

Bogotá, D.C.,

Señor (a)

No. del Radicado	1-2024-021199
Fecha de Radicado	11 de junio de 2024
Nº de Radicación CTCP	2024-0254
Tema	Impuesto diferido - Propiedad, planta y equipo

CONSULTA (TEXTUAL)

"(...) sobre el procedimiento adecuado para calcular el impuesto de renta diferido en activos fijos (Propiedad, Planta y Equipo).

Normatividad Relacionada Sección 17 Propiedad, Planta y equipo

Reconocimiento inicial

Una entidad medirá una partida de propiedades, planta y equipo por su costo en el momento del reconocimiento inicial.

Medición posterior al reconocimiento inicial

Una entidad medirá todas las partidas de propiedades, planta y equipo tras su reconocimiento inicial al costo menos la depreciación acumulada y cualesquiera pérdidas por deterioro del valor acumuladas. Una entidad reconocerá los costos del mantenimiento diario de una partida de propiedad, planta y equipo en los resultados del periodo en el que incurra en dichos costos.

Política contable establecida para la compañía (Medición posterior)

1.1.1. La compañía medirá todos los elementos de propiedades, planta y equipo tras su reconocimiento inicial al costo menos la depreciación acumulada y cualesquiera pérdidas por deterioro del valor acumuladas.

DETERMINACION DEL COSTO FISCAL PARA LOS OBLIGADOS A LLEVAR CONTABILIDAD

Calle 28 N° 13A -15 / Bogotá, Colombia
Código Postal 110311 - Nit. 830115297-6
Conmutador (571) 6067676 – Línea Gratuita 01 8000 958283
Email: info@mincit.gov.co
www.mincit.gov.co



GD-FM-009.v20

Art. 67 E.T. Determinación del costo de los bienes inmuebles.

* - Modificado - El costo fiscal de los bienes inmuebles se determinará así:

1. Para los contribuyentes que estén obligados a llevar contabilidad, será el establecido en los artículos 69 y 69-1 del presente Estatuto.

Art. 69 E.T. Determinación del costo fiscal de los elementos de la propiedad, planta y equipo y propiedades de inversión

* - Modificado - Para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios, el costo fiscal de los elementos de propiedades, planta y equipo, y propiedades de inversión, para los contribuyentes que estén obligados a llevar contabilidad, será el precio de adquisición más los costos directamente atribuibles hasta que el activo esté disponible para su uso, salvo la estimación inicial de los costos de desmantelamiento y retiro del elemento, así como la rehabilitación del lugar sobre el que se asienta, en el caso que le sea aplicable. Adicionalmente harán parte del costo del activo las mejoras, reparaciones mayores e inspecciones, que deban ser capitalizadas de conformidad con la técnica contable y que cumplan con las disposiciones de este Estatuto.

En las mediciones posteriores de estos activos se mantendrá el costo determinado en el inciso anterior. Para efectos fiscales estos activos se depreciarán según las reglas establecidas en el artículo 128 de este Estatuto.

Cuando un activo se transfiere de inventarios o de activo no corriente mantenido para la venta a propiedad, planta y equipo, propiedades de inversión o viceversa, el costo fiscal corresponderá al valor neto que posea el activo en el inventario o activo no corriente mantenido para la venta.

Cuando estos activos se enajenen, al resultado anterior se adiciona el valor de los ajustes a que se refiere el artículo 70 de este Estatuto; y se resta, cuando fuere el caso, la depreciación o amortización, siempre y cuando haya sido deducida para fines fiscales.

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

Parágrafo 2. Para los contribuyentes no obligados a llevar contabilidad el costo de los bienes enajenados de los activos fijos o inmovilizados de que trata el artículo 60 de este estatuto, está constituido por el precio de adquisición o el costo declarado en el año inmediatamente anterior, según el caso, más los siguientes valores:

- a. El costo de las adiciones y mejoras, en el caso de bienes muebles.
- b. El costo de las construcciones, mejoras, reparaciones locativas no deducidas y el de las contribuciones por valorización, en el caso de inmuebles.

Parágrafo 3. Cuando un activo se transfiere de inventarios o de activo no comente mantenido para la venta a propiedad, planta y equipo, propiedades de inversión o viceversa, el costo fiscal corresponderá al costo que posea el activo en el inventario o activo no comente mantenido para la venta, menos las deducciones a que se hayan tomado para efectos fiscales.

Parágrafo 4. Las inversiones en infraestructura de que trata el artículo 4 de la Ley 1493 de 2011, se capitalizarán hasta que el activo se encuentre apto para su uso, de conformidad con lo establecido en este estatuto.

Art. 69-1. Determinación del costo fiscal de los activos no corrientes mantenidos para la venta.

* - Adicionado - Para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios, el costo fiscal de los activos no corrientes mantenidos para la venta, corresponderá al mismo costo fiscal remanente del activo antes de su reclasificación. Así, el costo fiscal será la sumatoria de:

1. Precio de adquisición
2. Costos directos atribuibles en la medición inicial.
3. Menos cualquier deducción que haya sido realizada para fines del impuesto sobre la renta y complementarios.

Cuando estos activos se enajenen, al resultado anterior se adiciona el valor de los ajustes a que se refiere el artículo 70 de este Estatuto.

Art 236. Renta por comparación patrimonial.

Cuando la suma de la renta gravable, las rentas exentas y la ganancia ocasional neta, resultare inferior a la diferencia entre el patrimonio líquido del último período gravable y el patrimonio líquido del periodo inmediatamente anterior, dicha diferencia se considera renta gravable, a menos que el contribuyente demuestre que el aumento patrimonial obedece a causas justificativas.

Consultas:

- 1. ¿Teniendo en cuenta lo mencionado por la norma (NIIF para las PYMES) y adicionalmente lo establecido en la política contable de la Compañía, se puede establecer para la medición posterior el modelo costo revaluado?*
- 2. ¿En el evento que se opte por aplicar el modelo de revaluación se debe realizar una aplicación retroactiva?*
- 3. ¿Teniendo en cuenta lo mencionado por el artículo 69 y 69-1, se puede establecer como costo fiscal el modelo de revaluación en la propiedad, planta y equipo de la compañía?*
- 4. ¿si la compañía opta por establecer el modelo de revaluación, para efectos fiscales, debe tener en cuenta la renta por comparación patrimonial e impuesto al patrimonio?*
- 5. ¿si la compañía opta por establecer el modelo de revaluación, para efectos fiscales, debe tener en cuenta la renta por comparación patrimonial e impuesto al patrimonio?*
- 6. ¿La determinación del impuesto diferido para la ganancia ocasional en los activos fijos se liquida sobre las diferencias acumuladas o sobre la diferencia del período?*

La duda de la pregunta No. 6 de acuerdo a la siguiente ilustración: caso en el que se está liquidando la ganancia ocasional varias veces sobre la diferencia del primer año:

Año	Valor Fiscal	Valor Comercial	Dif. Base Impuesto Ocasional Modelo Diferencia Acumulada	Dif. Base Iq. Gan	Dif. Valor de activos real del periodo	Comentario
1	70.000.000	100.000.000	30.000.000		30.000.000	Sobre los primeros 30 millones de los 50 millones se está liquidando el impuesto dos veces, toda vez que ya se había liquidado en el año 1. El efecto se sigue repitiendo de forma acumulada en años posteriores
2	70.000.000	120.000.000	50.000.000		20.000.000	
3	70.000.000	150.000.000	80.000.000		30.000.000	
4	70.000.000	170.000.000	100.000.000		20.000.000	
5	70.000.000	200.000.000	130.000.000		30.000.000	

(...)".

CONSIDERACIONES Y CONCEPTO

El Consejo Técnico de la Contaduría Pública (CTCP) en su carácter de Organismo Orientador técnico-científico de la profesión y Normalizador de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información, conforme a las normas legales vigentes, especialmente por lo dispuesto en la Ley 43 de 1990, la Ley 1314 de 2009, y en sus Decretos Reglamentarios, procede a dar respuesta a la consulta anterior de manera general, pues no se pretende resolver casos particulares, en los siguientes términos:

En referencia a las consultas 3, 4 y 5, y de acuerdo al párrafo anterior, es importante señalar que el CTCP no tiene competencia para abordar asuntos tributarios de las sociedades, como los planteados por el peticionario. Las inquietudes en materia tributaria deben ser dirigidas a la Unidad Administrativa Especial – Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – U.A.E. DIAN.

Respecto a las consultas cuya respuesta son competencia de este organismo:

- 1. ¿Teniendo en cuenta lo mencionado por la norma (NIIF para las PYMES) y adicionalmente lo establecido en la política contable de la Compañía, se puede establecer para la medición posterior el modelo costo revaluado?**

De conformidad con lo establecido en el párrafo 17.15 de la NIIF para las Pymes, incorporado en el Anexo 2 de Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015, “La entidad elegirá como política contable el modelo del costo del párrafo 17.15A o el modelo de revaluación del párrafo 17.15B, y aplicará esa política a todos los elementos que compongan una misma clase de propiedades, planta y equipo”. Subrayado fuera de texto

Es importante señalar que cualquier cambio de política contable implica un análisis previo, en este caso, de los criterios requeridos por la Sección 17 – Propiedades, planta y equipo, particularmente los párrafos 17.15B a 17.15D relacionados con la aplicación del modelo de revaluación. La administración debe evaluar los impactos que puede tener al optar por aplicar dicho modelo, considerando además si los estados financieros suministran información fiable y más relevante sobre los efectos de las transacciones en la medición posterior.

2. ¿En el evento que se opte por aplicar el modelo de revaluación se debe realizar una aplicación retroactiva?

El párrafo 10.10A de la NIIF para las Pymes, incluye una excepción para aplicar el cambio de política contable de forma retroactiva de la siguiente manera: “La aplicación por primera vez de una política que consista en la revaluación de activos, de acuerdo con la Sección 17 Propiedades, Planta y Equipo es un cambio de política contable que ha de ser tratado como una revaluación, de acuerdo con la Sección 17. Por consiguiente, un cambio del modelo del costo al modelo de revaluación para una clase de propiedades, planta y equipo se contabilizará de forma prospectiva, en lugar de hacerlo de acuerdo con los párrafos 10.11 y 10.12”. Subrayado fuera de texto

Además, el CTCP se pronunció sobre la “aplicación retroactiva del modelo de revaluación en las Pymes”, mediante el concepto [2019-1072](#) así:

“(…) Basados en el contexto de la pregunta, citamos a continuación el párrafo FC259 de los Fundamentos de conclusión de las NIIF para las Pymes (Parte B), el cual establece:

“FC259 El IASB también decidió requerir la aplicación prospectiva desde el comienzo del periodo en el que la entidad aplique por primera vez las modificaciones para las dos modificaciones siguientes:

(a) La opción de utilizar el modelo de revaluación para propiedades, planta y equipo. El IASB observó que este requerimiento es congruente con los requerimientos para un cambio en políticas contables desde el modelo del costo al modelo de revaluación según las NIIF completas y que los requerimientos para las PYMES no deben hacerse más

onerosos que esto. El IASB también destacó que puede ser difícil aplicar el modelo de revaluación de forma retroactiva a propiedades, planta y equipo sin el uso del razonamiento en retrospectiva al seleccionar los datos de entrada que habrían sido apropiados en periodos anteriores.
(...)

Así las cosas, cuando el cambio de política contable en la medición posterior de la propiedad, planta y equipo pase del modelo del costo al modelo de revaluación y se realice por primera vez, el cambio se tratará de forma prospectiva”.

6. ¿La determinación del impuesto diferido para la ganancia ocasional en los activos fijos se liquida sobre las diferencias acumuladas o sobre la diferencia del período?

Conforme la solicitud del peticionario, este organismo se ha pronunciado en diversas ocasiones sobre el “reconocimiento del impuesto diferido”. Le recomendamos revisar, entre otros, el concepto [2022-0522](#), en la cual manifestó:

“(…) La sección 29 – Impuesto a las ganancias de la NIIF para las Pymes, indica en el reconocimiento general del impuesto diferido¹:

“Una entidad reconocerá un activo o pasivo por impuestos diferidos por el impuesto por recuperar o pagar en periodos futuros como resultado de transacciones o sucesos pasados. Este impuesto surge de la diferencia entre los importes en libros de los activos y pasivos de la entidad en el estado de situación financiera y los importes atribuidos a los mismos por parte de las autoridades fiscales (estas diferencias se denominan “diferencias temporarias”), y la compensación de pérdidas o créditos fiscales no utilizados hasta el momento procedentes de periodos anteriores”.

Las diferencias temporarias no requieren ser registradas en la contabilidad, a menos que se hagan por vía informativa en cuentas de orden. Lo que se debe reconocer son el activo o pasivo por impuesto diferido, cuya medición se determina por las tasas impositivas que se aplican a las diferencias temporarias²:

“Una entidad medirá un pasivo (o activo) por impuestos diferidos usando las tasas impositivas y la legislación fiscal que hayan sido aprobadas, o cuyo proceso de aprobación esté prácticamente terminado, en la fecha de presentación (...)”.

¹ Tomado del DUR 2420 de 2015, Anexo 2 NIIF para Pymes, Sección 29 Impuesto a las ganancias, Párrafo 29.8

² Tomado del DUR 2420 de 2015, Anexo 2 NIIF para Pymes, Sección 29 Impuesto a las ganancias, Párrafo 29.27

Las diferencias temporarias se establecen para el cálculo del impuesto diferido, por lo que no tienen ningún efecto en la determinación del impuesto a las ganancias corriente (impuesto de renta)”.

Como se indica en la norma, para determinar si se presentan diferencias temporarias, se debe determinar el importe en NIIF y la base fiscal al cierre de cada periodo contable del activo y pasivo en el estado de situación financiera. El impuesto diferido resultante, debe ser ajustado respecto al registro (si hubiere) del periodo anterior.

En los términos anteriores se absuelve la consulta, indicando que, para hacerlo, este organismo se ciñó a la información presentada por el consultante y los efectos de este concepto son los previstos por el artículo 28 de la Ley 1437 de 2011, modificado por el artículo 1 de la Ley 1755 de 2015.

Cordialmente,



JAIRO ENRIQUE CERVERA RODRÍGUEZ
Consejero - CTC

Proyectó: Miguel Ángel Díaz Martínez

Consejero Ponente: Jairo Enrique Cervera Rodríguez

Revisó y aprobó: Sandra Consuelo Muñoz Moreno. / Jimmy Bolaño T. / Jairo Enrique Cervera R. / John Alexander Álvarez Dávila.