periodo de adopción por primera vez. Esta disparidad puede presentarse en estimaciones como las relacionadas con deterioros de cartera, inventarios y otros activos medidos al costo o costo amortizado las cuales se realizarán atendiendo requerimientos de los Estándares Internacionales que en muchos casos divergen de las disposiciones fiscales.

Por su parte, el numeral 4° del artículo dispuso que los activos que a la fecha de iniciación del proceso de convergencia se encontraran totalmente depreciados o amortizados fiscalmente, no se les reconocerá para efectos fiscales una nueva deducción por depreciación o amortización. En la aplicación del Estándar Internacional, como ha sido abordado en anteriores editoriales, las estimaciones efectuadas en la medición posterior de los activos, como la determinación de las vidas útiles y los valores residuales se basan en análisis financieros y atendiendo las realidades económicas de las entidades. Lo cual evidentemente pudo generar la situación contemplada en este numeral, al encontrarse en esas fechas activos completamente depreciados o amortizados los cuales cuentan con vidas útiles más prolongadas o valores residuales mayores al costo inicial, que en su momento no se consideraron debido a la preponderancia de utilizar las normas fiscales en las estimaciones contables.

Los numerales 5° y 6° del nuevo artículo 289 del Estatuto Tributario contempla las disposiciones fiscales sobre los ajustes contables por los cambios en las políticas contables y la corrección de errores de periodos anteriores, respectivamente. En cuanto a los ajustes por cambios de políticas contables, estos no tendrán efectos sobre el impuesto de renta y complementario frente a lo cual se determina que el costo fiscal remanente de los pasivos y activos será el declarados fiscalmente en el periodo gravable anterior antes del cambio de dicha política. Sobre los ajustes contables por correcciones de errores de periodos anteriores se establece el procedimiento para su reconocimiento fiscal, atendiendo las disposiciones de los artículos 588 y 589 del Estatuto Tributario. Estos artículos establecen los procedimientos respectivos para las correcciones de las declaraciones tributarias que aumenten el impuesto o disminuyan el saldo a favor (Art. 588) o disminuyan el valor a pagar o aumenten el saldo a favor (Art. 589). Este numeral contempla igualmente que en el escenario que el contribuyente no realice las correcciones respectivas, que surgen de estos errores según las disposiciones del artículo 588 y 589 el E.T, el costo fiscal remanente de los activos y pasivos será el declarado fiscalmente en el año o período gravable anterior, antes del ajuste de corrección del error contable, conservando así dicho “error contable” para efectos fiscales según lo declarado. En cualquier escenario, el cambio de las políticas

contables, así como los ajustes contables por correcciones de errores de periodos anteriores deberán estar debidamente soportados y certificados por contador público y revisor fiscal cuando sea del caso, de acuerdo con lo dispuesto por el parágrafo 1° de este artículo.

El ultimo numeral de este artículo dispuso que este hecho, producto de la conversión al nuevo marco técnico normativo no será susceptible de distribución como dividendo, para efectos fiscales, hasta tanto dicho incremento “no se haya realizado de manera efectiva, bien sea, mediante la disposición o uso del activo respectivo o la liquidación del pasivo correspondiente.” Extendiendo la aplicación de esta disposición en el escenario de un cambio de marco técnico normativo (como el surgido en un cambio de grupo) y en el cual se deberá elaborar un nuevo Estado de Situación Financiera de Apertura. (ESFA y sus usos fiscales a partir de la Ley de reforma tributaria 1819 de 2016 (Parte II), 2017)

Con lo anterior se deduce que el ESFA es la primera confesión fiscal de las empresas, esto debido a que, según la sentencia No C-1018 del 2012 de la Corte Constitucional permite la remisión a la contabilidad bajo NIIF para fines tributarios, también, el artículo 7 del decreto 2548 de 2014 donde este indica que los ajustes NIIF son plena prueba para efectos fiscales. Un ejemplo acerca de este tema es el siguiente: una empresa recibió un bien en dación de pago por \$300 millones. La cartera ya se había deducido fiscalmente, pero la empresa no declaró la recuperación de deducciones establecido en el artículo 196 (Renta líquida por recuperación de deducciones en bienes depreciados) del estatuto tributario, sin embargo, en el ESFA se incluyó este bien, las consecuencias de la colocación de este bien acarreó sanciones fiscales, inexactitud, rechazo de costos, etc. A su vez el nuevo artículo 289 del estatuto tributario, adicionado por el artículo 123 de la ley 1819 de 2016, establece que se debe emitir una certificación y dictamen adicional a los Estados Financieros anuales. En este nuevo documento el contador y/o revisor fiscal según sea el caso, debe aseverar que los ajustes NIIF por ESFA, no afectan el impuesto de renta. Además, debe incluir que, no son deducibles depreciaciones por valorar activos en el ESFA y que los activos y pasivos eliminados para NIIF, deben mantener su base fiscal (incluyendo los diferidos).

Por esta razón hacia adelante, programas de fiscalización y cruces de información con superintendencias y terceros implican no sólo pedir la certificación mencionada anteriormente, si no también, revisar las diferencias en ESFA para buscar inconsistencias contables y discrepancias con la tributación.

A continuación, se mostrará un ejemplo de la empresa XYZ para evidenciar algunos de los cambios introducidos al impuesto de renta por medio de la reforma tributaria.

- 1) En enero 01 del año X1, recibió en arrendamiento financiero con opción de compra una máquina cuyo costo en el almacén es de \$80.000.000 y se venía depreciando con el método de reducción de saldos en donde el factor de depreciación es del 25%.
- 2) En enero 01 del año X2, compró un edificio por valor de \$100.000.000.

- 3) En enero 01 del año X2, adquirió un vehículo importado por valor de \$80.000.000 con un arancel del 20% e IVA a la tarifa general.
- 4) En febrero 20 del año X2, compró mercancía por valor de \$40.000.000 con un descuento por pronto pago del 10%.
- 5) En marzo 16 del año X2, realizó una donación por valor de \$10.000.000 a una entidad clasificada en el régimen tributario especial.
- 6) En agosto 03 del año X2, realizó una inversión en control y mejoramiento del medio ambiente por valor de \$7.000.000.
- 7) En septiembre 10 del año X2, vendió 5.000 acciones a precio de mercado de \$10.000, estas acciones tienen un valor intrínseco de \$9.500.
- 8) En octubre 10 del año X2, adquirió un servicio de mantenimiento de equipos por valor de \$2.000.000, pero el proveedor no le entregó la factura. Sin embargo, en el mes de enero del año X3 llegó el documento.
- 9) La entidad causó la retención del impuesto de industria y comercio del bimestre noviembre – diciembre por valor de \$1.000.000 del año X2, y la pago en el año X3.
- 10) La entidad causó la seguridad social del mes de diciembre del año X2 por valor de \$4.000.000, y la pago en el siguiente año gravable.
- 11) En diciembre 23 del año X2, la empresa XYZ le entrega a ABC mercancías por \$50.000.000, que le habían costado \$35.000.000, la empresa ABC no recibe facturas desde el día 20 de diciembre por razones de cierre. La empresa XYZ también le prestó servicios a ABC por un precio de \$20.000.000 para lo cual debió incurrir en costos de \$12.000.000.
- 12) A final del año X2 la entidad obtuvo: Ingresos por valor de \$200.000.000, costos por \$30.000.000, gastos deducibles por \$40.000.000 y su patrimonio líquido es de \$200.000.000. El comparativo según estas circunstancias antes y después de la reforma tributaria es el siguiente:

Antes de la reforma tributaria		Después de la reforma tributaria		Diferencia	Observación
Ingresos	\$254.000.000	Ingresos	\$324.625.000	\$70.625.000	A
Costos	\$70.000.000	Costos	\$113.000.000	\$43.000.000	B
Deducciones	\$81.600.000	Deducciones	\$82.022.222	\$422.222	C
Renta líquida	\$102.400.000	Renta líquida	\$129.602.778	\$27.202.778	
Renta presuntiva	\$6.000.000	Renta presuntiva	\$7.000.000	\$1.000.000	D
Renta líquida gravable	\$102.400.000	Renta líquida gravable	\$129.602.778	\$27.202.778	
Impuesto sobre la renta líquida gravable	\$25.600.000	Impuesto sobre la renta líquida gravable	\$44.065.000	\$18.465.000	
Descuentos tributarios	\$20.480.000	Descuentos tributarios	\$36.400.695	\$15.920.695	E
Saldo por pagar impuesto	\$5.120.000	Saldo por pagar impuesto	\$7.664.000	\$2.544.000	

Observaciones

- A) Valor por reconocer dentro de los ingresos, que corresponde a la mercancía entregada y el servicio prestado a la empresa ABC. Según el artículo 28 (Realización del ingreso para los obligados a llevar contabilidad) del estatuto tributario establece: "Para los contribuyentes que estén obligados a llevar contabilidad, los ingresos realizados fiscalmente son los ingresos devengados contablemente en el año o período gravable." También se incluye el valor de los ingresos por venta de acciones los cuales se reglamentan con el artículo 90 (determinación de la renta bruta en la enajenación de activos) del estatuto tributario que indica "Sin perjuicio de lo previsto en este artículo, cuando el activo enajenado sean acciones o cuotas de interés social de sociedades o entidades nacionales que no coticen en la Bolsa de Valores de Colombia o una de reconocida idoneidad internacional según lo determine la OIAN, salvo prueba en contrario, se presume que el precio de enajenación no puede ser inferior al valor intrínseco incrementado en un 15%". Para finalizar, el valor de la mercancía comprada con el descuento por pronto pago, los cuales antes de la reforma tributaria se manejaban como un ingreso.
- B) Valor por reconocer dentro de los costos, que corresponde a la mercancía entregada y el servicio prestado a la empresa ABC. Según el artículo 771-2 (Procedencia de costos, deducciones e impuestos descontables) del estatuto tributario expresa en su párrafo No 2: "Sin perjuicio de lo establecido en este artículo, los costos y deducciones efectivamente realizados durante el año o período gravable serán aceptados fiscalmente, así la factura de venta o documento equivalente tenga fecha del año o período siguiente, siempre y cuando se acredite la prestación del servicio o venta del bien en el año o período gravable". A su vez, el menor valor del costo de la mercancía comprada con el descuento por pronto pago, debido a que ya no se manejan como un ingreso, si no como un menor valor del costo de la mercancía.
- C) Valor por reconocer dentro de las deducciones, que corresponde a la depreciación de la maquinaria adquirida a través de leasing financiero. En el caso de los derechos fiduciarios y adquisiciones vía leasing de activos de diferente naturaleza que les aplicaba las reglas de la

amortización de los artículos 142 y 143 antes de la reforma, quedarán ahora bajo las nuevas metodologías permitidas a partir del 01 de enero de 2017. (Gabriel, 2017)

La depreciación del edificio también se debe registrar de acuerdo con lo estipulado en la tabla encontrada en el artículo número 137 del estatuto tributario, teniendo en cuenta que antes de la reforma tenía una tasa de depreciación del 5% y después del 2.22%.

Los importes por reconocer dentro de las deducciones con relación al auto importado son: el aumento del costo por medio de los aranceles, que anteriormente no se permitía, el valor del impuesto del IVA, determinado en el artículo 115-2 del estatuto tributario adicionado por el artículo 67 de la reforma y por último la tasa de depreciación que es del 10% y que anteriormente se manejaba del 20%.

A su vez se tiene el servicio de mantenimiento. Según el artículo 771-2 (Procedencia de costos, deducciones e impuestos descontables) del estatuto tributario expresa en su párrafo No 2: "Sin perjuicio de lo establecido en este artículo, los costos y deducciones efectivamente realizados durante el año o periodo gravable serán aceptados fiscalmente, así la factura de venta o documento equivalente tenga fecha del año o periodo siguiente, siempre y cuando se acredite la prestación del servicio o venta del bien en el año o período gravable".

Sumado a lo anterior, se debe tener presente lo tratado en el artículo 115-1 (deducción para las prestaciones sociales, aportes parafiscales e impuestos) del estatuto tributario donde indica: "Para los contribuyentes obligados a llevar contabilidad, serán aceptadas las erogaciones devengadas por concepto de prestaciones sociales, aportes parafiscales e impuestos de que trata el artículo 115 de este Estatuto, en el año o periodo gravable que se devenguen, siempre y cuando los aportes parafiscales e impuestos se encuentren efectivamente pagados previamente a la presentación de la declaración inicial del impuesto sobre la renta".

Como punto final de las deducciones, tener en cuenta que las donaciones a entidades sin ánimo de lucro dejaron de ser deducibles, a convertirse en descuentos tributarios.

- D) Los cambios en el cálculo de la renta presuntiva se evidencian en el artículo 188 (base y porcentaje de la renta presuntiva) del estatuto tributario que cambio el porcentaje de presunción de la renta líquida del 3% al 3.5% del patrimonio líquido.
- E) Finalmente se tienen los descuentos tributarios regulado por el artículo 258 (Limitaciones a los descuentos tributarios de que tratan los artículos 255, 256 y 257 del estatuto tributario) que establece lo siguiente: "Los descuentos de que tratan los artículos 255, 256 Y257 del Estatuto Tributario tomados en su conjunto no podrán exceder del 25% del impuesto sobre la renta a cargo del contribuyente en el respectivo año gravable". Incluido dentro de este aspecto se encuentra la donación, debido a que se convirtieron en descuentos tributarios.

Conclusiones

Después de revisar los documentos y conceptos utilizados para la realización de este artículo, se evidencia una gran importancia de esta reforma, debido a que generó cambios importantes en varios aspectos, uno de ellos es la inclusión de las normas internacionales para la determinación del impuesto de renta de las personas jurídicas. El reconocimiento de los ingresos, costos y gastos tienen un especial cuidado, puesto que, estos temas tienen varias excepciones y tratamientos especiales en diferentes circunstancias.

Con la comparación realizada en el ejercicio elaborado se demuestra claramente que uno de los puntos que más impacto tuvo fue el de las deducciones, debido a que las depreciaciones tuvieron modificaciones considerables, el Impuesto al Valor Agregado se reconoce como un impuesto deducible y con la reforma se permite incluir los pagos que teníamos causados en periodos gravables anteriores dentro de la declaración, siempre y cuando se haya realizado el pago antes de su presentación. A su vez la aplicación de las normas internacionales nos trae un nuevo concepto “acumulación (o devengo)” aspecto fundamental de esta reforma, ya que no ofrece un enfoque diferente al momento de incluir los ingresos, costos y gastos, ya que, dentro de nuestra costumbre, los ítems mencionados anteriormente solo se reconocían al momento de tener una factura o documento equivalente.

Sin embargo, no solo se evidencian impactos en renta por medio de las normas internacionales, cambios como el de la renta presuntiva en el porcentaje de presunción, es una clara muestra de que también se debe prestar atención a los artículos que no tienen que ver con las NIIF, otros ejemplos que los demuestran son los ingresos que no constituyen renta ni ganancia ocasional, la modificación e inclusión de nuevas deducciones, los beneficios de las prestaciones sociales y parafiscales, la derogatoria del CREE y su efectos en la declaración de renta, las pérdidas fiscales, los descuentos tributarios y la tarifa general.

La conciliación fiscal y las bases fiscales antes del Estado de Situación Financiera de Apertura son elementos de gran importancia, el primero en consideración es de los más complejos, porque se dará inicio a la depuración de la información desde la parte contable hacia la fiscal, y el segundo, es donde la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales enfocará programas de fiscalización, ya que el ESFA será nuestra primera confesión fiscal.

Por último, con los cambios introducidos por la reforma tributaria estructural y sus distintos impactos, se puede deducir que estos nos implicarán realizar un mayor pago del gravamen, incluyendo los nuevos marcos técnicos contables que son parte de este incremento.

Bibliografía

- Accounter. (24 de Octubre de 2016). *Entidades sin ánimo de lucro*. Obtenido de Accounter: <http://www.accounter.co/boletines/reforma-tributaria-entidades-sin-animo-de-lucro.html>
- Accounter. (10 de Julio de 2017). *Accounter*. Obtenido de Manejo tributario y NIIF de los descuentos condicionados. (Compras y ventas): <http://www.accounter.co/niif/manejo-tributario-y-niif-de-los-descuentos-condicionados-en-compras-y-ventas.html>
- Accounter. (16 de Enero de 2017). *Matriz de estudio Reforma Tributaria*. Obtenido de Accounter: <http://www.accounter.co/herramientas/matriz-estudio-reforma-tributaria-ley-1819-de-2016.html>
- Actualicese. (04 de Agosto de 2008). *Normas Internacionales de Contabilidad NIC- NIIF*. Obtenido de <https://www.google.com/url?q=http://media.actualicese.com/6.NIC2-inventarios.pptx&sa=U&ved=0ahUKEwjJ24r39ovUAhVKSyYKHTAtCCUQFggEMAA&client=internal-uds-cse&usg=AFQjCNEaNbiqubFH6GogN2KoSBiEDza9hw>
- Actualicese. (16 de Julio de 2014). *Forma de reconocer un descuento por NIIF*. Obtenido de Actualicese: <http://actualicese.com/actualidad/2014/07/16/forma-de-reconocer-un-descuento-por-niif/>
- Actualicese. (2017). Así comenzó 2017. *Actualicese*, 4-7.
- Actualicese. (29 de Junio de 2017). *Autorretenciones en renta servirán para disminuir el anticipo al impuesto de renta del año siguiente*. Obtenido de Actualicese: <http://actualicese.com/actualidad/2017/06/29/autorretenciones-en-renta-serviran-para-disminuir-el-anticipo-al-impuesto-de-renta-del-ano-siguiente/>
- Actualicese. (2017). Cambios de aplicación inmediata. *Actualicese*, 5.
- Actualicese. (31 de Enero de 2017). *Costo contable y fiscal tienen la misma base desde el 2017*. Obtenido de <http://actualicese.com/actualidad/2017/01/26/costo-contable-y-fiscal-tienen-la-misma-base-desde-2017/>
- Actualicese. (9 de Febrero de 2017). *Costos fiscal de los activos intangibles según reforma tributaria 1819 de 2016*. Obtenido de <http://actualicese.com/actualidad/2017/02/09/costos-fiscal-de-los-activos-intangibles-segun-reforma-tributaria-1819-de-2016/>
- Actualicese. (9 de Marzo de 2017). *ESFA y sus usos fiscales a partir de la Ley de reforma tributaria 1819 de 2016*. Obtenido de <http://actualicese.com/actualidad/2017/03/09/esfa-y-sus-usos-fiscales-a-partir-de-la-ley-de-reforma-tributaria-1819-de-2016/>
- Actualicese. (15 de Marzo de 2017). *ESFA y sus usos fiscales a partir de la Ley de reforma tributaria 1819 de 2016 (Parte II)*. Obtenido de <http://actualicese.com/actualidad/2017/03/16/esfa-y-sus-usos-fiscales-a-partir-de-la-ley-de-reforma-tributaria-1819-de-2016-parte-ii/>
- Actualicese. (2017). Guía de referencia contable y tributaria. *Actualicese*, 31.

- Actualicese. (2017). Incentivos tributarios de la Ley 1819 de 2016. *Actualicese*, 27-28.
- Actualicese. (2017). Incentivos tributarios para las ZOMAC. *Actualicese*, 31.
- Actualicese. (21 de Febrero de 2017). *IVA por compra o importación de bienes de capital: forma en que los contribuyentes podrán tratarlo*. Obtenido de Actualicese:
<http://actualicese.com/actualidad/2017/02/21/iva-por-compra-o-importacion-de-bienes-de-capital-forma-en-que-los-contribuyentes-podran-tratarlo/>
- Actualicese. (2017). Obligaciones empresariales del mes de junio. *Actualicese*, 25.
- Actualicese. (1 de Febrero de 2017). *Reconocimiento de ingresos según Ley de reforma tributaria 1819 de 2016 (I)*. Obtenido de <http://actualicese.com/actualidad/2017/02/01/reforma-tributaria-1819-de-2016-reconocimiento-de-ingresos/>
- Actualicese. (16 de Febrero de 2017). *Rentas exentas del artículo 207-2 del ET: modificaciones de la Ley 1819 de 2016 (Parte I)*. Obtenido de Actualicese.com:
<http://actualicese.com/actualidad/2017/02/16/rentas-exentas-del-articulo-207-2-del-et-modificaciones-de-la-ley-1819-de-2016-parte-i/>
- Actualicese. (22 de Febrero de 2017). *Rentas exentas del artículo 207-2 del ET: modificaciones de la Ley 1819 de 2016 (Parte II)*. Obtenido de
<http://actualicese.com/actualidad/2017/02/22/rentas-exentas-del-articulo-207-2-del-et-modificaciones-de-la-ley-1819-de-2016-parte-ii/>
- Actualicese. (22 de Febrero de 2017). *Rentas exentas del artículo 207-2 del ET: modificaciones de la Ley 1819 de 2016 (Parte III)*. Obtenido de
<http://actualicese.com/actualidad/2017/02/23/rentas-exentas-del-articulo-207-2-del-et-modificaciones-de-la-ley-1819-de-2016-parte-iii/>
- Actualicese. (2017). Temporada de declaración impuesto de Renta y Cree. *Actualicese*, 4-5,13.
- Aguda. (10 de Febrero de 2017). *Costo fiscal de los activos intangibles según reforma tributaria 1819 de 2016*. Obtenido de Aguda: <http://acuda.org.co/costos-fiscal-de-los-activos-intangibles-segun-reforma-tributaria-1819-de-2016/>
- Angelica, B. V. (2013). *Cambios al impuesto de renta y complementarios introducidos por las reformas tributarias durante el periodo 2000 a 2013 en Colombia*. Bogotá.
- Cardenas Santamaria, M. (2016). *Ley 1819 del 29 de diciembre de 2016*. Bogotá.
- Congreso de la República. (27 de Diciembre de 2002). Ley 788 de 2002. *Por la cual se expiden normas en materia tributaria y penal del orden nacional y territorial, y se dictan otras disposiciones*. Congreso de la República.
- Congreso de la República. (2014). *Ley 1715 de 2014*. Colombia: Congreso de la República.
- Congreso de la República. (2016). Ley 1819 de 2016. COLOMBIA.
- Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad. (2001). *NIC 1 Presentación de Estados Financieros*. Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad.

- Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad. (2012). *NIC 16 Propiedades, planta y equipo*. Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad.
- Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad. (2012). *NIC 18 Ingresos de Actividades Ordinarias*. Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad.
- Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad. (2012). *NIC 2 Inventarios*. Consejo De Normas Internacionales De Contabilidad.
- Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad. (2012). *NIC 32 Activos Intangibles*. Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad.
- Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad. (2012). *NIC 39 Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición*. Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad.
- Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad. (2012). *NIIF 5 Activos no corriente mantenidos para la venta y operaciones*. Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad.
- Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad;. (2012). *NIC 11 Contratos de Construcción*. Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad;.
- Consejo Nacional Legislativo. (15 de Abril de 1887). Sobre Adopción De Códigos y Unificación de la Legislación Nacional. *Sobre Adopción De Códigos y Unificación de la Legislación Nacional*. Consejo Nacional Legislativo.
- Departamento de Planeación Nacional, Gonzalez, F., & Calderon, V. (2002). *Las reformas tributarias en Colombia durante el siglo XX (II)*. Bogotá: Giro Editores.
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. (2017). *ABC Reforma trbutaria*. Bogotá: DIAN. Obtenido de Accounter.
- Gabriel, T. (12 de Abril de 2017). *Accounter*. Obtenido de Accounter: <http://www.accounter.co/boletines/gabriel-vasquez-tristancho-antes-de-presentar-la-declaracion-de-renta-2016-piense-en-lo-siguiente.html>
- Gerencie. (12 de 05 de 2015). *Gerencie.com*. Obtenido de <https://www.gerencie.com/contrato-de-concesion.html>
- KPMG EN COLOMBIA. (2017). *Reforma Tributaria Resumen Ejecutivo*. Bogotá: KPMG.
- Mejia, J. F. (24 de Marzo de 2017). Impacto Tributario de las NIIF a partir de la Reforma Tributaria. Bogotá.
- Mejia, J. F. (15 de Marzo de 2017). Taller efectos tributarios NIIF. Bogotá.
- Ministerio de Hacienda y Crédito Público. (11 de Marzo de 2009). Decreto 920 de 2009. *Por el cual se modifica el Decreto 2755 de 2003*. Ministerio de Hacienda y Crédito Público.
- Pública, C. T. (2014). *Documento de orientación Tecnica 001 - Contabilidad bajo los nuevos marcos normativos*. Bogotá.

PwC Servicios legales y tributarios. (2017). *Ley 1819 de 2016 - Reforma Tributaria*. Bogotá: PwC SLT Ltda.

Rubio, I. J. (2016). *Reforma Tributaria 2016 "Verdaderos Alcances"*. Bogotá.

Salazar, N. (2017). *Estatuto Tributario PwC 2017*. Bogotá: PwC.

Vasquez Tristancho, G. (5 de Abril de 2017). *Depreciación bajo NIIF si tiene efectos fiscales*.
Obtenido de Accounter: <http://www.accounter.co/niif/gabriel-vasquez-tristancho-depreciacion-bajo-niif-si-tiene-efectos-fiscales.html>