

LIBRO BLANCO

---

# CIERRE CONTABLE Y CONCILIACIÓN FISCAL

PANORAMA CONTABLE Y TRIBUTARIO PARA LAS  
PERSONAS JURÍDICAS EN TIEMPOS DE PANDEMIA  
Y REACTIVACIÓN ECONÓMICA

AÑO GRAVABLE 2020

ACTUALÍCESE

**CIERRE CONTABLE  
Y CONCILIACIÓN FISCAL  
PANORAMA CONTABLE Y TRIBUTARIO PARA LAS  
PERSONAS JURÍDICAS EN TIEMPOS DE PANDEMIA  
Y REACTIVACIÓN ECONÓMICA  
AÑO GRAVABLE 2020**

Editora actualicese.com LTDA

ISBN 978-958-5546-85-1

**Autor:**

José Hernando Zuluaga M.

**Dirección editorial:**

María Cecilia Zuluaga C.

**Coordinación:**

Lina María Galindo L.

**Revisión:**

Germán Torres T.

**Diseño y diagramación:**

Geraldine Flórez Vera.  
Yonny Andrés Céspedes R.

**SUGERENCIAS  
Y/O COMENTARIOS**

Las sugerencias y/o comentarios a esta publicación pueden ser enviados a [contenidos@actualicese.com](mailto:contenidos@actualicese.com) o comunicados al Centro de Atención al Suscriptor –CAS–. Ninguna parte de esta publicación, incluido el diseño de cubierta, puede ser reproducida, almacenada o transmitida en modo alguno ni a través de cualquier medio, ya sea electrónico, químico, mecánico, óptico, de grabación o de fotocopia, sin el previo permiso escrito del editor.

Los capítulos de esta publicación se terminaron de editar en Santiago de Cali, Colombia, en las siguientes fechas:

- **Capítulos 1 y 2:** 30 de noviembre de 2020.
- **Capítulos 3, 4 y 5:** 30 de diciembre de 2020.

# Índice

Prólogo.....	11
Autor .....	13
Introducción.....	15
<b>CAPÍTULO 1</b>	
<b>MARCOS TÉCNICOS NORMATIVOS CONTABLES .....</b>	<b>21</b>
<b>1.1 Marcos técnicos normativos contables vigentes en Colombia .....</b>	<b>23</b>
1.1.1 Importancia de la implementación de los marcos técnicos normativos contables .....	25
1.1.2 Requisitos para clasificarse en un grupo de convergencia .....	26
1.1.2.1 <i>Efectos de la nueva clasificación de empresas en los grupos                 de convergencia.....</i>	26
1.1.3 Procedimiento para el cambio de grupo de aplicación de Estándares Internacionales.....	27
1.1.3.1 <i>Cambio voluntario de grupo.....</i>	28
1.1.3.2 <i>Cambios obligatorios.....</i>	29
1.1.4 Sanciones por no llevar contabilidad .....	30
1.1.4.1 <i>Personas jurídicas y su obligación de llevar contabilidad.....</i>	31
1.1.4.2 <i>Otros obligados a llevar contabilidad .....</i>	31
<b>CAPÍTULO 2</b>	
<b>CIERRE CONTABLE: GENERALIDADES Y CONTEXTO 2020.....</b>	<b>33</b>
<b>2.1 Cierre contable .....</b>	<b>35</b>
2.1.1 Manejo del cierre contable bajo Estándares Internacionales .....	35
2.1.2 Periodicidad del cierre contable.....	35
2.1.2.1 <i>Recomendaciones para un cierre contable exitoso .....</i>	36
2.1.3 Responsabilidades del contador frente al cierre contable.....	37
2.1.3.1 <i>Elaborar los estados financieros.....</i>	37
2.1.3.2 <i>Certificar los estados financieros.....</i>	37
2.1.3.3 <i>Dictaminar los estados financieros .....</i>	38

2.1.4 Estados financieros .....	39
2.1.4.1 Tipos de estados financieros .....	40
2.1.4.2 Juego completo de estados financieros .....	42
2.1.4.3 Materialidad en la elaboración de los estados financieros.....	44
2.1.4.4 Hipótesis de negocio en marcha .....	47
2.1.4.5 Requerimientos de los estados financieros.....	50
2.1.4.6 Corrección de errores de períodos anteriores .....	71
2.1.4.7 Hechos ocurridos después del período sobre el que se informa.....	74
<b>2.2 Impuesto a las ganancias .....</b>	<b>77</b>
2.2.1 Categorías del impuesto a las ganancias .....	77
2.2.1.1 Impuesto corriente.....	77
2.2.1.2 Impuesto diferido.....	78
2.2.1.3 Diferencias entre impuesto corriente e impuesto diferido.....	78
2.2.2 Obligados a calcular el impuesto diferido .....	79
2.2.2.1 Entidades del grupo 3 de convergencia.....	79
2.2.2.2 Contribuyentes del SIMPLE.....	79
2.2.3 Importancia del impuesto diferido.....	80
2.2.3.1 Determinación apropiada de las utilidades .....	80
2.2.3.2 Corrección del efecto de las normas fiscales .....	80
2.2.4 Tipos de diferencias en el impuesto diferido .....	82
2.2.4.1 Diferencias temporales .....	82
2.2.4.2 Diferencias temporarias .....	82
2.2.4.3 Diferencias temporales y temporarias en la aplicación de los Estándares Internacionales .....	83
2.2.4.4 Diferencias permanentes .....	84
2.2.5 Determinación de la naturaleza del impuesto diferido: activa o pasiva.....	85
2.2.5.1 Método del balance.....	85
2.2.5.2 Método aritmético .....	88
2.2.6 Situaciones que generan impuesto diferido.....	89
2.2.6.1 Diferencias temporarias entre los importes contables y fiscales.....	89
2.2.6.2 Compensación de pérdidas o créditos fiscales no utilizados.....	90
2.2.7 Pasos para calcular el impuesto diferido .....	103

2.2.8 Otros aspectos del impuesto diferido.....	103
2.2.8.1 <i>Tarifa para calcular el impuesto diferido</i> .....	104
2.2.8.2 <i>Contabilización del impuesto diferido</i> .....	105
2.2.8.3 <i>Periodicidad del cálculo del impuesto diferido</i> .....	106
2.2.8.4 <i>Ajuste del impuesto diferido al cierre del período contable</i> .....	106
2.2.9 Ejemplos prácticos sobre el cálculo del impuesto diferido.....	109
2.2.9.1 <i>Deterioro del valor de los inventarios</i> .....	109
2.2.9.2 <i>Provisiones contables no aceptadas fiscalmente</i> .....	111
2.2.9.3 <i>Mediciones a valor razonable</i> .....	114
2.2.9.4 <i>Diferencia en cambio</i> .....	119
2.2.9.5 <i>Activos intangibles</i> .....	124
2.2.10 Casos especiales sobre la determinación del impuesto diferido (con archivos de descarga) .....	126
2.2.10.1 <i>Gastos preoperativos o de establecimiento</i> .....	126
2.2.10.2 <i>Deterioro de cartera</i> .....	132
2.2.10.3 <i>Venta de bienes inmuebles a largo plazo</i> .....	142
2.2.10.4 <i>Propiedades de inversión en un contrato de leasing operativo</i> .....	154
<b>2.3 Impacto del covid-19 en la economía y en la información financiera.....</b>	<b>160</b>
2.3.1 Efectos del COVID-19 en los estados financieros de 2020 .....	164
2.3.1.1 <i>Comparabilidad de los estados financieros 2019 vs. 2020</i> .....	164
2.3.1.2 <i>Cambio de grupo de convergencia</i> .....	166
2.3.1.3 <i>Modificación de las políticas contables</i> .....	167
2.3.1.4 <i>Cambios en las estimaciones contables</i> .....	168
2.3.1.5 <i>Reconocimiento de deterioro del valor de los activos</i> .....	169
2.3.1.6 <i>Efectos del COVID-19 en la distribución del costo de los inventarios</i> .....	181
2.3.1.7 <i>Disminución del valor razonable de los activos</i> .....	184
2.3.1.8 <i>Depreciación de activos sin uso</i> .....	187
2.3.1.9 <i>Reclasificación de activos mantenidos para la venta</i> .....	189
2.3.1.10 <i>Revisión de anticipos a proveedores</i> .....	190
2.3.1.11 <i>Concesiones en los contratos de arrendamiento</i> .....	190
2.3.1.12 <i>Contabilización de donaciones efectuadas</i> .....	196
2.3.1.13 <i>Contabilización de subvenciones del Gobierno</i> .....	198

2.3.1.14 Contabilización de elementos de bioseguridad adquiridos con ocasión del COVID-19 .....	201
2.3.1.15 Revisión de impuestos diferidos contabilizados .....	202
2.3.1.16 Contabilización de gastos por diferencia en cambio .....	204
2.3.1.17 Estimación de provisiones .....	206
2.3.1.18 Revelación de contingencias .....	209
2.3.1.19 Recálculo de los presupuestos .....	212
2.3.1.20 Evaluación de la hipótesis de negocio en marcha .....	212

### **CAPÍTULO 3 CONCILIACIÓN FISCAL AÑO GRAVABLE 2020..... 217**

#### **3.1 Antecedentes normativos ..... 219**

#### **3.2 Definición del proceso de conciliación fiscal..... 224**

##### 3.2.1 Elementos del proceso de conciliación fiscal .....224

###### 3.2.1.1 Control de detalle ..... 226

###### 3.2.1.2 Reporte de conciliación fiscal..... 226

##### 3.2.2 Proceso de conciliación fiscal por el año gravable 2020 .....226

###### 3.2.2.1 Formatos para el reporte de conciliación fiscal ..... 228

###### 3.2.2.2 Plazo para presentar el reporte de conciliación fiscal por el año gravable 2020..... 230

###### 3.2.2.3 Correcciones al reporte de conciliación fiscal..... 233

###### 3.2.2.4 Ejemplo básico sobre el control de detalle y el reporte de conciliación fiscal ..... 234

##### 3.2.3 Relación de la conciliación fiscal, el cierre contable y el cálculo del impuesto diferido .....237

##### 3.2.4 Sanciones aplicables al proceso de conciliación fiscal.....237

#### **3.3 Partidas conciliatorias para personas jurídicas año gravable 2020 ..... 238**

##### 3.3.1 MÓDULO A - Costos y gastos registrados en la contabilidad que no son deducibles (diferencias permanentes que aumentan la renta líquida).....245

##### 3.3.2 MÓDULO B - Ingresos fiscales no contables (diferencias permanentes que aumentan la renta líquida) .....353

##### 3.3.3 MÓDULO C - Ingresos o utilidades que deben denunciarse como ganancia ocasional (diferencias permanentes que disminuyen la renta líquida).....365

##### 3.3.4 MÓDULO D - Ingresos contables no fiscales (diferencias permanentes que disminuyen la renta líquida) .....373

3.3.5 MÓDULO E - Ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional (diferencias permanentes que disminuyen la renta líquida) .....	377
3.3.6 MÓDULO F - Costos y gastos especiales (diferencias permanentes que disminuyen la renta líquida) .....	425
3.3.7 MÓDULO G - Compensación de pérdidas fiscales y del exceso de renta presuntiva (diferencias permanentes que disminuyen la renta líquida) .....	431
3.3.8 MÓDULO H - Rentas exentas (diferencias permanentes que disminuyen la renta líquida) .....	447
3.3.9 MÓDULO I - Descuentos tributarios y créditos fiscales (diferencias permanentes que disminuyen la renta líquida) .....	475
3.3.9.1 <i>Resumen sobre el tratamiento tributario de las donaciones</i> .....	502
3.3.10 MÓDULO J - Ganancias ocasionales gravables .....	505
3.3.10.1 <i>Tarifas aplicables a las ganancias ocasionales</i> .....	511
3.3.11 MÓDULO K - Ajustes por estimaciones contables que originan diferencias en el reconocimiento de las partidas que componen los estados financieros .....	513
3.3.11.1 <i>Partidas que pueden generar diferencias por saldos pendientes por amortizar o depreciar</i> .....	575
 <b>CAPÍTULO 4</b> <b>PREGUNTAS FRECUENTES</b> .....	 <b>579</b>
 <b>CAPÍTULO 5</b> <b>NORMATIVA RELACIONADA</b> .....	 <b>601</b>
<b>5.1 Accesos a normativa</b> .....	<b>603</b>
5.1.1 Leyes .....	603
5.1.2 Decretos .....	604
5.1.3 Resoluciones .....	611
5.1.4 Sentencias .....	612
5.1.5 Conceptos .....	612
5.1.6 Circulares .....	618

# Prólogo

Por más de 20 años, en Actualícese hemos tenido el propósito de brindar a nuestros usuarios las más completas herramientas para que puedan estar a la vanguardia de los principales cambios que se originan en cada una de las áreas en donde el contador público ejerce su profesión.

Para esta ocasión entregamos a nuestros usuarios una completa publicación en la que se contextualizan dos de los procesos más importantes en materia de los requerimientos contables y fiscales con los cuales deben cumplir las personas jurídicas (pymes), público objeto de estudio en esta publicación; esto es el cierre contable y la conciliación fiscal por el año gravable 2020.

Estos importantes temas son desarrollados bajo un análisis riguroso mediante el cual se exponen los principales aspectos que deben tener en cuenta estos contribuyentes por el período en referencia bajo el contexto del impacto que han generado las medidas tomadas por el Gobierno nacional para mitigar los efectos del COVID-19 y el escenario que han tenido que enfrentar los diversos sectores frente al proceso de reactivación económica.

De esta manera, los dos primeros capítulos abordan de manera teórico-práctica los pormenores que se deben considerar en materia del cierre contable frente a la aplicación de los marcos técnico-normativos contables, el cálculo del impuesto diferido y los efectos del COVID-19 en la elaboración de los estados financieros por el 2020. El capítulo siguiente vislumbra las novedades fruto de los más recientes cambios tributarios frente al proceso de conciliación fiscal por el mismo período.

Finalmente, a través de los dos últimos capítulos se condensa un material de alta relevancia para los usuarios, estructurado a través de un compendio de 32 preguntas frecuentes y accesos a normativa relacionada que en su conjunto, con el análisis referenciado en líneas anteriores, brindan un panorama claro y oportuno sobre los principales elementos que se deben atender para cumplir con estos requerimientos de forma integral, es decir, acatando la obligación formal y sustancial en materia contable y tributaria, según corresponda, pero también ahondando en los criterios que se deben evaluar para una adecuada toma de decisiones. Esto último, reconociendo por supuesto el gran impacto que los sucesos ocurridos en el 2020 tienen sobre estos dos procesos estrechamente relacionados dentro de la dinámica diaria de las transacciones empresariales.



# Introducción

## GENERALIDADES DEL CIERRE CONTABLE Y LA CONCILIACIÓN FISCAL

Luego de la implementación de los Estándares Internacionales en Colombia puede concluirse que el cierre contable, desde el punto de vista procedimental, no se ha surtido de cambios, pues este continúa implicando el cierre de las cuentas de resultado (ingresos, costos y gastos) con el propósito de determinar la utilidad o pérdida del ejercicio y realizar su correcto traslado al patrimonio de la entidad.

No obstante, debe tenerse en cuenta que el cierre contable es el resultado de un proceso contable que se ejecuta de forma permanente durante todo el período, por lo que el profesional contable encargado de llevar a cabo este proceso aporta, de acuerdo con sus conocimientos y experiencia, el valor agregado consistente en la verificación y análisis de la forma en la que se han reconocido las transacciones durante el respectivo año, para así llegar a la elaboración de los estados financieros que apoyarán la toma de decisiones por parte de los usuarios de la información.

Aunado a lo anterior, la conciliación fiscal se configura como un proceso que reconoce que existen diferencias en la medición de algunas de las partidas de los estados financieros a nivel contable y fiscal, por lo que su cumplimiento se nutre de la forma en como se han reconocido las transacciones durante todo el período, de tal manera que al final del año se tengan plenamente identificadas las diferencias resultantes.

Ambos procesos estrechamente relacionados requieren atención especial por el 2020, pues en materia contable y fiscal se han gestado diferentes medidas normativas que inciden en su correcto cumplimiento.

## Panorama de las pymes frente al cierre contable y la conciliación fiscal por el 2020

Como se explicó en líneas anteriores, a pesar de que los aspectos procedimentales en materia contable y fiscal relacionados con el proceso de cierre y conciliación, respectivamente, no han cambiado, año tras año deben atenderse los incidentes normativos que circundan el reconocimiento contable y fiscal de las transacciones empresariales.

En materia del cierre contable cobra gran preponderancia el escenario que viene atravesando Colombia y el mundo en general, en especial con ocasión de la pandemia del COVID-19, pues adicional a que el Gobierno nacional ha expedido una gran normativa para contrarrestar los efectos del virus en materia económica durante el 2020, tuvo que establecer ciertas medidas restrictivas que de una u otra manera impactaron la operación normal de las entidades de ciertos sectores en específico.

Bajo dicho contexto en la revisión y verificación a cargo del profesional contable que lleva a cabo el proceso de cierre durante el 2020, deben atenderse los efectos que puedan ocasionar tales medidas como, por ejemplo, en lo relacionado con la evaluación del cumplimiento de la hipótesis de negocio en marcha, el ajuste en las estimaciones contables, la revisión de los impuestos diferidos, etc.

Ahora bien, en el ámbito tributario, la conciliación fiscal materializada en los artículos 21-1 y 772-1 del ET, adicionados mediante la Ley 1819 de 2016 (el último reglamentado por el Decreto 1998 de 2017), implican la realización de dos procesos, a saber: el control de detalle y el reporte de conciliación fiscal, los cuales conllevan la identificación de aquellos ajustes por presunciones fiscales y aquellos por estimaciones contables que justifican la relación del cierre contable y fiscal, por lo que puede decirse que en su conjunto estos dos procesos se encuentran conectados de forma integral, por cuanto persiguen tres propósitos fundamentales:

1. Llevar un control sobre las diferencias en la medición contable y fiscal.
2. Elaborar los estados financieros y determinar la provisión del impuesto de renta y complementario.
3. Planear contable y fiscalmente.

En consonancia con lo anterior, para el adecuado cumplimiento de estos requerimientos deben abordarse con sumo detalle las novedades resultantes en las partidas conciliatorias por el año gravable 2020, luego de los recientes cambios tributarios con incidencia en dicho período, especialmente en lo relacionado con la Ley 2010 de 2019, norma mediante la cual se expidieron nuevas disposiciones sobre las deducciones, rentas exentas, ingresos no constitutivos de renta, y descuentos tributarios aplicables en el impuesto de renta y complementario, algunas de las cuales ya habían sido abordadas por la Ley 1943 de 2018, inexecutable a partir de enero 1 de 2020.

## **Justificación de la conciliación entre las cifras contables y fiscales**

La remisión a los marcos normativos contables vigentes en Colombia para la determinación del impuesto de renta y complementario, y la excepción de que, en cualquier caso, la norma tributaria podrá señalar de manera expresa el tratamiento especial para algún tipo de partida sujeta a ser declarada, pudiendo diferir esta del tratamiento contable, vislumbra un panorama en el que la existencia de una gran cantidad de normas de carácter fiscal y contable da origen a las diferencias entre los resultados contables y fiscales.

Al cierre de cada año fiscal, las sociedades nacionales y extranjeras a las que corresponde presentar ante el Gobierno colombiano la declaración de renta y complementario, se ven en la necesidad de convertir el resultado contable en fiscal, con el cual se puedan definir las bases finales.

Lo anterior es así por cuanto para la definición de la base fiscal se ha de tener en cuenta una gran cantidad de normas fiscales especiales vigentes con las cuales se han estipulado beneficios tributarios (como no gravar ciertos ingresos o poder deducir ciertos gastos por un valor

diferente al que figura en la contabilidad), y limitaciones fiscales con las que se determina que ciertos gastos registrados en la contabilidad no son aceptados fiscalmente.

Incluso, en la norma fiscal existe lo que se denomina una base o renta presuntiva, que se calcula como un porcentaje del patrimonio líquido fiscal a diciembre del año inmediatamente anterior y que sería la base mínima para liquidar los respectivos impuestos. De allí que todo lo relacionado con la conversión del resultado contable en fiscal es lo que estructura el proceso de conciliación entre dichas bases.

Es oportuno precisar que el fruto de la conciliación es netamente fiscal y no tendría efectos en los estados financieros a menos que sea necesario, en algunos casos, registrar lo que se denomina “activo por impuesto diferido” o “pasivo por impuesto diferido”, que son partidas que se generan justamente sobre las partidas conciliatorias que formen diferencias temporarias en un año fiscal, pero con la certeza de que desaparecerán en los siguientes años.

Las diferencias que se presenten entre los resultados contable y fiscal deberán incorporarse al formato 2516 o 2517, según sea el caso, de acuerdo al tipo de contribuyente persona jurídica, persona natural, sucesión ilíquida residente o no residente, atendiendo la normativa que fijó la Dian al reglamentar el artículo 772-1 del ET, la cual exige a algunos contribuyentes enviarlo a través de los servicios informáticos de dicha entidad y a otros a cumplir solo con su elaboración y conservación ante cualquier requerimiento por parte de las autoridades fiscales.

Con la aplicación oficial de los marcos técnico-normativos contables para los grupos 1 y 3, a partir de 2015, y para el grupo 2, desde el año 2016, es claro que seguirán existiendo diferencias entre los resultados contables y fiscales, y con mayor razón será necesario continuar haciendo el proceso de conciliación entre dichos resultados.

## ¿QUÉ CONTIENE ESTE LIBRO?

El *Libro Blanco. Cierre contable y conciliación fiscal: panorama contable y tributario para las personas jurídicas en tiempos de pandemia y reactivación económica* es una completa publicación que integra dos de los procesos más importantes que deben llevar a cabo año tras año tanto personas naturales como jurídicas, dependiendo del cumplimiento de ciertos requisitos.

Esta publicación se centra en las especificidades aplicables a las personas jurídicas (pymes), por lo que en el desarrollo de cada temática se realiza un riguroso análisis teórico-práctico acerca de escenarios comunes que se pudieron dar en el 2020 y que afectan directamente el reporte de información financiera. De allí que la estructura de esta publicación ha sido dispuesta para que los usuarios puedan entender en primer lugar la relación entre el proceso de cierre contable y conciliación fiscal, el efecto de calcular y reconocer el impuesto diferido, las variables que inciden en la identificación de las partidas conciliatorias fruto de los ajustes por presunciones fiscales y por estimaciones contables bajo el contexto de la importancia que tienen estos requerimientos dentro de la planeación de la entidad y la toma de decisiones tanto a nivel contable como fiscal.

El primer capítulo esboza los elementos más importantes con relación a la importancia de la aplicación de los marcos técnico-normativos contables y las sanciones imperantes en caso de

incumplimiento, los requisitos para la clasificación en los grupos de convergencia, entre otros temas relacionados con estos estándares.

El segundo capítulo aborda un completo contenido teórico-práctico sobre el procedimiento de cierre contable, ahondando en las recomendaciones para llevarlo a cabo de manera exitosa, las responsabilidades del contador público frente a ello, los pormenores para la elaboración de los estados financieros y posteriores correcciones, además de una rigurosa descripción acerca de los elementos que deben evaluarse al momento de calcular y reconocer el impuesto diferido partiendo de un criterio profesional en el que prima la evaluación de las condiciones específicas de cada entidad pues como se verá en el desarrollo del contenido, esta partida puede tener efectos importantes sobre los estados financieros y, por ende, un impacto que puede llegar a ser adverso para la toma de decisiones por parte de los usuarios de la entidad. Este tema en particular, dada su importancia, cuenta con ejercicios explicados de manera detallada en el libro, y otros que, por su complejidad, vienen acompañados de anexos en Excel descargables desde la zona de complementos dispuesta para esta publicación en el enlace: <http://actualice.se/auqo> que proporcionarán al usuario un entendimiento más claro sobre la forma en que se deben analizar diferentes escenarios en materia de este tópico. Los temas abordados a través de los archivos descargables son:

1. Determinación de diferencias temporarias e impuesto diferido.
2. Impuesto diferido cuando hay compensación de pérdidas fiscales.
3. Impuesto diferido cuando hay compensación por pérdidas fiscales y exceso de renta presuntiva.
4. Impuesto diferido en gastos preoperativos o de establecimiento.
5. Impuesto diferido cuando hay deterioro de cartera.
6. Impuesto diferido en venta de bienes inmuebles a largo plazo.
7. Impuesto diferido de propiedades de inversión en un contrato de leasing operativo.

Este segundo capítulo aborda también uno de los aspectos sobre los cuales se debe prestar mayor atención en el 2020; esto es un resumen claro sobre los principales efectos que pueden tener las medidas adoptadas por el Gobierno para combatir los efectos del COVID-19 en los estados financieros, pues como se mencionó en líneas anteriores, muchas empresas vieron cambios drásticos en sus operaciones, impactando así el reconocimiento de algunas de las partidas de estos informes.

El tercer capítulo se centra en las particularidades del proceso de conciliación fiscal, ahondando en su propósito, los elementos que lo componen, los requisitos que por el 2020 obligan a personas naturales y jurídicas a presentar el reporte de conciliación a través de medios electrónicos, las sanciones aplicables por su incumplimiento y un minucioso detalle a manera de módulos que especifican las partidas conciliatorias que disminuyen o aumentan la renta líquida. Este capítulo viene acompañado de un archivo en Excel disponible para descarga en la zona de complementos en donde se exponen las partidas conciliatorias abordadas en el libro, con sus

respectivas normativas y referenciación sobre la página específica de la publicación en donde el usuario podrá encontrar el detalle de esta.

El capítulo cuatro expone un compendio de 32 preguntas frecuentes que brindan al usuario un acercamiento con situaciones específicas relacionadas con los ejes centrales de esta publicación, esto es el cierre contable y la conciliación fiscal. Por último, en el capítulo cinco se enlistan varios accesos a la normativa relacionada con tales tópicos, permitiendo la consulta de la norma a través de códigos QR que llevan al usuario a la norma directa publicada en nuestro portal Actualícese.

Adicionalmente, como es costumbre en nuestras publicaciones, los usuarios contarán con una zona de complementos alojada en el siguiente enlace: <http://actualice.se/auqo> en donde además de los archivos descargables sobre impuesto diferido encontrarán otros anexos tales como el de la aplicación de la norma de subcapitalización para personas jurídicas por el año gravable 2020, la tributación de dividendos y participaciones por el mismo período luego de la reglamentación efectuada por el Decreto 1457 de noviembre 12 de 2020 y el resumen sobre las partidas conciliatorias abordadas en el capítulo tres de esta publicación. En esta zona también se detallará la actualización normativa que incida en estos importantes temas y que sea emitida posterior a la fecha de terminación de la edición impresa del libro.

Todo una completa temática construida con herramientas didácticas bajo la utilización de matrices, referencias normativas, pies de página, notas aclaratorias, mapas conceptuales, infografías y anexos en Excel que una vez más evidencian los pilares que rigen nuestro quehacer, la oportunidad y calidad en la información que entregamos a nuestro público, partiendo para este caso de un contexto económico impactado por un 2020 en el que sin duda alguna nuestro propósito es seguir acompañando a los profesionales contables en la importante labor que desempeñan dentro de las organizaciones, pues para este período y los que siguen será más latente el valor agregado que estos profesionales aportan día a día a la dinámica empresarial.

# CAPÍTULO 2

## CIERRE CONTABLE: GENERALIDADES Y CONTEXTO 2020

A pesar de que el proceso para efectuar el cierre contable no ha sufrido cambios, hay un paso en especial que surte de mucha relevancia y es el relacionado con la revisión de la aplicación de los criterios de medición y reconocimiento acorde con lo establecido en los marcos técnicos normativos contables.

En relación con el año 2020 se deberá prestar más atención frente a dicho paso por cuanto las medidas adoptadas por el Gobierno nacional para mitigar los efectos del COVID-19 pueden tener incidencia en la información a reportar en los estados financieros.

Así las cosas, en este capítulo se abordan los aspectos más relevantes que deberán tenerse en cuenta para el cierre contable 2020 en contexto con la importancia que este proceso tiene para la toma de decisiones en las entidades.

## 2.1 CIERRE CONTABLE

Las personas obligadas a llevar contabilidad deben emitir sus estados financieros, por lo menos una vez al año, con corte al 31 de diciembre. Para ello, deben iniciar por el proceso del cierre contable que, como su nombre lo indica, consiste en cerrar las cuentas de resultados (ingresos, costos y gastos) con el objetivo de determinar la utilidad o pérdida del ejercicio y realizar su correcto traslado al patrimonio.

Es importante recordar que los estados financieros son el resultado de todo un proceso contable, por lo cual es necesario que la entidad verifique que se hayan observado los criterios de reconocimiento y medición adecuados en la elaboración de su información financiera. Este proceso cobra especial relevancia porque, en caso de una corrección o nuevas contabilizaciones, se puede generar un gasto o un ingreso que afecta el resultado.

### 2.1.1 Manejo del cierre contable bajo Estándares Internacionales

El cierre contable, entendido como un proceso operativo de la entidad, no corresponde a un tema de presentación y revelación de información financiera. En ese sentido, el proceso sigue operando igual a como se debía aplicar antes de la entrada en vigor de los marcos técnicos normativos actuales de las entidades de los grupos 1, 2 y 3 de convergencia.

Los Estándares Internacionales no abarcan en sus requerimientos directrices relativas al cierre contable. Por tanto, al final de cada ejercicio deberán ejecutarse los procedimientos que se hacían antes de la convergencia, entre ellos:

- Cancelar las cuentas de ingresos, costos y gastos contra el patrimonio, para determinar el resultado del ejercicio.
- Efectuar el inventario, la conciliación bancaria, el cálculo de las depreciaciones y pérdidas asociadas a los activos y, en general, todas las actividades tendientes a la revisión de cada una de las partidas de los estados financieros.

Ahora bien, lo que se debe tener en cuenta con los nuevos marcos técnicos normativos es que cambia el reconocimiento y medición de muchas de las partidas de los estados financieros. No obstante, esta es una situación que no se debería atender únicamente hacia el final del ejercicio, sino durante todo el proceso contable (incluso desde la elaboración de políticas de la entidad).

### 2.1.2 Periodicidad del cierre contable

El proceso de cierre contable debe realizarse una vez finalizado el ejercicio. Sin embargo, es necesario prepararse con antelación para ello. En consecuencia, no se deberían iniciar las revisiones de las cuentas y demás procedimientos cuando hayan pasado uno, dos o tres meses después del cierre del ejercicio, toda vez que de esa forma no se estaría cumpliendo el principio de oportunidad.

El principio de oportunidad señala que los preparadores de información financiera deben entregar a tiempo los estados financieros, de manera que estos tengan la capacidad de influir en las decisiones de los usuarios interesados. En ese sentido, puede concluirse que, entre más tarde una entidad en preparar su información, menor será su utilidad.

### **Ejemplo:**

Si la elaboración de los estados financieros concluye dos o tres meses después del final del ejercicio contable, seguramente los socios ya habrán empezado a ejecutar nuevas operaciones y proyectos, o habrán llegado nuevos inversionistas a la compañía. Ahora, supóngase que en esos estados financieros se informa del fallo de un litigio en contra de la entidad. Esto podría ser determinante para un inversionista que seguramente pensará que no debió poner sus recursos en la entidad.

Como esta, muchas situaciones se conocen a través de los estados financieros, siendo la preparación del cierre un proceso vital para su elaboración.

#### ***2.1.2.1 Recomendaciones para un cierre contable exitoso***

Usualmente, los contadores esperan a que termine el período contable para empezar a preparar el cierre. Esta manera de proceder implica que no puedan reaccionar oportunamente cuando se detecte que existen transacciones mal contabilizadas que deban corregirse u operaciones sin contabilizar.

Pues bien, para evitar estas situaciones se recomienda realizar un corte al 31 de octubre, fecha en la cual la entidad puede elaborar un balance de comprobación para revisar los movimientos y saldos de cada una de las cuentas contables, de forma tal que efectúe las contabilizaciones y ajustes a los que haya lugar. Con esto, al 31 de diciembre solo le restaría revisar los dos últimos meses del año y proceder con el cierre de las cuentas de resultados.

Aunque es verdad que en principio puede parecer que esta metodología implica que el departamento de contabilidad realice más trabajo, se debe tener en cuenta que lo que se está haciendo es anticiparse para corregir a tiempo las situaciones que se presenten.



### 2.1.3 Responsabilidades del contador frente al cierre contable

En el cierre contable el contador tiene tres responsabilidades fundamentales:



#### 2.1.3.1 Elaborar los estados financieros

La administración es la responsable de que la entidad lleve la contabilidad y prepare los estados financieros de fin de ejercicio, entendiéndose con ello que el contador también hace parte de la administración.

El contador público, debido a su experticia y conocimiento, es el encargado directo de elaborar los estados financieros, para que la administración los someta a la aprobación de la asamblea o junta de socios. Para elaborar los estados financieros, el contador debe observar los requerimientos del marco de contabilidad que aplique la entidad, según su grupo de convergencia.

#### 2.1.3.2 Certificar los estados financieros

La obligación de certificar los estados financieros está contenida en el artículo 37 de la Ley 222 de 1995, en el cual se explica en qué consiste tal requerimiento y quiénes deben cumplir con dicha certificación.

**“Artículo 37 [de la Ley 222 de 1995]. Estados financieros certificados.** El representante legal y el contador público bajo cuya responsabilidad se hubiesen preparado los estados financieros deberán certificar aquellos que se pongan a dis-

posición de los asociados o de terceros. La certificación consiste en declarar que se han verificado previamente las afirmaciones contenidas en ellos, conforme al reglamento, y que las mismas se han tomado fielmente de los libros”.

## ¿Quiénes deben certificar los estados financieros?

El representante legal y el contador público bajo cuya responsabilidad se prepararon los estados financieros.

## ¿En qué consiste la certificación de estados financieros?

Mediante la certificación, el representante legal y el contador público declaran que:

- Han verificado las afirmaciones contenidas en los informes.
- Las afirmaciones de los estados financieros se han tomado fielmente de los libros.

Para cumplir con lo anterior, los estados financieros preparados por la entidad deben incluir la firma del representante legal y del contador público, con el fin de declarar que la información refleja fidedignamente la realidad económica de la empresa, además de anexar una declaración en la que se incluyan las declaraciones exigidas por el artículo 37.

### 2.1.3.3 Dictaminar los estados financieros

La obligación de dictaminar los estados financieros se encuentra establecida en el artículo 38 de la Ley 222 de 1995. Según esta norma, los estados financieros dictaminados son estados financieros que han sido certificados y que, además, contienen la opinión de un revisor fiscal.

*“Artículo 38 [de la Ley 222 de 1995]. Estados financieros dictaminados. Son dictaminados aquellos estados financieros certificados que se acompañen de la opinión profesional del revisor fiscal o, a falta de éste, del contador público independiente que los hubiere examinado de conformidad con las normas de auditoría generalmente aceptadas.*

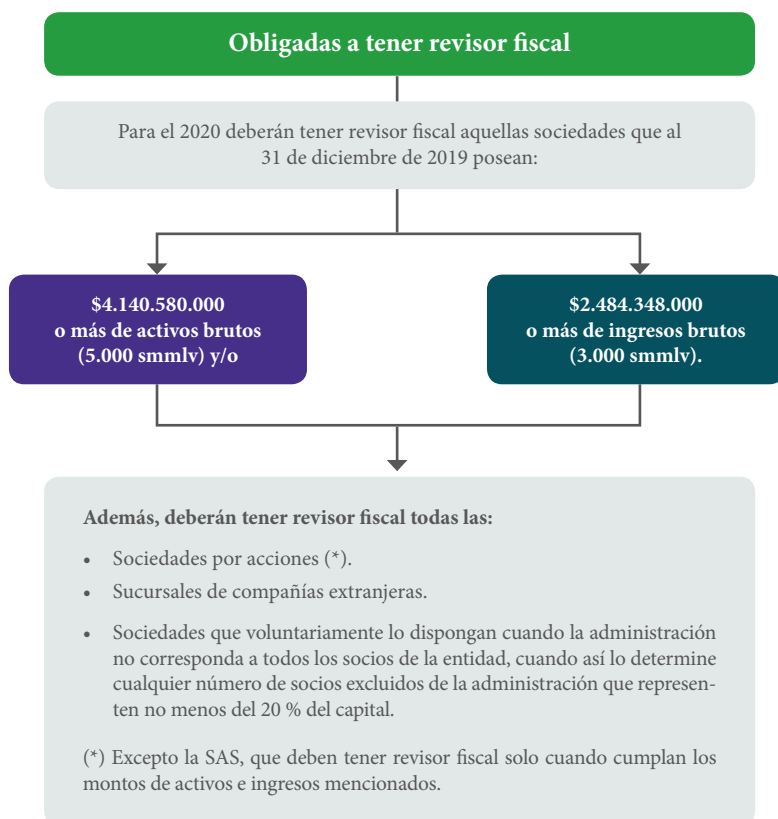
*Estos estados deben ser suscritos por dicho profesional, anteponiendo la expresión ‘ver la opinión*

*adjunta’ u otra similar. El sentido y alcance de su firma será el que se indique en el dictamen correspondiente.*

*Cuando los estados financieros se presenten conjuntamente con el informe de gestión de los administradores, el revisor fiscal o contador público independiente deberá incluir en su informe su opinión sobre si entre aquéllos y éstos existe la debida concordancia”.*

En ese sentido, pueden existir estados financieros certificados sin dictaminar, pero no estados financieros dictaminados sin certificar. Para dictaminar los estados financieros, el revisor fiscal debe suscribirlos, junto con la expresión “ver la opinión adjunta”. La opinión corresponderá al dictamen que el revisor fiscal debe emitir después de haberles aplicado su examen.

En el siguiente mapa conceptual se detallan las entidades obligadas a dictaminar sus estados financieros del año 2020:



### 2.1.4 Estados financieros

Los estados financieros son documentos estructurados cuyo objetivo es presentar la información sobre la situación financiera y el resultado obtenido por una persona o empresa, durante un período determinado, de tal manera que sean útiles para la toma de decisiones.

Según los párrafos 2.2 y 2.3 del Estándar para Pymes, el objetivo de los estados financieros es proporcionar información sobre la situación financiera, el desempeño económico y los flujos de efectivo de una entidad, con el propósito de que les permita a los usuarios de los estados financieros tomar decisiones acertadas.

Además, los estados financieros también tienen el propósito de reflejar la gestión de los recursos de la entidad por parte de la administración.

## Características de la información financiera

Según los párrafos 2.4 al 2.14 del Estándar para Pymes, la información financiera de una entidad debe cumplir las siguientes características:

### Comprensible:

Debe ser fácil de entender. Sin embargo, no se debe omitir información relevante solo porque esta sea difícil de entender.

### Relevante:

Influye sobre las decisiones de los usuarios de los estados financieros, ayudándoles a realizar predicciones o a confirmarlas.

### Material o con importancia relativa:

La información es material cuando su omisión o presentación errónea influye en las decisiones de los usuarios de los estados financieros.

### Fiable:

Está libre de error significativo y sesgo.

### Esencia sobre la forma:

Las transacciones se contabilizan conforme a la realidad económica.

### Prudente:

Exige precaución al realizar juicios significativos, para no sobrestimar los activos o subestimar los pasivos.

### Íntegra:

Debe ser completa dentro de los límites de la materialidad y el costo.

### Comparabilidad:

Las transacciones similares deben medirse y presentarse de manera uniforme.

### Oportuna:

La información debe proporcionarse dentro del período de tiempo en que es útil para tomar decisiones.

### Equilibrio entre costo y beneficio:

Los beneficios derivados de la información deben exceder los costos de suministrarla.

### 2.1.4.1 Tipos de estados financieros

Los estados financieros de una entidad pueden clasificarse en individuales, separados o consolidados. En las siguientes líneas se explica en qué consiste cada tipo de estados financieros y qué entidades están obligadas a elaborarlos.

#### 2.1.4.1.1 Estados financieros consolidados

Los estados financieros consolidados presentan la información financiera de una casa matriz y de todas las entidades incluidas en su perímetro de control (subsidiarias), como si se tratara de una sola entidad.

La información conocida sobre la quiebra del cliente es un hecho ocurrido después del período sobre el que se informa. Sin embargo, la información conocida da cuenta de una situación ocurrida el 10 de enero, con posterioridad a la fecha de corte. Por este motivo, la entidad no ajustará la información consignada en sus estados financieros, es decir, no reconocerá la pérdida por deterioro del valor de la cartera con corte al 31 de diciembre de 2020.

Si la quiebra del cliente hubiese sido motivada por la cancelación de sus licencias de fabricación antes del 31 de diciembre de 2020, este sería un hecho que implicaría un ajuste. No obstante, se debe tener en cuenta que, si la pérdida de \$12.000.000 reviste materialidad, la entidad revelará este hecho en las notas de sus estados financieros.

**Ejemplo 2:** una entidad que mide sus propiedades de inversión en la fecha de cierre (31 de diciembre de 2020) al valor razonable se entera de que dicho valor se incrementará durante febrero de 2021, a causa del anuncio de nuevas obras de infraestructura en la zona. La novedad enunciada afectará la información a partir del año en curso y no requerirá la afectación de los estados financieros del año 2020, que se están cerrando. Pese a lo anterior, se debe tener en cuenta que, si esta información es material, la entidad puede considerar revelarla en las notas de sus estados financieros.

## 2.2 IMPUESTO A LAS GANANCIAS

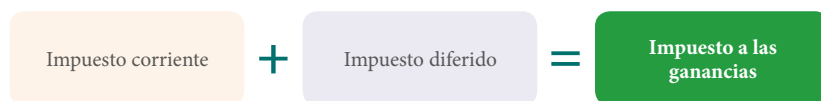
Para entender qué es el impuesto diferido, primero es necesario referirse al impuesto a las ganancias. Este último, según el párrafo 29.1 del Estándar para Pymes, es aquel que se liquida y se paga por las ganancias fiscales de una entidad, de conformidad con las normas tributarias del país.

*“Párrafo 29.1. Para el propósito de esta NIIF, el término impuesto a las ganancias incluye todos los impuestos nacionales y extranjeros que estén basados en ganancias fiscales. El impuesto a*

*las ganancias incluye impuestos, tales como las retenciones sobre dividendos, que se pagan por una subsidiaria, asociada o negocio conjunto, en las distribuciones a la entidad que informa”.*

### 2.2.1 Categorías del impuesto a las ganancias

El párrafo 29.2 del Estándar para Pymes requiere, de forma expresa, que las entidades reconozcan en sus estados financieros las consecuencias actuales y futuras de las transacciones efectuadas en el período. Dicho requerimiento da lugar a que surjan dos categorías del impuesto a las ganancias, a saber: el impuesto corriente y el diferido.



#### 2.2.1.1 Impuesto corriente

El impuesto corriente es aquel que se liquida y se paga sobre las transacciones incluidas en los estados financieros del período, o sobre transacciones de períodos anteriores que se realizan durante el ejercicio, de conformidad con las normas tributarias.

En la actualidad, en Colombia, el impuesto corriente corresponde al impuesto que se liquida en la declaración de renta y complementario de la entidad (si esta pertenece al régimen ordinario) o en la declaración del régimen simple de tributación (si se trasladó a este régimen).

### 2.2.1.2 Impuesto diferido

El impuesto diferido es una estimación del impuesto que una entidad deberá pagar o dejar de pagar en el futuro, como consecuencia de que algunos ingresos y gastos no son gravados o deducibles en el período en el cual se reconocen en los estados financieros, pero sí lo serán en períodos siguientes.

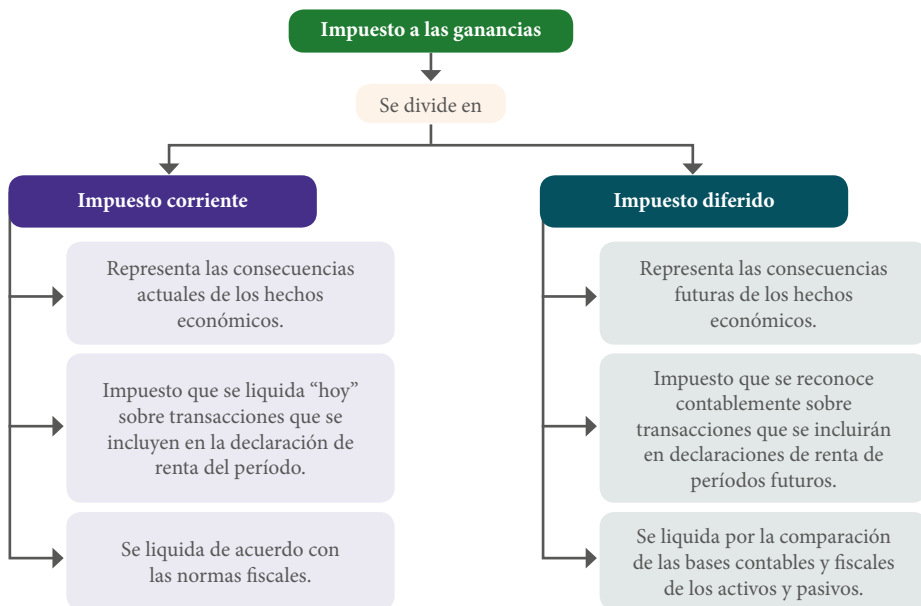
Es decir, aunque una entidad no incluya un ingreso o gasto en la declaración de renta del período en el que elabora sus estados financieros, debe reconocer el impuesto generado sobre ellos, porque en las declaraciones de los siguientes períodos tendrá la obligación de declarar dicho ingreso o, en su defecto, el derecho de imputar la deducción.

En este orden de ideas, y con fundamento en el requerimiento de los Estándares Internacionales de reconocer todas las consecuencias fiscales actuales y futuras de los hechos económicos que se incluyen en los estados financieros, la entidad debe contabilizar como impuesto diferido los impuestos asociados a las ganancias contables que no harán parte de la declaración de renta, pero sí de los estados financieros del período.

En ese sentido, se cumple lo expresado en líneas anteriores en relación con que el impuesto diferido es el puente entre la contabilidad y las declaraciones tributarias, toda vez que permite imputar la carga fiscal de la entidad al período en el cual se contabilizan las utilidades.

### 2.2.1.3 Diferencias entre impuesto corriente e impuesto diferido

En el siguiente gráfico se pueden observar las diferencias entre el impuesto corriente y el diferido:



- Aumentos en el valor razonable de los activos biológicos, los cuales elevan la utilidad del período.
- Aumentos en el valor razonable de los instrumentos financieros, que elevan la utilidad del período o el superávit por revaluación (patrimonio), según la política contable de la entidad.
- Aumentos en el valor razonable de las propiedades, planta y equipo medidas por el modelo de revaluación, los cuales elevan el valor del superávit por revaluación (patrimonio) de la entidad.
- Cuando la vida útil contable de un activo es superior a la fiscal.
- Cuando el deterioro de cuentas por cobrar (provisión) contable es inferior al fiscal.

### 2.2.5.1.2 Impuesto diferido activo

Cuando la utilidad o el patrimonio (superávit por revaluación) disminuyen a causa de una estimación contable, se está frente a un impuesto diferido activo, porque la entidad ha debido pagar, anticipadamente, el impuesto y podrá ahorrarse el pago futuro cuando la diferencia se revierta.

Continuando con el ejemplo expuesto, si el valor de las acciones adquiridas por la entidad al final del período contable hubiese sido de \$4.000.000, la entidad habría tenido que contabilizar un decremento en el valor de las acciones, así:

Concepto	Débito	Crédito
Gasto por medición de instrumentos financieros a valor razonable	\$1.000.000	
Instrumentos financieros – acciones que cotizan en bolsa		\$1.000.000

El gasto por disminuciones en el valor razonable de un activo no es deducible fiscalmente, por lo cual la utilidad fiscal sería superior a la contable y la entidad pagaría más impuestos.

Por lo anterior, la entidad debe contabilizar un activo por impuesto diferido sobre la diferencia entre el valor contable y fiscal de las acciones, así:

Concepto	Base contable (A)	Base fiscal (B)	Diferencia (C = A - B)	Tarifa del impuesto (D)	Impuesto diferido (E = C x D)
Instrumentos financieros – acciones que cotizan en bolsa	\$4.000.000	\$5.000.000	-\$1.000.000	31 % (*)	-\$310.000

(\*) En este caso, la entidad utiliza la tarifa del 31 % porque corresponde a la tarifa que aplicará en 2021, año en el que espera se revierta la diferencia que originó el impuesto diferido (ver artículo 240 del ET).

La contabilización del impuesto diferido es la siguiente:

Concepto	Débito	Crédito
Impuesto diferido activo	\$310.000	
Ingreso por impuesto diferido		\$310.000

## 2.3 IMPACTO DEL COVID-19 EN LA ECONOMÍA Y EN LA INFORMACIÓN FINANCIERA

La propagación del COVID-19, además de ser una grave amenaza para la salud, ha afectado el funcionamiento de la economía de todos los países y ocasionado que muchas empresas hayan reducido o suspendido sus operaciones.

Los efectos de este virus se han extendido ampliamente y están relacionados con muchas industrias; no están limitados solo a entidades que operan en el sector de viajes y turismo. La pandemia ha afectado a entidades de prácticamente todos los sectores, debido, principalmente, a los siguientes impactos:

- Menor demanda de bienes y servicios por parte de los consumidores, como consecuencia de la pérdida del poder adquisitivo (ingresos) y de las restricciones en la capacidad de los consumidores para moverse libremente.
- Falta de inversión en mejoras de capital y construcción, reduciendo la demanda de muchos bienes y servicios.
- Reducción de los precios de mercado de los productos básicos y activos financieros, incluidos el capital y la deuda de instrumentos.
- Interrupción de las cadenas de suministro mundiales, debido a restricciones impuestas al movimiento de personas y bienes.
- Aumento en la incertidumbre económica que puede conducir a la volatilidad en los mercados internacionales, incluidos los tipos de cambio. En Colombia, por ejemplo, se rompió la barrera de \$4.000 por dólar estadounidense entre marzo y abril de 2020.

Las implicaciones en la información financiera para las entidades pueden ser igualmente amplias, y los efectos precisos dependerán de los hechos y circunstancias de cada entidad.

En ese sentido, los contadores públicos enfrentan un reto adicional durante y después de la pandemia: el adecuado manejo de las incertidumbres generadas en la información financiera como consecuencia de los impactos del COVID-19.

Dado lo anterior, es fundamental que en la elaboración de los estados financieros se evalúen cuidadosamente las incertidumbres, con el objetivo de que no se sobreestimen los activos e ingresos ni se subestimen los pasivos y gastos de la entidad (o viceversa). Para ello, será indispensable que se aplique el criterio de prudencia y se realicen adecuadas revelaciones que permitan que los usuarios conozcan la situación financiera de la entidad, en aras de que estos puedan tomar decisiones oportunas.

Por ello, el propósito de este apartado es señalar los principales impactos que podría generar el COVID-19 en la preparación de la información financiera que se prepare por el período 2020. Lo anterior, sin pretender abarcar todos los posibles efectos que pueda generar la pandemia en la información de una entidad, pues estos dependerán en gran manera de la situación particular de cada una.



### 2.3.1.17.1 Provisiones que podrían requerirse por el COVID-19

En ese sentido, algunos conceptos por los que podrían tener que reconocerse provisiones a causa de los efectos de la pandemia son los siguientes:



Litigios o demandas por incumplimiento de contratos que contengan penalidades por demora o fallas en la entrega.



Contratos onerosos que generen pérdidas.



Reestructuraciones y cierres de planta.



Garantías a clientes.



Obligaciones legales o asumidas para ayudas.

### 2.3.1.17.2 Provisiones por pérdidas de operación futuras

Es conveniente aclarar que una entidad no puede reconocer provisiones en el pasivo para cubrir pérdidas futuras, debido a que estas no cumplirían con la definición de “provisión”, porque la entidad no tiene la obligación presente de incurrir en esas pérdidas. Al respecto, el módulo 21 del Estándar para Pymes señala lo siguiente:

*“No debe reconocerse una provisión por pérdidas futuras esperadas, ya que la entidad no tiene la obligación presente de incurrir en esas pérdidas (por ejemplo, la entidad podría cesar las operacio-*

*nes que generen pérdidas futuras). Sin embargo, es importante tener en cuenta que la expectativa de pérdidas puede ser un indicador de deterioro del valor de algunos de los activos de la entidad”.*

## Contingencia y provisión: diferencias y similitudes



### 2.3.1.18 Revelación de contingencias

Las contingencias son activos o pasivos de los cuales se tienen incertidumbres acerca de su existencia, debido a que están sujetas a la ocurrencia de uno o más eventos que no están enteramente bajo el control de la entidad.

Las contingencias no deben reconocerse en los estados financieros, toda vez que no representan un recurso u obligación presente de la entidad y no se pueden medir fiablemente. Por lo anterior, las contingencias solo se deben revelar en las notas de los estados financieros, a menos que la probabilidad de la entrada o salida de recursos de la entidad sea remota.

Debido a la situación generada por el COVID-19, algunas entidades podrían requerir revelar contingencias en sus estados financieros por reclamaciones de seguros o demandas sobre las que no se tenga certeza de su curso. Acto seguido, se mencionan algunos ejemplos:

## Resumen de los impactos del COVID-19 en los estados financieros 2020

1

**Cambio de grupo de convergencia**

Podría ocurrir que algunas entidades pierdan sus condiciones para clasificarse en un grupo de convergencia.

2

**Depreciación de activos que no se hayan utilizado**

Durante el tiempo que se encuentren inactivas, las entidades deberán seguir contabilizando la depreciación de sus activos.

3

**Revisión de impuestos diferidos por pérdidas fiscales**

Por la incertidumbre causada por el COVID-19, algunas entidades deberán dar de baja sus impuestos diferidos por este concepto o abstenerse de contabilizarlos.

4

**Modificación de las políticas contables**

Las entidades podrían verse en la necesidad de modificar sus políticas contables con el propósito de sobrelevar o aminorar los efectos de la pandemia.

5

**Reclasificación de activos no corrientes mantenidos para la venta**

Esta opción únicamente se encuentra disponible para entidades del grupo 1 (ver NIIF 5).

6

**Gastos por diferencia en cambio**

Por la devaluación del peso colombiano, algunas entidades deberán reconocer gastos por diferencia en cambio.

7

**Ajustes en estimaciones contables**

Algunas entidades pueden requerir ajustar sus estimaciones contables, de forma que les permitan reflejar su nueva realidad económica.

8

**Revisión de anticipos a proveedores**

Si no cumplen con la definición de activos, puede ser necesario que se den de baja de los estados financieros.

9

**Reconocimiento de provisiones**

Este reconocimiento queda a cargo de las entidades que deban cubrir posibles incumplimientos contractuales.

10

**Contabilización de deterioro de activos**

La incertidumbre generada por el nuevo coronavirus puede afectar su valor recuperable, contribuyendo a que se contabilicen pérdidas por deterioro.

11

**Contabilización de donaciones**

Si una entidad realiza una donación, debe contabilizar un gasto en el estado de resultados y dar de baja el activo en sus estados financieros.

12

**Revelación de contingencias**

Algunas entidades podrían requerir revelar contingencias por reclamaciones de seguros o demandas sobre las que aún no se tenga certeza de su curso.

13

**Redistribución de los CIF al gasto**

Las entidades que presenten disminuciones anormales en su producción podrían tener que llevar parte de sus costos indirectos de fabricación –CIF– al gasto.

14

**Contabilización de subvenciones**

Se contabilizan en el caso de entidades que hayan recibido subsidios del Gobierno, tales como los provenientes del Paef o el PAP.

15

**Recalcular presupuestos de 2020**

Cada entidad debe analizar su nueva situación y diseñar estrategias para enfrentar esta pandemia.

16

**Disminución en el valor razonable de los activos**

Las entidades deberán contabilizar disminuciones en los superávits por revaluación o pérdidas en el estado de resultados.

17

**Contabilización de elementos de bioseguridad**

Estos elementos pueden considerarse como un inventario, un gasto o elementos de la propiedad, planta y equipo.

18

**Evaluación de la hipótesis de negocio en marcha**

Las entidades deben evaluar si existen indicios que lleven a pensar que no podrán continuar operando en el futuro.

# CAPÍTULO 3

## CONCILIACIÓN FISCAL AÑO GRAVABLE 2020

La conciliación fiscal, regulada por el artículo 772-1 del ET, es uno de los requerimientos más importantes para los contribuyentes personas naturales o jurídicas obligados a llevar contabilidad, quienes deberán reportar la información relacionada con este proceso mediante los servicios electrónicos dispuestos por la Dian, pues sobre otros contribuyentes solo recae la obligación de realizarlo y conservarlo, considerando que en cualquier momento tal información puede ser requerida por la entidad.

En este capítulo se abordan los antecedentes normativos y requerimientos detallados frente a esta obligación tributaria y se ahonda en las partidas conciliatorias que los contribuyentes personas jurídicas deben tener en cuenta al cumplir con cada una de las especificaciones del proceso de conciliación fiscal.

Dichas especificaciones deben materializarse mediante la elaboración y/o reporte del formato 2516, para el caso de las personas jurídicas (pymes) objeto de estudio en esta publicación. Este formato fue prescrito a través de la Resolución 000071 de 2019, modificada por la Resolución 000023 de 2020. Cabe indicar que la Dian emitió un proyecto de resolución (pendiente por aprobación a la fecha de publicación de este libro) con el cual se pretende realizar modificaciones adicionales a la Resolución 000071.

### 3.2.1.1 Control de detalle

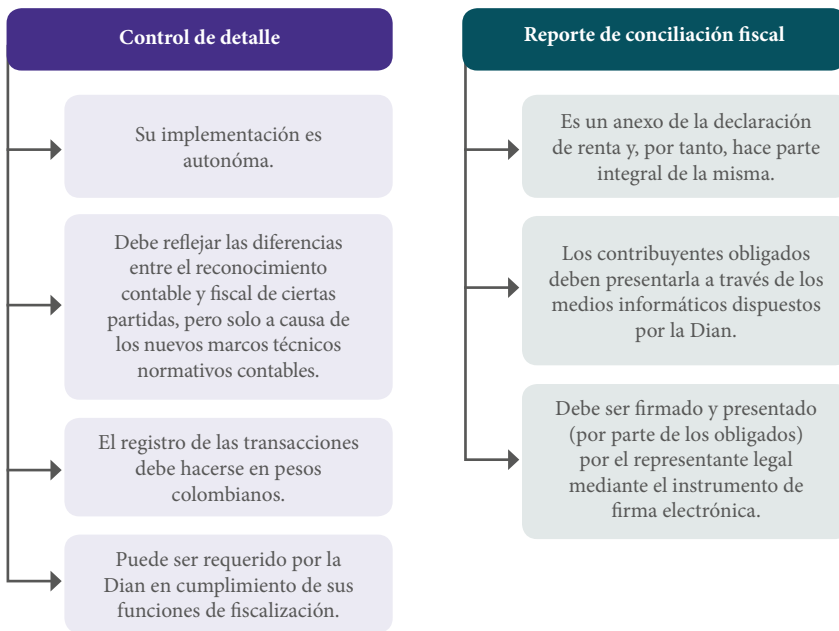
Se configura como un sistema obligatorio a partir del año gravable 2018, diseñado de manera autónoma por parte del contribuyente para registrar a lo largo del año las diferencias entre los marcos técnicos contables y las bases fiscales de activos, pasivos, ingresos, costos y gastos y los registros contables a los cuales se encuentran asociados.

Así, por ejemplo, si en la contabilidad oficial se utilizó una nota contable en diciembre 31 para reflejar el mayor valor de un activo contra un ingreso en el estado de resultados, producto de aplicarle su medición a valor razonable, esa misma nota contable se debe registrar otra vez, pero dentro de la base de datos denominada control de detalle.

### 3.2.1.2 Reporte de conciliación fiscal

Es un informe consolidado de los saldos contables y fiscales. En él se condensan y explican las diferencias entre la aplicación de los marcos técnicos normativos contables y las disposiciones del Estatuto Tributario.

Este reporte se estructura como un anexo de la declaración del impuesto sobre la renta y complementario, el cual hace parte integral de la misma, que debe ser presentado a través de los medios electrónicos dispuestos por la Dian, según el cumplimiento de ciertos requisitos.



### 3.2.2 Proceso de conciliación fiscal por el año gravable 2020

En lo concerniente al año gravable 2020, la normativa que exige este requerimiento se materializó con la Resolución 000071 de 2019, a través de la cual se prescribieron los formatos de conciliación fiscal 2516 v.3 y 2517 v.2.

# MÓDULO E

## 3.3.5 INGRESOS NO CONSTITUTIVOS DE RENTA NI GANANCIA OCASIONAL (DIFERENCIAS PERMANENTES QUE DISMINUYEN LA RENTA LÍQUIDA)

En este módulo se hace referencia a aquellos valores por ingresos brutos registrados contablemente, que por expresa disposición de la norma tributaria, luego de las más recientes actualizaciones, se pueden restar como ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional en la declaración de renta por el año gravable 2020.

Como se indicó en el módulo A, si un ingreso bruto se resta como no gravado, en el formulario tampoco deben incluirse costos y/o gastos asociados a este.

Adicionalmente, debe tenerse en cuenta que si la norma fiscal menciona que solo una parte del ingreso es no gravado, por ejemplo, en el caso de la utilidad en venta de acciones o cuotas, se entiende que el valor total de la venta del activo se registraría como ingreso bruto y, al mismo tiempo, el costo fiscal del activo deberá llevarse al renglón de "otros costos", para que de esa forma la utilidad en venta quede declarada de manera implícita en el formulario. Luego, en el renglón de ingresos no gravados, solo se lleva la parte de la utilidad en venta que puede tratarse como tal.

# E1.

## Son ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional los provenientes de los recursos que administran el Fogafín y Fogacoop.

(Inciso 1 del artículo 19-3 del ET)

Por medio del Concepto Unificado 481 de abril 27 de 2018, la Dian aclara que los ingresos y egresos provenientes de los recursos que administran el Fofagín y Fogacoop en las cuentas fiduciarias, no se tendrán en cuenta para efectos de la determinación de su renta. Igual tratamiento tendrán los recursos transferidos por la nación a dichos fondos.

**“Artículo 19-3 [del ET]. Otros contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios.** Son contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, Fogafín y Fogacoop\*\*.

*Los ingresos y egresos provenientes de los recursos que administran Fogafín y Fogacoop\*\* en las cuentas fiduciarias, no serán considerados para la determinación de su renta. El mismo tratamiento tendrá los recursos transferidos por la Nación a Fogafín provenientes del Presupuesto General de la Nación destinados al saneamiento de la banca pública, los gastos que se causen con cargo a estos recursos y las transferencias*

*que realice la Nación a estos entes con destino al fortalecimiento de que trata la Ley 510 de 1999 y Decreto 2206 de 1998.*

*El patrimonio resultante tanto de las cuentas fiduciarias administradas por Fogafín y Fogacoop\*\*, como de las transferencias anteriormente señaladas no será considerado en la determinación del patrimonio de estos entes.*

*El aumento de la reserva técnica que se constituya conforme a la dinámica contable establecida por la Superintendencia Bancaria\* será deducible en la determinación de la renta gravable”.*

# E2.

## Es ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional la utilidad obtenida por venta de acciones inscritas en la Bolsa de Valores de Colombia y la utilidad proveniente de la negociación de derivados que sean valores y cuyo subyacente esté representando de forma exclusiva en acciones inscritas en una Bolsa de Valores colombiana, índices o participaciones en fondos o carteras colectivas que reflejen el comportamiento de dichas acciones.

(Artículo 36-1 del ET)

Cuando las acciones o cuotas se adquieren para que hagan parte del patrimonio de un contribuyente y no se considere venderlas en menos de un año, califican como activo fijo. Para el efecto, se debe evaluar si se han poseído por menos o más de dos años. Si se han poseído por dos años o más, dicha utilidad se debe llevar a la zona de ganancias ocasionales. En caso contrario, el reporte corresponderá a la zona de rentas ordinarias.

## MÓDULO H

### 3.3.8 RENTAS EXENTAS (DIFERENCIAS PERMANENTES QUE DISMINUYEN LA RENTA LÍQUIDA)

Una vez se identifique el mayor valor entre la renta líquida después de compensaciones y la renta presuntiva, a ese mayor valor se le sumarán las rentas gravables especiales y se le restarán las exentas, las cuales se relacionarán en el presente módulo. Si no existen rentas gravables especiales, pero sí rentas exentas, el valor a llevar al formulario por este último concepto no puede ser superior al mayor valor entre la renta líquida después de compensaciones o la renta presuntiva, el que sea mayor).

Lo anterior teniendo en cuenta que la depuración de los ingresos totales para el cálculo del impuesto de renta permite tomar la renta líquida o la renta presuntiva y disminuir las rentas exentas, para así llegar a la renta líquida gravable.

Por rentas exentas se deben entender aquellos ingresos que, aun siendo fiscales, no se encuentran sujetos al impuesto de renta y complementario, puesto que la ley les ha otorgado el beneficio de gravarse con tarifa cero por provenir de la explotación de ciertas actividades económicas expresamente beneficiadas en las normas fiscales.

En este módulo se detallarán tales partidas bajo el contexto de los más recientes cambios en el ámbito fiscal, como resultado de la aprobación de la Ley de crecimiento económico 2010 de 2019, luego de que la Ley 1943 de 2018 fuera declarada inexecutable a partir de enero 1 de 2020. Cabe indicar que mediante la Ley 2010 en referencia se reincorporaron gran parte de las novedades que habían sido introducidas por medio de la Ley de financiamiento. Sin embargo, también se incluyeron otros aspectos que no habían sido abordados por dicha norma.



# H1.

**Son renta exenta las originadas en la prestación de servicios en hoteles nuevos construidos entre 2003 y 2016 y aquellos derivados de los servicios hoteleros prestados en hoteles que se hayan remodelado o ampliado dentro de dicho período.**

(Numerales 3 y 4 del artículo 207-2 del ET y Sentencia de la Corte Constitucional C-235 de 2019)

Por medio de la Sentencia de la Corte Constitucional C-235 de mayo 29 de 2019, se resolvió la demanda establecida en el expediente 12173 de mayo de 2017 en contra del parágrafo 1 del artículo 240 del ET, luego de ser modificado con el artículo 100 de la Ley 1819 de 2016.

El texto en referencia dispuso que a partir de enero 1 de 2017 las personas jurídicas propietarias de hoteles construidos, remodelados o ampliados entre 2003 y 2017 (numerales 3 y 4 del artículo 207-2 del ET) no podrían seguir restando sus rentas como exentas en el impuesto de renta y, adicionalmente, hasta que cada uno completase sus primeros treinta años de funcionamiento, tributarían con una tarifa especial del 9 %.

El demandante argumentó que tal disposición vulneraba los artículos 83 y 363 de la Constitución Política, relacionados con la buena fe y la confianza legítima y la retroactividad de las leyes tributarias, respectivamente, en relación con quienes habían hecho cuantiosas inversiones en esos nuevos hoteles, pues al eliminarse el beneficio tributario en cuestión se les aumentaría notoriamente su impuesto de renta.

En su análisis, la Corte Constitucional se amparó en una sentencia similar, la C-604 del 2000, de la cual se citó el siguiente extracto:

*“(...) Al momento de estudiar la constitucionalidad de una norma tributaria que suprime una exención debe la Corte, para efectos de determinar si se han vulnerado o no situaciones jurídicas consolidadas, distinguir los casos en que las exenciones se establecen como estímulo o incentivo tributario a cambio de una contraprestación, como sucedió en el asunto (...) [en] que se ofreció una exención de impuestos para quienes adquirieran determinados bonos de deuda pública; y aquellos que consagran exenciones*

*generales sin contraprestación alguna, pues en el primer evento se generan situaciones jurídicas, particulares y concretas que el legislador está obligado a respetar y, en el segundo, tal fenómeno no se presenta por lo que el legislador bien puede suprimirlas o modificarlas, obviamente, con observancia de los distintos preceptos constitucionales que rigen la materia.”*

(El subrayado es nuestro).

# CAPÍTULO 4

## PREGUNTAS FRECUENTES

En este capítulo se precisarán las respuestas a 32 interrogantes relacionados con el proceso de cierre contable y conciliación fiscal por el año gravable 2020, sin pasar por alto el nuevo contexto normativo resultante de las medidas adoptadas por el Gobierno nacional para la mitigación del COVID-19, las cuales han afectado de manera significativa el esquema de reporte de las diferentes partidas que componen los estados financieros.

En lo que compete al proceso de conciliación fiscal, las preguntas fueron concebidas bajo el panorama de las principales novedades tributarias que han acontecido en torno a dicho requerimiento. Cabe indicar que, en su mayoría, los interrogantes planteados fueron tomados de las redes sociales y los consultorios tributarios y de Estándares Internacionales de Actualícese.

En su conjunto, los dos tópicos base de estas preguntas consolidan el tratamiento a situaciones específicas que pueden generar dudas y cuya respuesta es de gran utilidad para los usuarios.

### 3. ¿Cuándo debe realizarse el cierre contable?

Dentro de sus requerimientos, los Estándares Internacionales no abarcan directrices explícitas sobre el cierre contable, por lo que, al final de cada ejercicio, las entidades deben continuar realizando procedimientos como, por ejemplo:

- a. Cancelar las cuentas de ingresos, costos y gastos contra el patrimonio, para determinar el resultado del ejercicio.
- b. Efectuar el inventario, la conciliación bancaria, el cálculo de las depreciaciones y pérdidas asociadas a los activos y, en general, todas las actividades tendientes a la revisión de cada una de las partidas de los estados financieros.

En este sentido, el proceso de cierre contable debe realizarse una vez que el ejercicio ha finalizado; no obstante, es necesario que las entidades se preparen con antelación para ello. En este orden de ideas, es incorrecto iniciar las revisiones de las cuentas y demás procedimientos pasados uno, dos o tres meses después del cierre del ejercicio, pues se estaría incumpliendo el principio de oportunidad, el cual señala que los preparadores de información financiera deben entregar a tiempo los estados financieros, de manera que estos tengan la capacidad de influir en las decisiones de los usuarios interesados.

Así las cosas, por ejemplo, si los estados financieros se terminan de elaborar dos o tres meses después del final del ejercicio contable, es probable que los socios de la entidad hayan empezado a ejecutar nuevas operaciones y proyectos, o que se hayan integrado nuevos inversionistas a la compañía sin que hayan tenido la oportunidad de enterarse sobre el fallo de un litigio en contra de la entidad, por cuanto en dichos estados financieros se informa sobre este particular. Este hecho podría llevar al inversionista a considerar que no fue una buena decisión aportar capital en esa empresa.

Cabe indicar que hay entidades, como las multinacionales, que hacen precierres para tener una información más oportuna y organizada.

### 4. ¿Qué relación existe entre el proceso de cierre contable, el cálculo del impuesto diferido y la conciliación fiscal?

Los procesos de cierre contable y fiscal están estrechamente relacionados, pues ambos conllevan la revisión del método empleado para el reconocimiento de las partidas de los estados financieros durante todo el año, bajo el entendido de que hay ciertas partidas en las que difiere la medición a nivel contable y fiscal.

Inicialmente, debe entenderse lo siguiente:

### Cierre contable

- Consiste en cerrar las cuentas de resultados.
- El propósito es determinar la utilidad o pérdida del ejercicio y realizar el correcto traslado al patrimonio.
- Implica elaborar los estados financieros, incluyendo la provisión del impuesto de renta.
- Apoya la planeación contable y tributaria, así como la toma de decisiones por parte de los usuarios de la información.

### Conciliación fiscal

- Consiste en identificar las diferencias entre las mediciones contables y fiscales; elaborar el control de detalle y el reporte de conciliación fiscal.
- Implica determinar ajustes por presunciones fiscales en cuentas de resultado (determinados costos o gastos registrados a nivel contable o fiscal que no son aceptados fiscal o contablemente).
- Conlleva determinar los ajustes por estimaciones en normas internacionales en cuentas de balance (no aceptados fiscalmente).

Así las cosas, mediante el cierre contable y fiscal se busca suplir los siguientes propósitos:

- a. Elaborar los estados financieros, incluyendo la provisión del impuesto de renta.
- b. Planear la conciliación contable y fiscal.
- c. Proyectar la declaración de renta.

De lo anterior puede concluirse que el proceso de cierre contable y determinación del impuesto diferido son requerimientos importantes, no solo en el plano contable, sino también en el ámbito tributario, dado que el proceso de conciliación fiscal implica la identificación y evaluación de las diferencias entre el reconocimiento y la medición de lo contable y lo fiscal, lo que significa que estos tres procesos se encuentran interrelacionados.

Por su parte, el cierre contable se configura como aquella herramienta a través de la cual se puede determinar la rentabilidad de un negocio y, así mismo, los valores cercanos que recibirá el Estado por concepto de la tributación de la que es objeto dicha rentabilidad, pero advirtiendo que pueden presentarse algunos casos en los que el reconocimiento contable y fiscal difieren; es justamente este último aspecto el que condensa el proceso de conciliación fiscal.

## 5. ¿Cuál es la principal recomendación para tener en cuenta en el cierre contable y fiscal del 2020?

Las empresas deben evitar incurrir en errores típicos; el principal y muy común lo cometen cuando calculan la utilidad o pérdida contable con la provisión de renta, tomando la utilidad contable y multiplicándola por la tarifa, por lo cual obtienen un resultado desacertado.

Lo correcto es que se hagan los ajustes por presunciones fiscales en cuentas de resultado para obtener la renta líquida gravable, como, por ejemplo, gastos no deducibles por el incumplimiento de los requisitos legales, rentas exentas, ingresos no constitutivos de renta, descuentos tributarios, etc.

# CAPÍTULO 5

## NORMATIVA RELACIONADA

En este capítulo se relacionan los accesos a normativas asociadas a las diversas temáticas que se abordaron a lo largo de esta publicación, en especial, aquellas relacionadas de manera directa con el cierre contable y la conciliación fiscal.

Cada norma va acompañada de la respectiva descripción junto con un código QR a través del cual los lectores podrán acceder al documento completo publicado en nuestro portal Actualícese.

Al final de este capítulo, se comparte una matriz con los conceptos emitidos por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública –CTCP– durante 2020, en lo concerniente al impuesto diferido.

## 5.1 ACCESOS A NORMATIVA

### 5.1.1 Leyes

- **Ley 1314 de julio 13 de 2009 – Congreso de la República**

Por medio de esta ley se regularon los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de la información aceptados en Colombia; se señalan las directrices competentes, el procedimiento para su expedición y se determinan las entidades responsables de vigilar su cumplimiento.



Consultar en:

<https://actualicese.com/ley-1314-de-13-07-2009/>

- **Ley 1429 de diciembre 29 de 2010 – Congreso de la República**

A través de esta ley se establecieron algunas medidas relacionadas con la formalización y generación de empleo. Esta norma ha sido modificada por otras incluida la Ley 2010 de 2019.



Consultar en:

<https://actualicese.com/ley-1429-de-29-12-2010/>

- **Ley 1819 de diciembre 29 de 2016 – Congreso de la República**

Esta Ley, denominada “Reforma tributaria estructural”, contiene 376 artículos mediante los cuales se efectuaron importantes modificaciones a diversos tributos, en especial, en torno al impuesto de renta y complementario.



Consultar en:

<https://actualicese.com/ley-1819-de-29-12-2016-reforma-tributaria/>

- **Ley 1943 de diciembre 28 de 2018 – Congreso de la República**

Por medio de esta ley se expedieron normas de financiamiento para restablecer el equilibrio del presupuesto general y se dictaron otras disposiciones en materia tributaria. Fue declarada inexecutable a partir de enero 1 de 2020, por parte de la Corte Constitucional, a través de la

## ¿Qué son los Libros Blancos de Actualícese?

Los Libros Blancos de Actualícese son compendios exhaustivos sobre temáticas que pueden ser abordadas desde el análisis normativo, así como desde las interpretaciones posibles a la reglamentación existente, la casuística y nuestra opinión editorial. Estas guías, las más completas que realizamos, son construidas en nuestra fábrica de conocimiento por un equipo interdisciplinario que busca difundir el marco teórico, su aplicación en el día a día, y una metodología pedagógica que permita un cubrimiento absoluto, desde los distintos ángulos que sabemos requieren nuestros usuarios. Estos ángulos son las nociones temáticas, la aplicabilidad según el rol que desempeñe en la empresa y el entorno de la industria a la cual pertenece.

*El Libro Blanco. Cierre contable y conciliación fiscal: panorama contable y tributario para las personas jurídicas en tiempos de pandemia y reactivación económica* fue elaborado con el fin de proporcionarle a nuestros usuarios herramientas didácticas y actualizadas sobre los elementos que se deben tener en cuenta respecto al cierre contable bajo el contexto de los principales efectos que han tenido las medidas adoptadas por el Gobierno nacional durante el 2020 para mitigar el impacto de la pandemia del COVID-19 y procurar la reactivación económica de gran parte de los sectores económicos. Adicionalmente, se abordan las novedades que inciden en el proceso de conciliación fiscal, ahondando principalmente en aquellas resultantes fruto de la Ley de crecimiento económico 2010 de 2019.

Nuestros usuarios tendrán acceso a varios archivos en Excel con el desarrollo de ejemplos prácticos en materia del impuesto diferido, aplicación de la norma de subcapitalización y la tributación de los dividendos y participaciones por el año gravable 2020 para las personas jurídicas además de la actualización normativa que incida en este importante tema y que sea emitida posterior a la fecha de terminación de la edición impresa de esta publicación. Lo anterior, a través de la zona de complementos dispuesta en el enlace <http://actualice.se/auqo>

Los temas que estructuran esta publicación se encuentran acompañados de ejemplos prácticos, mapas conceptuales, matrices explicativas, infografías, preguntas frecuentes y normativa relacionada, que en su conjunto constituyen un contenido de gran valor para el crecimiento académico y profesional de nuestros usuarios, que se materializa con una mayor utilidad en este período 2020 enmarcado por los diversos cambios y efectos económicos que integralmente se relacionan con los procesos contables y tributarios de las organizaciones. En conclusión, nuestros Libros Blancos son una muestra clara de la visión de Actualícese frente al conocimiento: riguroso, útil y, por supuesto, siempre oportuno.