

NIC 12 IMPUESTO A LAS GANANCIAS

CONCILIACIÓN ENTRE LA DEPRECIACIÓN CONTABLE Y LA FISCAL.

Este caso tiene como fin ilustrar los efectos contables que se producen cuando las políticas contables para el registro del gasto por depreciación de la empresa se contraponen a lo dispuesto por las leyes tributarias.

La Norma Internacional de Contabilidad 16 de Propiedad, Planta y Equipo en el párrafo 60 indica:

“El método de amortización utilizado reflejará el patrón con arreglo al cual se espera que sean consumidos, por parte de la entidad, los beneficios económicos futuros del activo.”

Esto convierte el gasto por depreciación en un modelo variable de costo que responderá al uso del bien para la generación de las rentas gravables de la entidad; lo cual implicaría determinar la depreciación de los activos según unidades producidas, horas máquina, kilómetros recorridos, horas hombre, cantidad de clientes y múltiples conductores de costos de acuerdo con cada activo. Así las cosas, la depreciación conforme a la técnica contable no atiende una vida útil estimada en meses o años y por lo tanto se contrapone al modelo tributario que tradicionalmente fija tasas de depreciación basadas en la temporalidad asignada al activo. La tasa por depreciación como resultado de la aplicación de lo indicado por la NIC 16 variará conforme al uso y provecho que se le dé al respectivo bien.

Hemos de decir que este modelo variable para determinar la depreciación provee a las empresas información más precisa sobre los rendimientos de los activos, pues existirá una correlación más directa entre la generación de ingresos y la depreciación que se impute. No obstante, las jurisprudencias tributarias de cada país por lo general establecen parámetros porcentuales para que el obligado tributario determine la base gravable de sus rentas, más allá del modelo contable utilizado. Especialmente si la aplicación del principio contable

generaría un impuesto menor que pagar respecto a la norma tributaria.

En el Estatuto Tributario Colombiano 2017 el Artículo 134 sobre los métodos de depreciación señala:

“Para los contribuyentes obligados a llevar contabilidad los métodos de depreciación de los activos depreciables serán los establecidos en la técnica contable”

Con lo anterior queda autorizado entonces el modelo de depreciación variable y no en función de una tasa fija o ligado a una vida útil. Sin embargo, en el artículo 137 se delimita la aplicación de la depreciación a unas tasas anuales tope, según cada tipo de activo.

“Artículo 13. Limitación de la deducción por depreciación.

Para efectos del impuesto de renta y complementarios la tasa por depreciación a deducir anualmente será la establecida de conformidad con la técnica contable siempre que no exceda las tasas máximas determinadas por el Gobierno Nacional”

Ante lo que se describe en la NIC 16 como el modelo “admitido” para el reconocimiento de la depreciación y lo que regulan los artículos citados podríamos concluir que efectivamente se da “permiso” para que las entidades contabilicen las depreciaciones conforme a los modelos financieros que mejor determinen ese gasto, pero, el gasto permitido para fines tributarios será el que se determine según las tasas definidas.

¿CÓMO REFLEJAR ENTONCES LOS EFECTOS CONTABLES POR LA DIFERENCIA ENTRE EL MÉTODO CONTABLE Y EL MÉTODO FISCAL?

La respuesta se encuentra en la **NIC 12 Impuesto a las Ganancias**. El objetivo de esta norma es prescribir el tratamiento contable del impuesto sobre las ganancias. El principal problema que se presenta al contabilizar el impuesto sobre las ganancias es cómo tratar las consecuencias actuales y futuras de:

- a)** La recuperación (liquidación) en el futuro del valor en libros de los activos (pasivos) que se han reconocido en el balance de la empresa.
- b)** Las transacciones y otros sucesos del periodo corriente que han sido objeto de reconocimiento en los estados financieros.

CASO PRÁCTICO

Debido a que estaremos analizando el tratamiento contable derivado exclusivamente de la depreciación contable y fiscal, se dejarán de lado otros elementos del Balance General y Estado de Resultados para concentrarnos en las cuentas pertinentes al caso.

La empresa de Transportes COLBUS S.A. adquiere el 2 de enero de 2018, 15 nuevos autobuses que darán servicio de la capital a las principales ciudades del país. El costo total de los autobuses es de US\$ 4.5 millones (\$ 300 mil c/u). La vida útil que da el concesionario a cada unidad es de 250 mil kilómetros, posterior a lo cual se pueden desechar o renovar mediante mejoras sustanciales. De modo que la depreciación por kilómetro recorrido será el “cost driver” determinado como sigue:

$$\text{\$ } 300.000.00 / 250.000 \text{ km} = \text{\$ } 1.2 \text{ por km}$$

La tasa de depreciación autorizada en el Estatuto

Tributario para Flota y equipo de transporte terrestre es de 10%

El modelo de depreciación por kilómetro recorrido implica que se debe manejar un control por cada unidad. Acá lo simplificaremos estableciendo recorridos anuales para la flota de 15 unidades, manteniendo las condiciones iniciales invariables.



		COSTO TOTAL	COSTO POR BUS
15 autobuses nuevos		\$ 4.500.000,00	\$ 300.000,00
La vida útil fiscal es de 10 años	10% Dep. anual fiscal	\$ 450.000,00	

	KM POR BUS	KM TODA LA FLOTA
La depreciación contable es con base kilómetros	\$ 250.000 km	\$ 3.750.000 km
Depreciación por km	\$ 1,20	

AÑO	KM RECORRIDOS	GASTO CONTABLE	GASTO PERMITIDO POR LEY	GASTO ADICIONAL
1	\$ 675.000	\$ 810.000,00	\$ 450.000,00	\$ 360.000,00
2	\$ 525.000	\$ 630.000,00	\$ 450.000,00	\$ 180.000,00
3	\$ 712.500	\$ 855.000,00	\$ 450.000,00	\$ 405.000,00
4	\$ 637.500	\$ 765.000,00	\$ 450.000,00	\$ 315.000,00
5	\$ 600.000	\$ 720.000,00	\$ 450.000,00	\$ 270.000,00
6	\$ 600.000	\$ 720.000,00	\$ 450.000,00	\$ 270.000,00
7		-	\$ 450.000,00	(\$ 450.000,00)
8		-	\$ 450.000,00	(\$ 450.000,00)
9		-	\$ 450.000,00	(\$ 450.000,00)
10		-	\$ 450.000,00	(\$ 450.000,00)
TOTAL		\$ 4'500.000,00	\$ 4'450.000,00	-

De acuerdo con el patrón real de depreciación y el lineal permitido podemos ver como en 6 años ya toda la flota estaba depreciada, de modo que el gasto por depreciación es consistente con el uso de los activos.

Obsérvese que, bajo el método fiscal, se debe entonces continuar deduciendo el gasto por depreciación hasta el año 10.



CÁLCULO DE LA BASE CONTABLE Y LA BASE FISCAL.

DETERMINACIÓN DE DIFERENCIAS TEMPORARIAS.

Cuando la base fiscal de un activo es mayor a su Base Contable se genera una diferencia temporaria deducible y se debe registrar y Activo por Impuesto Diferido.

Asumamos que el primer año la empresa tuvo una ganancia contable de \$ 3,000,000 habiendo deducido \$ 810,000 por gasto de depreciación.

Si no hubiese tope a la depreciación el impuesto sería $\$ 5,000,000 \times 33\% = \$ 1.650.000$. Sin embargo, por ley solamente se pueden deducir \$ 450,000 de gastos. Es decir, el gasto real es mayor al permitido.

Eso no significa que eliminemos el gasto adicional de la contabilidad, pero se debe ajustar la renta sujeta a impuesto de renta.

UTILIDAD CONTABLE DEL PERIODO	\$ 5.000.000	
IMPUESTO TEÓRICO	\$ 1.650.000	
BASE GRAVABLE		
UTILIDAD CONTABLE DEL PERIODO	\$ 5'000.000	
EXCESO EN DEPRECIACIÓN NO DEDUCIBLE	\$ 360.000	
UTILIDAD SUJETA A IMPUESTO	\$ 5'360.000	
IMPUESTO POR PAGAR EN EL PERIODO	\$ 1'768.800	
DIFERENCIA ENTRE EL IMPUESTO REAL Y EL TEÓRICO		\$ 118.800

REGISTROS AÑO 1

VALOR CONTABLE	VALOR FISCAL	DIFERENCIA TEMPORARIA	ACTIVO POR IMPUESTO DIFERIDO
\$ 4.500.000,00	\$ 4.500.000,00		Tarifa del impuesto 33%
\$ 810.000,00	\$ 450.000,00		
\$ 3.690.000,00	\$ 4.050.000,00	\$ 360.000,00	\$ 118.800,00
Activo por impuesto diferido		\$ 118.800,00	
		Impuesto diferido (PYG)	\$ 118.800,00

Al no poder usar \$ 360.000 como deducible de renta, pero como si lo podré hacer a futuro se debe registrar un Activo por Impuesto Diferido pues más adelante podré disfrutar el beneficio de esos \$ 360.000, los cuales son una diferencia temporaria deducible; eso significa que el momento en que puedo aplicar el gasto (360 mil)

es diferente al momento en que me lo permite la ley. El valor del Activo por Impuesto Diferido se obtiene de multiplicar la Diferencia Temporaria (el gasto de más respecto al fiscal) por la tasa de impuesto, que para el caso tomamos una de 33%.

Para el cálculo de la base fiscal y contable de los activos al segundo año, la NIC 12 indica que se debe revertir el asiento del año previo.

Entonces:

EL DEL AÑO ANTERIOR SE REVERSA	
IMPUESTO DIFERIDO (PYG)	\$ 118.800,00
ACTIVO POR IMPUESTO DIFERIDO	\$ 118.800,00

PARA DETERMINAR LAS DIFERENCIAS TEMPORARIAS AÑO 2:

Continuemos asumiendo una renta contable de \$ 5.000.000.00 para el 2 año.

UTILIDAD CONTABLE DEL PERIODO	\$ 5'000.000	
IMPUESTO TEÓRICO	\$ 1.650.000	33%
BASE GRAVABLE		
UTILIDAD CONTABLE DEL PERIODO	\$ 5'000.000	
EXCESO EN DEPRECIACIÓN NO DEDUCIBLE	\$ 540.000	
UTILIDAD SUJETA A IMPUESTO	\$ 5'540.000	
IMPUESTO POR PAGAR EN EL PERIODO	\$ 1.828.200	
DIFERENCIA ENTRE EL IMPUESTO REAL Y EL TEÓRICO		\$ 178.200

REGISTROS AÑO 2

VALOR CONTABLE	VALOR FISCAL	DIFERENCIA TEMPORARIA	ACTIVO POR IMPUESTO DIFERIDO
\$ 4.500.000,00	\$ 4.500.000,00		
\$ 1.440.000,00	(2x \$450000) \$ 900.000,00		IMP 33%
\$ 3.060.000,00	\$ 3.600.000,00	\$ 540.000,00	\$ 178.200,00
Activo por impuesto diferido		\$ 178.200,00	
		Impuesto diferido (PYG)	\$ 178.200,00



PARA DETERMINAR LAS DIFERENCIAS TEMPORARIAS AÑO 3:

Empezamos reversando el asiento del año anterior:

IMPUESTO DIFERIDO (PYG)	\$ 178.200,00
ACTIVO POR IMPUESTO DIFERIDO	\$ 178.200,00

Cálculo de la diferencia temporal y el activo por impuesto diferido:

VALOR CONTABLE	VALOR FISCAL	DIFERENCIA TEMPORARIA	ACTIVO POR IMPUESTO DIFERIDO
\$ 4.500.000,00	\$ 4.500.000,00		
\$ 2.295.000,00	\$ 1.350.000,00		
\$ 2.205.000,00	\$ 3.150.000,00	\$ 945.000,00	\$ 311.850,00
Activo por impuesto diferido		\$ 311.850,00	
		Impuesto diferido (PYG)	\$ 311.850,00

PARA DETERMINAR LAS DIFERENCIAS TEMPORARIAS AÑO 4:

IMPUESTO DIFERIDO (PYG)	\$ 311.850,00
ACTIVO POR IMPUESTO DIFERIDO	\$ 311.850,00

VALOR CONTABLE	VALOR FISCAL	DIFERENCIA TEMPORARIA	ACTIVO POR IMPUESTO DIFERIDO
\$ 4.500.000,00	\$ 4.500.000,00		
\$ 3.060.000,00	\$ 1.800.000,00		
\$ 1.440.000,00 t	\$ 2.700.000,00	\$ 1.260.000,00	\$ 415.800,00
Activo por impuesto diferido		\$ 415.800,00	
		Impuesto diferido (PYG)	\$ 415.800,00



PARA DETERMINAR LAS DIFERENCIAS TEMPORARIAS AÑO 5:

IMPUESTO DIFERIDO (PYG)		\$ 415.800,00	
ACTIVO POR IMPUESTO DIFERIDO		\$ 415.800,00	
VALOR CONTABLE	VALOR FISCAL	DIFERENCIA TEMPORARIA	ACTIVO POR IMPUESTO DIFERIDO
\$ 4.500.000,00	\$ 4.500.000,00		
\$ 3.780.000,00	\$ 2.250.000,00		
\$ 720.000,00	\$ 2.250.000,00	\$ 1.530.000,00	\$ 504.900,00
Activo por impuesto diferido		\$ 504.900,00	
		Impuesto diferido (PYG)	\$ 504.900,00

PARA DETERMINAR LAS DIFERENCIAS TEMPORARIAS AÑO 6:

IMPUESTO DIFERIDO (PYG)		\$ 504.900,00	
ACTIVO POR IMPUESTO DIFERIDO		\$ 504.900,00	
VALOR CONTABLE	VALOR FISCAL	DIFERENCIA TEMPORARIA	ACTIVO POR IMPUESTO DIFERIDO
\$ 4.500.000,00	\$ 4.500.000,00		
\$ 4.500.000,00	\$ 2.700.000,00		
-	\$ 1.800.000,00	\$ 1.800.000,00	\$ 594.000,00
Activo por impuesto diferido		\$ 594.000,00	
		Impuesto diferido (PYG)	\$ 594.000,00

A PARTIR DEL PERIODO 7:

Nótese que, al empezar a usar el beneficio fiscal, no se reversa el asiento anterior y se realiza el mismo pues a partir del séptimo año el gasto fiscal es lineal

IMPUESTO DE RENTA POR PAGAR	\$ 148.500,00
ACTIVO POR IMP DE RENTA DIFERIDO	\$ 148.500,00

VALOR CONTABLE	VALOR FISCAL	DIFERENCIA TEMPORARIA	SALDO
\$ 4.500.000,00	\$ 4.500.000,00		Activo por impuesto diferido
\$ 4.500.000,00	\$ 3.150.000,00		
-	\$ 1.350.000,00	\$ 1.350.000,00	\$ 405.000,00

AÑO 8:

IMPUESTO DE RENTA POR PAGAR	\$ 148.500,00
ACTIVO POR IMP DE RENTA DIFERIDO	\$ 148.500,00

VALOR CONTABLE	VALOR FISCAL	DIFERENCIA TEMPORARIA	SALDO
\$ 4.500.000,00	\$ 4.500.000,00		Activo por impuesto diferido
\$ 4.500.000,00	\$ 3.600.000,00		
-	\$ 900.000,00	\$ 900.000,00	\$ 270.000,00



AÑO 9:

IMPUESTO DE RENTA POR PAGAR		\$ 148.500,00	
ACTIVO POR IMP DE RENTA DIFERIDO		\$ 148.500,00	
VALOR CONTABLE	VALOR FISCAL	DIFERENCIA TEMPORARIA	SALDO
\$ 4.500.000,00	\$ 4.500.000,00		Activo por impuesto diferido
\$ 4.500.000,00	\$ 4.050.000,00		
-	\$ 450.000,0	\$ 450.000,0	
			\$ 135.000,00

AÑO 10:

IMPUESTO DE RENTA POR PAGAR		\$ 148.500,00	
ACTIVO POR IMP DE RENTA DIFERIDO		\$ 148.500,00	
VALOR CONTABLE	VALOR FISCAL	DIFERENCIA TEMPORARIA	SALDO
\$ 4.500.000,00	\$ 4.500.000,00		Activo por impuesto diferido
\$ 4.500.000,00	\$ 4.500.000,00		
-	-	-	
			-

RESUMEN DE LA CUENTA ACTIVO POR IMPUESTO DIFERIDO

ACTIVO POR IMPUESTO DIFERIDO		
1	\$ 118.800,00	
2	\$ 59.400,00	
3	\$ 133.650,00	
4	\$ 103.950,00	
5	\$ 89.100,00	
6	\$ 89.100,00	
7		\$ 148.500,00
8		\$ 148.500,00
9		\$ 148.500,00
10		\$ 148.500,00
\$ 594.000,00		\$ 594.000,00

► NOVEDADES



FACULTAD DE NEGOCIOS, GESTIÓN Y SOSTENIBILIDAD



**Resuelve tus dudas
en el Consultorio Tributario:**

Horario de atención por ciclos académicos

- **1er ciclo:** febrero – mayo
- **2do ciclo:** agosto – noviembre

Lunes a viernes:

- 9:00 a. m. a 12:00 m.
- 2:00 p. m. a 6:00 p. m.

Sábados:

- 9:00 a. m. a 12:00 m.



Elaborado por:

- Julio Vargas Madrigal
Contador Público Autorizado
Director del programa de Contaduría Pública
de la USAM Costa Rica.

Consultorio Tributario Politécnico Grancolombiano

☎ 745 5555 ext.: 1236

📍 Carrera 11 65 – 30

✉ ctributario@poligran.edu.co