



UNIVERSIDAD
EL BOSQUE

Facultad de Ciencias Económicas
y Administrativas

Provisiones, pasivos y activos contingentes

Requisitos legales, fiscales y contables

Estévez Bautista Yesenia Katherine

Fandiño Moyano Adelia

Herrera Pérez Nancy Liliana

Jaimes Paipa Jazmín

Ramírez Badillo Juan Manuel

UNIVERSIDAD EL BOSQUE

Facultad de Ciencias Económicas y Administrativas

Programa de Contaduría Pública

**Opción de grado: Diplomado En “NIIF e Impuesto de Renta en Colombia-
Tratamiento Diferencial, Diferido o Restringido”**

Director de Proyecto:

JAIRO ANDRES PINEDA SUAREZ

Jurado Asesor:

JORGE ISAAC ANGARITA

Bogotá D.C. Agosto de 2020

Agradecimientos

En primer lugar, agradecemos a Dios por hacer posibles nuestros sueños, por ser guía en el camino trazado, por irradiar su inmensa majestuosidad y sabiduría en tan arduo recorrido. El apoyo y colaboración recibida por parte de la comunidad universitaria El Bosque, ha sido primordial como soporte para la realización de este trabajo y nuestra formación como profesionales. Por ello, expresamos nuestra gratitud al director de proyecto, Jairo Andrés Pineda Suarez, a nuestro jurado asesor Jorge Isaac Angarita, quienes con su dedicación, amabilidad, comprensión y experiencia transmitieron valiosos conocimientos, proporcionaron información pertinente e impartieron consejos para nuestro crecimiento profesional.

Resumen

En el año 2009, el Gobierno Nacional reglamentó la convergencia a las NIIF en Colombia, por medio de la Ley 1314, la cual da apertura a la implementación gradual del nuevo marco normativo de contabilidad y presentación de la información financiera. Objetivamente, el desarrollo de actividades económicas presenta diferentes retos asociados a la gestión integral de recursos y la diligencia de incrementar valor reputacional y patrimonial.

La explotación de una actividad económica en una compañía, trae consigo diferentes obligaciones que comprometen recursos en un futuro esperado, los cuales deben ser reconocidos, medidos y revelados según lo instruye las NIIF.

Por medio del estudio de la NIC 37 (Provisiones, Activos y Pasivos Contingentes), objeto de este trabajo, se intenta ubicar el tratamiento contable que ha de observarse en el reconocimiento de obligaciones estimadas, a la vez que observamos el tratamiento fiscal de las mismas estimaciones para identificar la forma de actuar en cada uno de los casos.

Abstrac

In 2009, the National Government regulated the convergence to IFRS in Colombia, through Law 1314, which opens the gradual implementation of the new regulatory framework for accounting and presentation of financial information. Objectively, the development of economic activities presents different challenges associated with the integral management of resources and the diligence of increasing value both at the reputational level and at the patrimonial level.

The exploitation of an economic activity in a company brings with it different obligations that compromise the outflow of resources in the expected future, which must be recognized, measured and disclosed as instructed by IFRS. These money outflows put business continuity at risk, or at least their financial stability, therefore the use of provisions mitigates their lack

of awareness and their unexpected materiality, by impacting the financial statements and the possible performance of the companies.

Through IAS 37 (Provisions, Contingent Assets and Liabilities), which is the object of this work, all users of financial information are provided with vital pillars regarding the management of measurement, recognition, disclosure and interpretation of provisions as a present obligation of economic entities and therefore the determination of the impact on their tax obligations.

Palabras Clave:

Provisiones, pasivos contingentes, activos contingentes, diferencia temporal, activo diferido, pasivo diferido

TABLA DE CONTENIDOS

Agradecimientos	3
Resumen	4
Abstrac	4
Palabras Clave:	5
ESTADO DEL ARTE	7
AREA DE TALENTO HUMANO	8
DELIMITACIÓN Y PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	9
PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	9
DELIMITACIÓN	9
OBJETIVO	12
OBJETIVO GENERAL	12
OBJETIVOS ESPECÍFICOS	12
MARCO TEÓRICO CONCEPTUAL	12
ANÁLISIS	18
IDENTIFICACION DEL TRATAMIENTO DIFERENCIAL, DIFERIDO Y/O RESTRINGIDO	21
EJERCICIO DE APLICACIÓN	23
CONCLUSIONES Y APRENDIZAJE	29
COMPETENCIAS DESARROLLADAS	30
REFERENCIAS	31

ESTADO DEL ARTE

Algunos artículos se encuentran sobre el análisis relacionado con la NIC 37. Fernández R. (2008), en su documento “La subjetividad de los pasivos contingentes y provisiones en la actual NIC 37”, menciona las falencias encontradas no sólo en la parte técnica, sino en las ambigüedades y subjetividad en la aplicación de la norma. Fernández concluye en su análisis que se debería realizar una modificación a esta Norma para evitar dudas en el momento de realizar un registro en la contabilidad.

Otro ejemplo que complementa esta afirmación es el Concepto emitido por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública a principios del año 2020, en el cual ratifica lo mencionado en la NIC 37 sobre el incorrecto reconocimiento de un pasivo por provisión relacionado con el mantenimiento futuro de equipos. El Consejo ratifica las dos posibles opciones de reconocimiento, una como gastos o la otra como un elemento de propiedad planta y equipo, pero nunca como una provisión.

AREA DE TALENTO HUMANO

	<p>Yesenia Katherine Estévez Bautista</p> <p>Estudiante de Contaduría Pública de la Universidad El Bosque, caracterizada por el trabajo en equipo, el análisis de la información y adaptación al cambio.</p>
	<p>Adelia Fandiño Moyano</p> <p>Estudiante de Contaduría Pública de la Universidad El Bosque. Comprometida, persistente, con capacidad de liderazgo y facilidad para trabajar en equipo.</p>
	<p>Nancy Liliana Herrera Pérez</p> <p>Estudiante de Contaduría Pública de la Universidad El Bosque. Cuento con experiencia en el procesamiento de la información contable, en sociedades de servicios y comerciales del sector privado.</p>
	<p>Jazmín Jaimes Paipa</p> <p>Estudiante de Contaduría Pública de la Universidad El Bosque. Soy una persona versátil, con habilidades de trabajo en equipo, capacidad de liderazgo, adaptación al cambio, actitud positiva, orientada a la obtención de resultados y excelentes relaciones interpersonales.</p>
	<p>Juan Manuel Ramírez Badillo</p> <p>Estudiante de Contaduría Pública de la Universidad El Bosque, con experiencia en el sector asegurador como Seguros Bolívar y Aseguradora Solidaria de Colombia en áreas de contabilidad y finanzas.</p>

DELIMITACIÓN Y PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.

PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

La contabilidad en el mundo existe históricamente con el uso de marcos normativos que rigen para cada estado, así como de contextos de mercados, dependientes de instituciones, tradiciones culturales y económicas, además de realidades políticas. La globalización de la economía y de los mercados evidenció la necesidad de unificar la forma de comunicar la información financiera a un solo sistema de información y manejo contable a nivel internacional, en pro de ser competitivos y manejar los mismos estándares de información.

En este orden de las ideas, la profesión contable al servicio de los grandes mercados propuso la creación de normas para la preparación y presentación de información financiera que acogiera en gran medida las necesidades de los usuarios de esta información, dando origen a lo que hoy por hoy se conoce como las Normas Internacionales de Información Financiera, de aceptación general por contables y usuarios de información.

Los cambios estructurales se manifiestan en la transición que hubo de realizar cada estado cambiando sus normas contables locales a las normas contables internacionales. La mayoría de los contables de cada país no estaban preparados para un cambio drástico e inesperado, por lo que la capacitación y actualización de conocimientos se tiene que dar de manera apresurada y en algunos casos atropellada.

DELIMITACIÓN

Las Normas Internacionales de Información Financiera, surgen como respuesta a la necesidad de armonizar el tratamiento contable de los sucesos económicos que han de ser

reportados a los inversores en los estados financieros. El encargado de liderar la preparación de los lineamientos normativos inicialmente es el IAS quien posteriormente se transformó en lo que hoy se conoce como la fundación IASB; esta fundación difunde las normas e invita a los gobiernos del mundo a adoptarlas para el manejo de la contabilidad en sus territorios respetando los principios de soberanía. Más de 140 países en el mundo han apoyado los planteamientos del IASB y han hecho suyo los estándares para la preparación y presentación de la información financiera que emiten las entidades privadas.

En Colombia las normas internacionales de información financiera llegan para atender los requerimientos del Congreso de la República en busca de nuevas formas de contabilizar y auditar la información contable a fin de evitar los fraudes y los fracasos del sector económico como los presentados a finales de la década de los años noventa. La adopción de estas normas en Colombia se da con la Ley 1314 de 2009 y un conjunto de decretos reglamentarios que crearon la clasificación de las empresas en tres grupos para su implementación y aplicación.

Dentro del conjunto de normas que regulan la preparación y presentación de la información financiera, se destaca la NIC 37, “Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes” que tiene como objetivo asegurar que se utilicen las bases apropiadas para el reconocimiento y la medición de las provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes, en los estados financieros de las entidades.

Se asume que una adecuada aplicación de la NIC 37 mejora sustancialmente la razonabilidad de la información financiera al reconocer las partidas que surgen como activos o pasivos probables de los cuales no existe una valuación cierta y/o una fecha definitiva para su recaudo o liquidación, en los estados financieros, o no reconocer las partidas posibles como activos o pasivos por mantener dependencia de la ocurrencia de sucesos futuros que se encuentran fuera del control de la entidad. No obstante esta mejora en la razonabilidad de la información financiera, se presenta por otro lado un desequilibrio en la preparación y

presentación de las cifras que deben reportarse al fisco nacional a través de las declaraciones tributarias por presentarse restricciones o diferimientos de sus impactos. Es por esto que en este trabajo se hace un parangón entre las normas del marco normativo contable aplicado en Colombia con las normas del Estatuto Tributario para identificar diferencias y la forma de llevarlas a su concordancia.

OBJETIVO

OBJETIVO GENERAL

A partir del estudio de la NIC 37 “Provisiones, pasivos y activos contingentes” en parangón con el Estatuto Tributario colombiano, identificar las diferencias en el reconocimiento, medición y presentación de la información en los informes financieros y en las declaraciones tributarias, de las provisiones reconocidas en los estados financieros.

OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- Proponer similitudes y diferencias entre el Estatuto Tributario Colombiano y las NIIF con respecto al tratamiento de la cuenta pasiva de provisiones.
- Estudiar los conflictos asociados a la gestión de provisiones, activos y pasivos contingentes en la contabilidad empresarial colombiana.
- Analizar el contexto colombiano con respecto a la gestión de cuentas pasivas y su relación con la revelación de la información financiera mencionada por las NIIF.

MARCO TEÓRICO CONCEPTUAL

En abril de 2001 el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad adoptó la NIC 37 Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes, que había sido originalmente emitida por el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad en septiembre de 1998; en esta norma se define:

Las provisiones son pasivos en los que existe incertidumbre acerca de su cuantía o vencimiento. Se deben reconocer cuando, y sólo cuando, se dan las siguientes

circunstancias:

(a) una entidad tiene una obligación presente (ya sea legal o implícita) como resultado de un suceso pasado;

(b) es probable (es decir, existe mayor posibilidad de que se presente que de lo contrario) que la entidad tenga que desprenderse de recursos que comporten beneficios económicos, para cancelar la obligación; y

(c) puede hacerse una estimación fiable del importe de la obligación. En la Norma se destaca que sólo en casos extremadamente excepcionales no será posible la estimación de la cuantía de la deuda.

El monto reconocido como provisión debe ser la mejor estimación del desembolso necesario para cancelar la obligación presente, al final del periodo sobre el que se informa. Para una adecuada medición de la provisión, la Norma obliga a la entidad a:

(a) tener en cuenta los riesgos y las incertidumbres correspondientes.

(b) proceder a descontar las provisiones, si el efecto del valor temporal del dinero es significativo, utilizando una tasa o tasas de descuento, antes de impuestos, que reflejen las evaluaciones actuales que el mercado esté haciendo del valor temporal del dinero y aquéllos riesgos específicos, referidos a la propia obligación objeto de provisión, que no han sido objeto de reflejo al hacer la mejor estimación del desembolso.

(c) tener en cuenta sucesos futuros, tales como los cambios en la ley o en la tecnología existente, siempre que haya suficiente evidencia objetiva respecto a su ocurrencia; y

(d) no tener en cuenta las ganancias esperadas por la venta de activos, incluso si la desapropiación de los mismos está estrechamente ligada a los sucesos que han dado origen a la provisión.

Las provisiones deben ser objeto de revisión al final de cada periodo sobre el que se informa, y ajustadas consiguientemente para reflejar en cada momento la mejor estimación disponible.

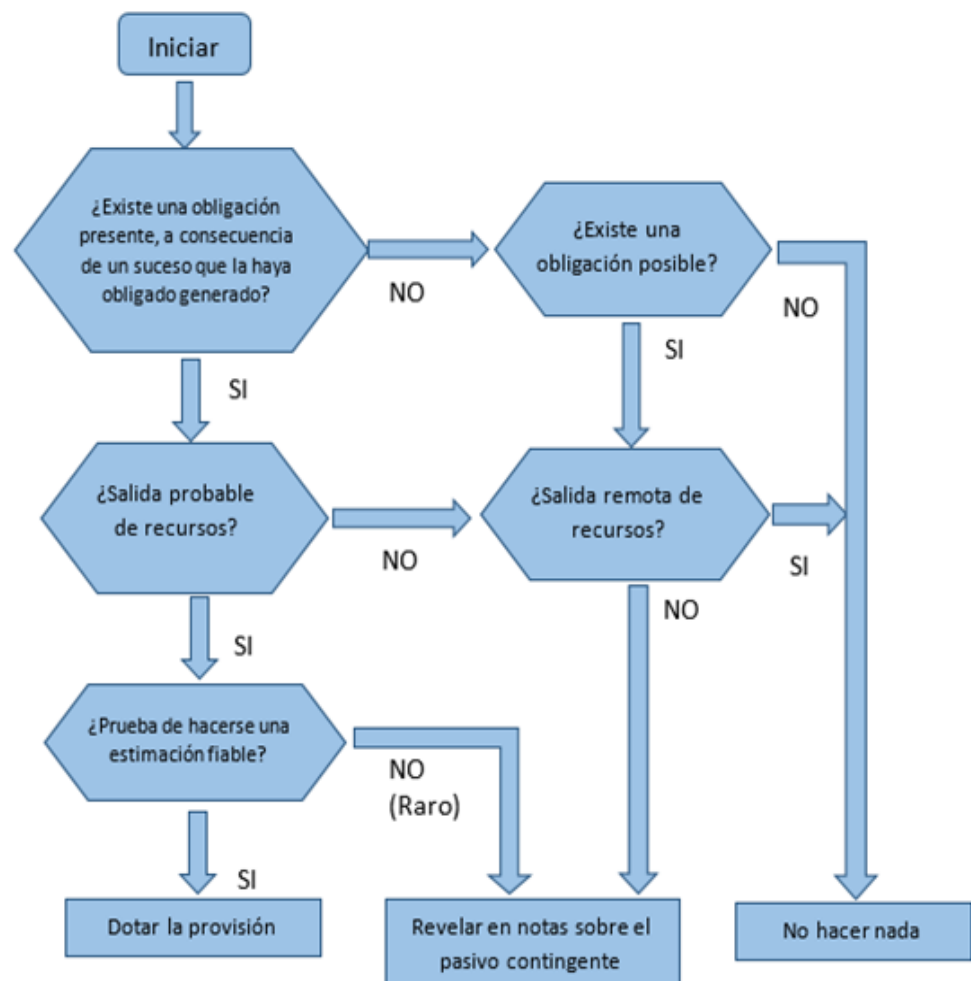


Figura 1. Árbol de decisión © IFRS Foundation

De otro lado en el Estatuto Tributario Colombiano mediante la Ley 1819 de 2016, introdujo el Artículo 21-1 mediante el cual se hace la conexión formal del marco normativo contable y las normas fiscales; el manejo de las provisiones se encuentra enmarcado en el Artículo 59 “Realización del costo para los obligados a llevar contabilidad”; Artículo 105 “Realización de la deducción para los obligados a llevar contabilidad”; Artículo 107 “Las expensas necesarias son deducibles” y Artículo 286 “No son deudas”.

Artículo 21-1. Para la determinación del impuesto sobre la renta y complementarios, en el valor de los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, costos y gastos, los sujetos pasivos de este impuesto obligados a llevar contabilidad aplicarán los sistemas de reconocimientos y medición, de conformidad con los marcos técnicos normativos contables vigentes en Colombia, cuando la ley tributaria remita expresamente a ellas y en los casos en que esta no regule la materia. En todo caso, la ley tributaria puede disponer de forma expresa un tratamiento diferente, de conformidad con el artículo 4 de la Ley 1314 de 2009.

Parágrafo 1. 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.

Cuando se utiliza la base contable de acumulación o devengo, una entidad reconocerá partidas como activos, pasivos, patrimonio, ingresos, costos y gastos, cuando satisfagan las definiciones y los criterios de reconocimiento previstos para tales elementos, de acuerdo con los marcos técnicos normativos contables que le sean aplicables al obligado a llevar contabilidad.

El Artículo 59 del Estatuto Tributario, Realización del costo para los obligados a llevar contabilidad, en el literal d menciona: *“Los costos por provisiones asociadas a obligaciones*

de monto o fecha inciertos, incluidos los costos por desmantelamiento, restauración y rehabilitación; y los pasivos laborales en donde no se encuentre consolidada la obligación laboral en cabeza del trabajador, sólo 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.”

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

El Artículo 105 del Estatuto Tributario, Realización de la deducción para los obligados a llevar contabilidad, en el literal c y d menciona: *“c. Los gastos por provisiones asociadas a obligaciones de monto o fecha inciertos, incluidos los costos por desmantelamiento, restauración y rehabilitación; y los pasivos laborales en donde no se encuentre consolidada la obligación laboral en cabeza del trabajador, sólo 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.*

d. Los gastos que se originen por actualización de pasivos estimados o provisiones no serán deducibles del impuesto sobre la renta y complementarios, sino hasta el momento en que surja la obligación de efectuar el desembolso con un monto y fecha cierto y no exista limitación alguna.”

El Artículo 107 del Estatuto Tributario, Las expensas necesarias son deducibles. *“Son deducibles las expensas realizadas durante el año o período gravable en el desarrollo de*

cualquier actividad productora de renta, siempre que tengan relación de causalidad con las actividades productoras de renta y que sean necesarias y proporcionadas de acuerdo con cada actividad.”

El Artículo 286 del Estatuto Tributario Colombiano, No son deudas: *“Para efectos de este estatuto, no tienen el carácter de deudas, los siguientes conceptos: 1. Las provisiones y pasivos contingentes según lo define la técnica contable.”*

ANÁLISIS

La adopción de las normas internacionales de información financiera (IFRS) en Colombia, modificó sustancialmente la medición de los elementos de los estados financieros, creando expectativas de mayor recaudo de impuestos para la nación. Durante el período de transición del marco normativo contable anterior (Decreto 2649 de 1993) al nuevo marco normativo contable (IFRS), un amplio número de entidades del sector real se mostraron reacias a su adopción por el posible incremento de su carga impositiva que este cambio le traería. Fue hasta el año 2016 con la expedición de la Ley 1819, cuatro años más tarde de la fecha de inicio de la nueva contabilidad en Colombia, que el gobierno nacional hizo claridad de la forma cómo operaría la contabilidad para efectos fiscales, con la creación del artículo 21-1 del estatuto tributario.

Base fiscal

El Artículo 21-1 del Estatuto Tributario menciona que “Para la determinación del impuesto sobre la renta y complementarios, en el valor de los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, costos y gastos, los sujetos pasivos de este impuesto obligados a llevar contabilidad aplicarán los sistemas de reconocimientos y medición, de conformidad con los marcos técnicos normativos contables vigentes en Colombia, cuando la ley tributaria remita expresamente a ellas y en los casos en que esta no regule la materia. En todo caso, la ley tributaria puede disponer de forma expresa un tratamiento diferente, de conformidad con el artículo 4 de la ley 1314 de 2009.” Lo anterior significa que frente a cualquier caso se deberá aplicar los marcos técnicos normativos contables, mientras no exista un tratamiento diferente

o específico en materia tributaria. En caso de existir incompatibilidad entre las normas contables y de información financiera y las de carácter tributario, prevalecerán las de carácter tributario.

La observancia del artículo 21-1 junto con los artículos 59, 105 y 107 para la preparación de la información financiera que debe reportarse en las declaraciones tributarias para efectos del cálculo de los tributos, señalan diferencias con el tratamiento que debe darse a algunos gastos y pasivos que llegan a surgir de la aplicación de la NIC 37 del nuevo marco normativo contable.

Para subsanar estas diferencias la misma Ley 1819 de 2016 creó el artículo 772-1 al que denominó “Conciliación Fiscal”. “Sin perjuicio de lo previsto en el artículo 4° de la Ley 1314 de 2009, los contribuyentes obligados a llevar contabilidad deberán llevar un sistema de control o de conciliaciones de las diferencias que surjan entre la aplicación de los nuevos marcos técnicos normativos contables y las disposiciones de este Estatuto. El Gobierno nacional reglamentará la materia”.

Con el artículo 772-1 el Estatuto Tributario reconoce que van a surgir diferencias entre las cifras contables y las cifras reportadas en las declaraciones tributarias porque en su articulado está rechazando gastos reconocidos por devengo contable que no tienen realización desde el concepto fiscal, tal como se lee en el artículo 21-1 Parágrafo 6. “Para efectos fiscales, las mediciones que se efectúen a valor presente o valor razonable de conformidad con los marcos técnicos normativos contables, deberán reconocerse al costo, precio de adquisición o valor nominal, siempre y cuando no exista un tratamiento diferente en este estatuto. Por consiguiente, las diferencias que resulten del sistema de medición contable y fiscal no tendrán

efectos en el impuesto sobre la renta y complementarios hasta que la transacción se realice mediante la transferencia económica del activo o la extinción del pasivo, según corresponda”, y se complementa con el artículo 286 “No son deudas”. Para efectos de este estatuto, no tienen el carácter de deudas, los siguientes conceptos: 1. Las provisiones y pasivos contingentes según lo define la técnica contable.”

Estas diferencias que se encuentran definidas en la NIC 12 de Impuesto a las Ganancias, como una diferencia temporal, se convierten en diferencias temporarias al concluir con el reconocimiento de un pasivo por contrapartida, y finalmente dan origen a la imposición diferida de un tributo bien por rentas ordinarias o bien por ganancia ocasional.

Uno de los gastos que se involucran en la disertación anterior es el gasto por provisiones que contablemente se reconocen por devengo dentro de los costos o dentro de los gastos pero que a las luces de los artículos 59 y 105 del estatuto tributario no son aceptados como erogaciones del periodo de su reconocimiento por su realización.

La única excepción a esta regla tributaria es el gasto registrado por la reserva matemática y técnica en el sector asegurador. Al ingreso neto se le suma el importe de la reserva del año anterior y se resta el importe correspondiente a estas reservas en el año gravable, de acuerdo con el artículo 96, 97 y 98 del Estatuto Tributario. Y la reserva para el pago de futuras pensiones que de acuerdo con el artículo 112 y 113 del Estatuto Tributario, se menciona que se “pueden apropiar y deducir cuotas anuales para el pago de futuras pensiones de jubilación o invalidez.” siempre y cuando se tenga en cuenta el cálculo allí estipulado.

IDENTIFICACION DEL TRATAMIENTO DIFERENCIAL, DIFERIDO Y/O RESTRINGIDO

De acuerdo con el tratamiento tributario y la definición del marco conceptual, en este caso los pasivos contingentes no son objeto de reconocimiento contable en el estado de situación financiera pero si de revelación en los estados financieros (nota de revelación), éstos deben ser reconsiderados eventualmente ya que si se convierten en probables y su valor es determinable se tratarán como provisiones y se deberán reconocer. De igual forma, los activos contingentes no son objeto de reconocimiento hasta que sea efectiva la realización del ingreso como beneficio económico para la empresa.

Aunque en el Artículo 21-1 del Estatuto Tributario se establece que los sistemas de reconocimiento y medición serán los marcos normativos de información, se debe tener presente que cuando existe una normatividad específica, como es para el caso de las provisiones, ésta debe prevalecer para su tratamiento.

Cuando por ejemplo, una entidad se ve abocada a una demanda laboral que presenta según los abogados una probabilidad de fallo en contra mayor al 50%, se debe hacer el reconocimiento contable como que se trata de una provisión con medición por pasivo estimado. Este reconocimiento que se dio a partir de un gasto y un pasivo, no ha de tener reconocimiento en la información tributaria a las luces del artículo 286 del estatuto tributario. Sólo será aceptado en la declaración de renta el gasto cuando se determine la obligación definitiva y se realice un pago efectivo.

De otro lado, es importante aclarar que la provisión, en el momento de hacerse efectiva, es decir, de realizarse el pago correspondiente, debe ser revisada a la luz del artículo 107 del Estatuto Tributario, para validar su característica de causalidad con las actividades

generadoras de renta y que sean necesarias de acuerdo con la actividad, de lo contrario pueden ser rechazadas por la Administración de Impuestos Nacionales.

Dicho lo anterior, las provisiones, aunque han tenido un tratamiento contable por contar con las características que bajo el Marco Normativo las clasifican como tal y permiten su reconocimiento en la contabilidad, no pueden ser tenidas en cuenta como base para la declaración de renta, porque según el estatuto tributario, capítulo II, artículo 282 establece: “El patrimonio líquido gravable se determina restando del patrimonio bruto poseído por el contribuyente en el último día del año o período gravable el monto de las deudas a cargo del mismo, vigentes en esa fecha”. Referido a tomarse como base las deudas propias, siendo las obligaciones reales aceptadas. Por ende, el tratamiento de las provisiones como contraprestación para cubrir los riesgos inciertos no se toman como gastos de las mismas.

Al no poderse tomar como gasto en ese período, ocasiona una diferencia entre la utilidad determinada en el tratamiento contable y la utilidad o renta líquida del tratamiento fiscal, según la ley tributaria lo contempla. La exclusión de rubros como las provisiones, hacen que la base sobre la cual se aplica la tarifa del impuesto sea mayor o menor, generando así una diferencia en el impuesto a pagar, denominada diferencia temporal (impuesto de renta diferido).

De acuerdo con la diferencia presentada en la liquidación, este impuesto diferido puede ser débito siempre y cuando el monto a pagar del impuesto de renta sea menor al obtenido en el tratamiento fiscal, recuperándose en los años posteriores, se considera como activo diferido; o por el contrario puede ser un impuesto diferido crédito, el cual se presenta cuando en un año determinado se pagan menos impuestos del que se debería, teniendo claro que debe cancelarse en los períodos siguientes, se considera pasivo diferido.

EJERCICIO DE APLICACIÓN

Ejemplo de Provisión

Obligación Legal

En el año 2018, ocurrió un derramamiento de petróleo en un corregimiento de Colombia, en donde se vertieron más de 20 mil barriles de crudo, lo que trajo afectación a la fauna y la flora del lugar. Debido a esto la compañía petrolera colombiana ECOPETROL, enfrentará una jugosa sanción, que impondrá la Autoridad Nacional de Licencias Ambientales (ANLA), después de realizar su respectiva investigación.

En una reunión que concertó ECOPETROL con una mesa de expertos en el tema en el año 2019, llegaron a la conclusión que el derramamiento de petróleo generaría una multa estimada por alrededor de los 3.000 millones de pesos.

Dos años después de esta emergencia ambiental la ANLA, sentenció a la petrolera a pagar una multa de \$5.500 millones de pesos.

Análisis

La contaminación ambiental genera de facto una sanción por parte de la ANLA y en virtud de ello no puede la administración considerar que se encuentre frente a un pasivo contingente, sino que por el contrario debe reconocer la obligación presente producto de sucesos pasados que para liquidarla deberá desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos que aún no pueden ser cuantificados; en consecuencia, deberá estimar la cuantía y la fecha de su liquidación.

Se analizará el ejercicio según lo dispuesto en los párrafos 17 – 22 de la NIC 37

Para reconocer una provisión se requiere que cumpla 3 premisas:

1. Haya sido originada en un evento pasado, para nuestro caso el evento surgió en el año 2018
2. El pago de la obligación es exigido por la ley y existe una salida de recursos económicos, la Autoridad Nacional de Licencias Ambientales ANLA, es la entidad que proferirá la sanción, luego de realizar una exhaustiva investigación del daño ambiental, hecho que les generará a futuro una salida de beneficios económicos para cancelar tal obligación.
3. Estimación fiable del importe de la obligación, para esto la entidad requiere de asesores expertos en el tema, que ayuden a calcular el costo que les impondrán por los daños ambientales causados en esta catástrofe y los daños a la comunidad. Este valor puede calcularse por encima o por debajo de su costo real, dependiendo de las experiencias pasadas o casos similares. El nivel de incertidumbre no debe aprovecharse, para distorsionar las cifras en los estados financieros.

Este tipo de provisiones deben examinarse y ajustarse en el cierre fiscal de cada año, con el fin de tener una estimación cada vez más precisa y segura de que el proceso judicial no podrá ser anulado o cambiado a su favor. Un punto a tener en cuenta en las estimaciones son los sucesos futuros, ya que de tener evidencia pueden afectar las cifras notablemente, en este caso uno de esos sucesos es la sentencia que realizó el ANLA al imponer una multa a pagar de \$5.500 millones de pesos, cifra que como lo mencionamos anteriormente debió ser ajustada a un valor más exacto al cierre del periodo 2020.

Al revelar la información en cada periodo la entidad deberá, informará sobre los valores registrados en los libros al iniciar y finalizar cada periodo, detalla los cargos realizados para ajustar la provisión, dará una pequeña descripción de la obligación, junto con una fecha estimada para su desembolso.

Aplicación

A pesar de que la entidad es consciente de que esta provisión impactará las utilidades de los años 2019 y 2020, la vicepresidencia determinó afectar los estados financieros gradualmente con el fin de prever, el desembolso por esta cuantía y no esperar a futuro un impacto mayor sobre la sociedad, que afectaría no solo sus utilidades, sino también la inversión extranjera; dado el caso de que la cuantía pueda reducirse, se procederá a revertir el valor que corresponda a favor de la compañía.

El gasto de la provisión no es deducible del impuesto de renta hasta que se haya liquidado la obligación con lo cual se genera una diferencia temporaria por el pasivo contable no aceptado en la declaración de renta, esta diferencia temporaria es de carácter deducible porque si bien no es aceptada en el periodo fiscal corriente, si lo será en periodos fiscales futuros cuando se liquide la obligación.

La diferencia temporaria identificada se impacta por el impuesto de renta con una tarifa de 33%.

Reconocimiento inicial año 2019

Código	Cuenta	Débito	Crédito
539520	Multas, Sanciones y Litigios	3.000.000.000	
171076	Impuesto a la renta diferido por diferencia temporarias	990.000.000	
240405	Impuesto de renta vigencia corriente		990.000.000
2695	Provisión Litigio		3.000.000.000

Medición posterior año 2020

Código	Cuenta	Débito	Crédito
539520	Multas, Sanciones y Litigios	2.500.000.000	
171076	Impuesto a la renta diferido por diferencia temporarias	825.000.000	
240405	Impuesto de renta vigencia corriente		825.000.000
2695	Provisión Litigio		2.500.000.000

Obligación implícita

Una multinacional dedicada a la fabricación y comercialización de bebidas, con sede en Colombia ha decidido que efectuará su política ambiental en el país, con la implementación en el año 2020 en su planta de Cundinamarca de un proyecto de tratamiento de agua, con el cual esperan recircular en un 90% del agua usada dentro de la compañía. El costo de la implementación del proyecto en Colombia sería de 3.890 millones de pesos aproximadamente, dada que la situación económica de la entidad es buena en los años 2018 y 2019, se decide realizar la provisión implícita para este proyecto, con el fin de no afectar los estados financieros del año de realización.

Análisis

Para el reconocimiento de la provisión

1. Posee una obligación presente de carácter implícito por resultados de hechos pasados: la empresa analizó el consumo del agua durante el año 2018, el cual fue de 10.265 metros cúbicos en promedio por cada mes (suceso pasado), decidió activar su responsabilidad

ambiental, por medio de una política de tratamiento de aguas (obligación implícita).

2. Salida de recursos: el costo de la implementación del proyecto de tratamiento de agua en Colombia es alrededor de 3.890 millones de pesos.

3. Estimación de la obligación: la compañía después de consultar con expertos en el tema medio ambiental, realizaron una proyección de lo que valdría el proyecto de tratamiento de agua a aplicar.

La obligación implícita tiene un carácter más de responsabilidad y de cumplimiento de manera autónoma, la ley no exige que se deba realizar, sin embargo, la compañía es quién decide si opta por mejorar una situación, que ellos creen que viene afectando un tema en particular.

El estatuto tributario no acepta este tipo de obligaciones implícitas ni el gasto que le da origen, en la declaración de renta del periodo fiscal corriente; en consecuencia, la entidad deberá identificar una diferencia temporal por el gasto y una diferencia temporaria por el pasivo. La diferencia temporal se cancela en el periodo contable al retirar su monto de la declaración de renta. La diferencia temporaria genera un impuesto diferido deducible por renta a la tarifa del 33% que deberá ser reconocida como un activo no corriente.

Aplicación

A diciembre de 2018 la multinacional decidió registrar la provisión y ajustar el 50% en el año 2019, teniendo en cuenta la obligación autoimpuesta y debido al buen momento que tuvo la compañía que se observó con el aumento de utilidades, con el fin de afectar gradualmente los estados financieros y no esperar cargar todo el gasto en un solo año.

En relación con el tratamiento fiscal, tanto la provisión legal como la implícita, no se pueden deducir de la declaración de renta de esos años, ya que según el Artículo 105 del

estatuto tributario, este gasto por provisión que se reconoce contablemente según el marco técnico normativo, no se puede reconocer fiscalmente hasta que la entidad realice el desembolso, generando una diferencia temporal que tendría que llevar en sus conciliaciones de diferencias contables y fiscales, según lo establecido en el Artículo 772-1 del estatuto tributario en cuanto a la obligación de llevar una conciliación fiscal. Lo anterior genera un impuesto diferido, que, para este caso, sería un impuesto diferido activo, como un derecho a pagar menos impuesto en el momento del reconocimiento del gasto para efectos fiscales.

Reconocimiento año 2018 y 2019

Código	Cuenta	Débito	Crédito
5199	Provisiones - conservación medio	1.945.000.000	
171076	Impuesto a la renta diferido por diferencia temporarias	641.850.000	
240405	Impuesto de renta vigencia corriente		641.850.000
2695	Provisión conservación Medio Ambiente		1.945.000.000

CONCLUSIONES Y APRENDIZAJE

1. Las provisiones se reconocen en el estado de situación financiera como un pasivo contra un gasto en el estado de resultados.
2. Los activos y pasivos contingentes no se reconocen en los estados financieros, pero se revelan en notas. Los temas remotos no se registran, ni se reconocen, ni se revelan.
3. Las provisiones en el marco normativo contable son consideradas como un pasivo, pero bajo la normatividad fiscal no son consideradas ni como gastos ni como deudas, por lo tanto, no son deducibles de renta.
4. Las provisiones serán aceptadas tributariamente cuando se determine la obligación definitiva y el hecho se ejecute.
5. Las diferencias temporarias surgen cuando existe una diferencia entre los importes en libros y las bases fiscales de los activos y los pasivos.
6. Las diferencias temporarias pueden verse impactadas por el impuesto de renta o por el impuesto de ganancias ocasionales, de carácter imponible o deducible, según sea del caso.
7. Las diferencias temporarias generan el reconocimiento de impuesto diferido activo o pasivo las cuales deben clasificarse en todos los casos como no corrientes.
8. El impuesto diferido activo y pasivo no pueden netearse (cruzarse) en los estados financieros.
9. El impuesto diferido pasivo no debe tener duda para su reconocimiento una vez se genera por las diferencias temporarias.
10. El impuesto diferido activo debe ser sometido a refinamiento para asegurar su deducibilidad futura, antes de su reconocimiento.

COMPETENCIAS DESARROLLADAS

Dado que la contabilidad está presente en forma transversal en las organizaciones, profundizar en las normas internacionales de información financiera como la NIC 37, permite obtener mayor conocimiento no sólo en el manejo de la parte técnica contable sino en el manejo de la parte tributaria, lo cual genera valor agregado en el desarrollo de las actividades en la organización. Sin embargo, la experiencia adquirida con la práctica será la que incremente estas competencias y el constante aprendizaje estando en continuo contacto con la actualidad del entorno económico.

El desarrollo del presente trabajo permitió al equipo investigador poner a prueba las competencias desarrolladas durante la etapa de preparación (pregrado), trabajo colaborativo y participativo, auto aprendizaje, manejo de objeciones, búsqueda y selección de información, comunicación escrita y oral con la sustentación ante jurado calificador.

REFERENCIAS

Norma Internacional de Contabilidad 37 Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes.

Documentos del IASB publicados para acompañar a la Norma Internacional de Contabilidad 37 Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes.

IASB, Marco Conceptual 2018 IASB.

NIC 12 de Impuesto a las Ganancias IASB

Decreto 2650 de 1996 “Plan Único de cuentas”

J. Orlando Corredor Alejo, El Impuesto de Renta en Colombia. Editorial Hache 2020.

J. Orlando Corredor Alejo, El Impuesto Diferido a las Ganancias visión a la luz de las Normas Internacionales de Contabilidad. Editorial Hache 2019.

Estatuto Tributario Colombiano, Artículo 21-1; Artículo 59 “Realización del costo para los obligados a llevar contabilidad”; Artículo 105 “Realización de la deducción para los obligados a llevar contabilidad”; Artículo 107 “Las expensas necesarias son deducibles” y Artículo 286 “No son deudas”.

<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/cr/Documents/audit/documentos/niif-2019/NIC%2037%20%20Provisiones,%20Pasivos%20Contingentes%20y%20Activos%20Contingente.pdf>

http://www.aplicaciones-mcit.gov.co/adjuntos/niif/38_IAS37_RBV2013_part_B.pdf