

Circular No. 21 de 2017
Línea Contable S.A.S.

“El régimen de transición a NIIF”

Javier E. García Restrepo

Entrega 2/10

Agosto 18 de 2017

“El dolor es inevitable, pero el sufrimiento es opcional”

Buda

El caso de las correcciones

Otro escenario es cuando en lo contable median correcciones por errores en el registro de activos y/o pasivos y que ameritan correcciones en lo fiscal, este tema es tocado en el **numeral 6** del mencionado artículo 289 del Estatuto Tributario, que se expresa de la siguiente manera:

“Cuando se realicen ajustes contables por correcciones de errores de periodos anteriores, se debe dar aplicación a lo establecido en los artículos 588 y 589 de este Estatuto, según corresponda. En todo caso cuando el contribuyente no realice las correcciones a que se refiere este numeral, el costo fiscal remanente de los activos y pasivos será el declarado fiscalmente en el año o periodo gravable anterior, antes del ajuste de corrección del error contable.”

Se invoca en lo fiscal los artículos 588 y 589 del Estatuto Tributario que hacen alusión, respectivamente a “correcciones que aumentan el impuesto

a cargo o disminuyen el saldo a favor” y “Correcciones que disminuyen el valor a pagar o aumentan el saldo a favor”.

En cualquiera de los dos escenarios si el contribuyente corrige, por ejemplo en el 2016, los valores de activos y/o pasivos este será el valor con que se inicie en el año 2017, pero si no lo hace el valor fiscal no cambiará, así en lo contable se haya hecho la corrección.

Con corrección o sin corrección, en lo fiscal habrá que determinar y analizar las diferencias que se generen, en términos de definitivas y temporarias.

El incremento de los resultados acumulados

Por último, **el numeral 7** establece el manejo en lo contable del incremento de los resultados acumulados por efecto de la conversión a los nuevos marcos normativos, en los siguientes términos:

“Incremento en los resultados acumulados por la conversión al nuevo marco técnico normativo. El incremento en los resultados acumulados como consecuencia de la conversión a los nuevos marcos técnicos normativos, no podrá ser distribuido como dividendo, sino hasta el momento en que tal incremento se haya realizado de manera efectiva; bien sea, mediante la disposición o uso del activo respectivo o la liquidación del pasivo correspondiente. El mismo procedimiento se aplicará cuando una entidad cambie de marco técnico normativo y deba elaborar un nuevo Estado de Situación Financiero de Apertura.”

Lo que se busca con el anterior numeral es que no se distribuyan utilidades que efectivamente no se hayan realizado. Con esto se apoya lo establecido en la NIC 16 que lo expresa en los párrafos 39 y 41 en los siguientes términos:

Párrafo 39 de la NIC 16

Si se incrementa el importe en libros de un activo como consecuencia de una revaluación este aumento se reconocerá directamente en otro resultado integral y se acumulará en el patrimonio, bajo el encabezamiento de superávit de revaluación. Sin embargo, el

incremento se reconocerá en el resultado del periodo en la medida en que sea una reversión de un decremento por revaluación del mismo activo reconocido anteriormente en el resultado del periodo. (Resaltado nuestro)

Párrafo 41

El superávit revaluación de un elemento de propiedades, planta y equipo incluido en el patrimonio podrá ser transferido directamente a ganancias acumuladas, cuando se produzca la baja en cuentas del activo. Esto podría implicar la transferencia total del superávit cuando la entidad disponga del activo sea enajenado o se disponga de él por otra vía.

No obstante, parte del superávit podría transferirse a medida que el activo fuera utilizado por la entidad. En ese caso, el importe del superávit transferido sería igual a la diferencia entre la depreciación calculada según el valor revaluado del activo y la calculada según su costo original. Las transferencias desde las cuentas de superávit de revaluación a ganancias acumuladas no pasarán por el resultado del periodo. (Resaltado nuestro)

Para tener claridad sobre lo allí establecido se hará una lustración.

Ilustración

Suponga que una empresa que tiene un activo no depreciable, poseído más de dos años, cuyo costo es \$ 400'000.000 lo revalúa en \$ 200'000.000. En este orden de ideas, contable y fiscalmente, la situación es la siguiente:

Presentación del activo revaluado (En miles)			
N°	Descripción	Contable	Fiscal
1	Valor año 1	400'000	400'000
2	Revaluación	200'000	0
3	Activo final año 1	600'000	400'000

4	Diferencia temporaria	200'000

Ahora, el reconocimiento de ese valor revaluado en lo contable, genera una diferencia temporaria que exige el reconocimiento de un pasivo por impuesto diferido a una tasa del 10% porque esa es la tarifa para las ganancias ocasionales en Colombia.

Hay que tener en cuenta dos cosas muy importantes.

La primera, que la revaluación (\$ 200'000.0000) deben registrar por ganancia ocasional el 10% del impuesto futuro, el cual será reconocido en lo fiscal cuando se disponga del activo en términos de venta.

Y la segunda, se debe crear, dentro del patrimonio, una partida denominada "Superávit por revaluación" que solo hará parte de las utilidades susceptibles de distribuir en el periodo gravable en que se disponga del activo en términos de venta.

De esta manera la presentación del pasivo y el patrimonio, si ese fuese el único activo, seria como sigue:

Presentación del patrimonio			(En miles)
N°	Descripción		
1	Pasivo	Impuesto diferido (200'000 x 10%)	20'000
2	Patrimonio	Capital	400'000
		Superávit revaluación (200'000- 20'000)	180'000
3		Total (1+2)	600'000

Lo que sigue es hacer los registros contables reconociendo la revaluación, el pasivo por impuesto diferido y el superávit por revaluación

Registro en el momento de la revaluación				
N°	Código	Cuentas	Db	Cr
1		Propiedad planta y equipo	200'000.000	
		Superávit revaluación		200'000.000
2				
		Superávit revaluación	20'000.000	
		Pasivo/Impuesto diferido		20'000.000

En el momento en que se venda el activo se cierra el “pasivo por impuesto diferido” contra el gasto impuesto del periodo y se traslada el “superávit por revaluación” al superávit susceptible de distribuirse a título de dividendos (ganancias acumuladas)

Registro en el momento de la revaluación				
N°	Código	Cuentas	Db	Cr
1		Pasivo/Impuesto diferido	20'000.000	
		Gasto impuesto		20'000.000
2				
		Superávit revaluación	180'000.000	
		Ganancias acumuladas		180'000.000

De esta manera debe manejarse no solo el “superávit revaluación”, también el “pasivo por impuesto diferido” para dar cumplimiento en lo establecido en los párrafos 39 y 41 del NIC 16 invocados en numeral 7 del Art. 289 del Estatuto tributario.

El mencionado artículo 289 del Estatuto Tributario, cierra con dos importantes parágrafos

*“Parág. 1. Lo dispuesto en los numerales 5 y 6 de este Estatuto, deberá estar debidamente **soportado y certificado por contador público y revisor fiscal** cuando sea del caso.”* (Resaltado nuestro)

Este párrafo es importante en la medida en que se configura una condición de fondo, es la certificación del contador público o revisor fiscal, cuando se hacen ajustes contables por cambios en políticas o por corrección de errores

*“Parág. 2. En el año o periodo gravable que entre en vigencia en Colombia una norma de contabilidad, **esta tendrá efectos fiscales, si el decreto reglamentario así lo establece** y se ajusta a lo previsto en el artículo 4 de la ley 1314 del 2009.”* (Resaltado nuestro)

Este párrafo muestra claramente que solo si fiscalmente, a través de una norma, se reconoce un cambio contable, ese cambio tendrá efecto fiscal, de lo contrario no.

Hasta pronto. En la circular siguiente se abordará el tema de la diferencia en cambio en el régimen de transición

“Nota: Este documento es una simple recopilación de información que no exime al usuario de consultar la norma. Antes de tomar decisiones consulte las circulares respectivas”.

“Prohibido reproducir total o parcialmente el contenido de esta circular para fines comerciales. Si su deseo es reproducirla con otros fines, debe citar la fuente”