

ASPECTOS ACONSIDERAR EN LA CONCILIACIÓN FISCAL EN EL SECTOR DE
HIDROCABUROS

ALEXA KATHERINE PEREZ CAÑON

SARA DENICE ROYERO CERRO

OLGA MARCELA SEVERICHE ORTEGA

PONTIFICA UNIVERSIDAD JAVERIANA

FACULTAD DE CIENCIAS JURIDICAS

ESPECIALIZACIÓN EN DERECHO TRIBUTARIO

BOGOTA DC

2017

ASPECTOS ACONSIDERAR EN LA CONCILIACIÓN FISCAL EN EL SECTOR DE
HIDROCABUROS

ALEXA KATHERINE PEREZ CAÑON

SARA DENICE ROYERO CERRO

OLGA MARCELA SEVERICHE ORTEGA

Monografía presentada para optar por el título de Especialista en Derecho Tributario

Dra. CLAUDIA MARCELA CAMARGO ARIAS

Directora de monografía

PONTIFICA UNIVERSIDAD JAVERIANA

FACULTAD DE CIENCIAS JURIDICAS

ESPECIALIZACIÓN EN DERECHO TRIBUTARIO

BOGOTA DC

2017

Contenido

| | |
|--|----|
| INTRODUCCIÓN | 9 |
| OBJETIVOS | 10 |
| Visión general y aspectos operativos de la industria..... | 11 |
| Visión General de la Industria | 11 |
| 1. Descripción de la actividad. | 11 |
| 2. Etapas de vida de un proyecto petrolero. | 11 |
| Situaciones fiscales inherentes al sector de hidrocarburos | 16 |
| Tratamiento fiscal | 16 |
| 1. Tributación en el sector de hidrocarburos..... | 16 |
| 2. Bases fiscales..... | 16 |
| 3. Cambios en los principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia..... | 18 |
| Aspectos de la conciliación fiscal en la renta del sector Hidrocarburos..... | 13 |
| 1. Activos..... | 13 |
| 2. Pasivos | 27 |
| 3. Gastos o costos | 29 |
| 4. Ingresos..... | 34 |
| Conclusiones..... | 39 |
| Bibliografía..... | 41 |

INTRODUCCIÓN

El sector de hidrocarburos en Colombia es uno de los principales motores de la economía del país, pues a través de él se han logrado incrementar ingresos favorables a la hacienda nacional mediante de la inversión extranjera, exportaciones y la generación directa de miles de empleos en las zonas donde se llevan a cabo todos los procesos industriales que son necesarios para la obtención del petróleo. Sin embargo, en los últimos años el sector de la industria de hidrocarburos en Colombia ha tenido un crecimiento paulatino debido a la crisis mundial que incidió en la baja del precio del petróleo y por ende, en la reducción de inversión en el sector.

A lo largo de este trabajo, se desarrollara un análisis sobre el tratamiento fiscal de cara al Impuesto sobre el Valor Agregado –IVA- y sobre la Renta, además, los cambios y nuevos incentivos del Gobierno Nacional creados a través de la Reforma Tributaria Ley 1819 de 2016, se tendrán en cuenta las leyes y reglamentos tributarios, resoluciones y prácticas actuales que se desarrollen en el país.

OBJETIVOS

GENERAL

Realizar un análisis del sector de hidrocarburos enfocado en el tratamiento fiscal en el impuesto sobre la Renta e IVA.

ESPECIFICOS:

1. Reconocer las disposiciones legales tributarias existentes en el sector.
2. Analizar los cambios inmersos en la Ley 1819 de 2016.
3. Identificar las diferentes etapas para la obtención del hidrocarburo en nuestro país.
4. Determinar los aspectos relevantes en la conciliación fiscal aplicable a la industria.

Visión general y aspectos operativos de la industria

Visión General de la Industria

1. Descripción de la actividad.

La industria del petróleo es una de las más activas del país. Colombia es poseedor de este recurso el cual se encuentra situado en diversas regiones del territorio nacional, tales como Arauca, Casanare, Meta, Santander, entre otros. Las primeras actividades exploratorias fueron llevadas a cabo por empresas Americanas a comienzos del siglo XX, en La concesión Barco ubicada en el Catatumbo y la concesión de Mares en la zona de Barrancabermeja.

Actualmente, la actividad petrolera produce la mayor renta externa del país, debido al dinamismo producido por su venta y fomentación de empleo.

Para poder llevar a cabo la producción del petróleo, se hace necesario desarrollar diversas etapas previas y posteriores, que comprenden desde estudios técnicos para evaluar la viabilidad del proyecto, el impacto económico y ambiental, la factibilidad del terreno, hasta estudios de mercados para evaluar la demanda, oferta y todo lo concerniente a su proceso de comercialización. Por ello se hace necesario que a lo largo de este análisis, se lleve a cabo un estudio de la actividad, su impacto en el país y los aspectos tributarios que se deben tener en la cadena que se desarrolla en este sector.

2. Etapas de vida de un proyecto petrolero.

La industria petrolera lleva a cabo diferentes tipos de actividades y operaciones que son necesarias para la optimización de los procesos y cumplimiento de las disposiciones legales

establecidas para este sector, entre las cuales destacamos la obtención de la licencia ambiental, estudios sísmicos, exploración, explotación, refinación, transporte y distribución del producto obtenido.

Estas actividades son catalogadas como la cadena de valor del sector de hidrocarburos, la cual consta de dos grandes etapas: Upstream y Downstream., que pueden ser ejecutadas por distintas empresas del sector. A continuación son detalladas.

Figura 1. Etapas del sector hidrocarburos.

Fuente: <http://www.anh.gov.co/porta regionalizacion/Paginas/LA-CADENA-DEL-SECTOR-HIDROCARBUROS.aspx>



2.1 Upstream.

También conocido como exploración y producción (E&P) esta etapa incluye las tareas de búsqueda de potenciales yacimientos de petróleo crudo y de gas natural, tanto subterráneos como submarinos, la perforación de pozos exploratorios, y posteriormente la perforación y explotación de los pozos que llevan el petróleo crudo o el gas natural hasta la superficie.

2.1.1. Exploración Sísmica.

La exploración sísmica es una técnica geofísica la cual se centra en la búsqueda de las rocas porosas que acumulan en su interior los Hidrocarburos mediante la utilización de ondas de

energía que atraviesan las capas de la roca y se devuelven hasta la superficie llegando a unos equipos especiales que se llaman geófonos, los cuales reciben la información y la transmiten a un computador. El producto final que se obtiene de la exploración sísmica es una imagen representativa de las capas que hay debajo de la tierra (Agencia Nacional de Hidrocarburos).

La exploración sísmica se desarrolla en medio de una serie de etapas:

Primera etapa. Se realiza la adecuación del terreno por el cual se desplazarán todos los trabajadores del proyecto.

Segunda etapa. Consiste en la etapa de perforación en la cual las cuadrillas con los elementos necesarios realizan perforaciones en sitios determinados, para posteriormente depositar un explosivo sísmico, el cual será detonado posteriormente.

Tercera etapa. Es conocida como etapa de registro, consiste en recolectar la información generada al momento posterior de las detonaciones, la finalidad de esta etapa es localizar las rocas que almacenan en su interior los hidrocarburos.

Cuarta etapa. Etapa de restauración consiste en buscar mitigar el impacto causado por las ondas explosivas en el terreno, se lleva a cabo una regeneración en pro de conservar las condiciones ambientales de la zona.

2.1.2. Exploración Perforatoria.

Consiste en la perforación de pozos, cuya finalidad es llegar hasta la capa de roca donde posiblemente se pudieron acumular los hidrocarburos (petróleo y gas). Esta etapa inicia por lo general, después de que se obtiene la información del estudio sísmico (Agencia Nacional de Hidrocarburos). La finalidad de este procedimiento es comprobar la existencia de hidrocarburos, si este es rentable económicamente. La perforación de estos pozos, se lleva a cabo básicamente en dos tipos de pozos, el primero de ellos llamado exploratorio el cual permitirá recolectar la

información necesaria sobre el descubrimiento del hidrocarburo; y el segundo, pozo de avanzada con el que se pretende delimitar el yacimiento para iniciar con la extracción del recurso natural.

2.1.3. Producción.

Es el proceso mediante el cual se extraen los hidrocarburos (petróleo y gas) desde la capa de roca hasta la superficie. Para extraer los hidrocarburos se utilizan dos mecanismos: a través de válvulas llamadas Árbol de Navidad (cuando los hidrocarburos fluyen a la superficie por sí solos) y mediante una máquina llamada Balancín (cuando este necesita ayuda para subir a la superficie (Agencia Nacional de Hidrocarburos)).

2.2 Downstream.

Se refiere comúnmente a las tareas de refinamiento del petróleo crudo y al procesamiento y purificación del gas natural, así como también la comercialización y distribución de productos derivados del petróleo crudo y gas natural.

2.2.1. Refinación.

La refinación consiste en transformar el petróleo sometiéndolo a temperaturas altas, que alcanzan los 400 grados centígrados, para obtener productos derivados. Proceso mediante el cual se transforma una gran variedad de productos derivados, principalmente, combustibles (ACPM y gasolina) y petroquímicos (vaselina, cepillos, llantas, plásticos).

2.2.2. Transporte.

Consiste en transportarlos desde la boca del pozo hasta los sitios de almacenamiento y procesamiento, como son las estaciones de bombeo, refinerías y centros de comercialización (puertos). Los hidrocarburos se transportan a través de oleoductos (petróleo), gasoductos (gas), carro tanques (petróleo) y buques (petróleo).

2.2.3. Comercialización.

En este eslabón se realizan todas aquellas actividades de carácter comercial, para colocar los productos a disposición de los usuarios. Normalmente se utilizan distribuidores mayoristas o minoristas.

Situaciones fiscales inherentes al sector de hidrocarburos

Tratamiento fiscal

1. Tributación en el sector de hidrocarburos.

De acuerdo con el artículo 95 numeral 9 de la Constitución Política es a través de los tributos como se sostiene el Estado, es así como todas las personas ya sean físicas o jurídicas deberán contribuir en su desarrollo mediante el pago de éstos. La obligación en el pago de impuestos nace una vez se configura el hecho generador del tributo, es así como las empresas que conforman el sector de hidrocarburos deberán cumplir con las obligaciones tributarias en los cuales nazca el hecho generador. Para efectos de este documento solo trataremos dos impuestos:

- Impuesto de Renta
- Impuesto al Valor agregado.

Para llevar a cabo el análisis de estos dos impuestos, desarrollaremos sus implicaciones de manera global, sin concentrarnos en alguna etapa específica del sector. No obstante se tendrán en cuenta las distintas variaciones que pueden surgir en una u otra etapa. Presentando las incidencias fiscales en cuanto a estos dos impuestos después de la entrada en vigencia de la Ley 1819 y previa a esta.

2. Bases fiscales.

En la determinación de las bases fiscales consideramos pertinente precisar el concepto de “Base Fiscal” así como realizar un breve recuento en cuanto a los cambios que éstas han sufrido, producto de las modificaciones tanto de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados

en Colombia, como de nuestras regulaciones fiscales. Por tanto para llevar a cabo de forma más precisa este recuento iniciaremos con la definición de “Base Fiscal”.

Base fiscal.

Dado que todo tributo debe especificar una base gravable que en conjunto con la aplicación de los demás elementos permitirá la cuantificación del impuesto a pagar por el contribuyente o a recaudar por el Estado podemos definir la base fiscal como la información financiera a partir de la cual se extrae la base gravable. No obstante de acuerdo con el tipo de contribuyente, obligados o no a llevar contabilidad, dicha información deberá obedecer a las disposiciones establecidas en la regulación fiscal, que para nuestro caso será el Estatuto Tributario y la regulación complementaria, es así como para aquellos contribuyentes no obligados a llevar contabilidad el fisco realiza precisiones acerca de cómo se obtendrán las bases gravables, en el caso contrario toma la contabilidad del contribuyente *como fuente*.

“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.”. (Ley 1819 de 2016, artículo.22)

Por lo anterior podemos concluir: Si las bases fiscales se toman de la contabilidad, juegan un papel importante los Principios de Contabilidad bajo los cuales está siendo preparada y procesada la contabilidad.

3. Cambios en los principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia.

Sucesos como la expansión de los mercados, el auge de las empresas multinacionales que proyectan su actividad en dos o más países, el crecimiento de los mercados de capital, el proceso de globalización, impulsó el interés de dejar atrás la diferencias normativas de carácter local y crear un único sistema regulador de la función contable. (Mejía, 2006, p. 3). Es así como surgen los Estándares Internacionales de Contabilidad (NIC) y las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), las cuales fueron acogidas paulatinamente por lo países latinoamericanos, entre ellos Colombia.

Por medio de la expedición de la Ley 1314 del 2009, se inició un proceso de convergencia, dirigido a asimilar los estándares internacionales frente al decreto 2649 y 2650 de 1993, Ley 43 de 1990, normatividad que regulaba la contabilidad en Colombia y por ende impactaba las bases fiscales. Fue así como se emitieron una serie de decretos con el fin de establecer las condiciones como se efectuaría el proceso de convergencia y con ello lo diferentes grupos de adopción:

| Grupos | Fecha de transición | Fecha de aplicación | Fecha de reporte |
|----------------|--|--|--|
| Grupo 1 | Balance de apertura : 1 de enero de 2014 | Primer comparativo: 31 diciembre de 2014 | Estados financieros en NIIF: 31 de diciembre de 2015 |
| Grupo 2 | Balance de apertura : 1 de enero de 2015 | Primer comparativo: 31 diciembre de 2015 | Estados financieros en NIIF: 31 de diciembre de 2016 |
| Grupo 3 | Balance de apertura : 1 de enero de 2014 | Primer comparativo: 31 diciembre de 2014 | Estados financieros en NIIF: 31 de diciembre de 2015 |

Pese a que se generan estos cambios en la normatividad contable, del cual se deriva la base fiscal, el legislador mediante el decreto 2548 de 2014 estabilizó por un período de cuatro años los principios sobre los cuales se tomaría la información de las bases fiscales, así:

Art. 165. “Durante los períodos mencionados previamente, cuando para la determinación de bases fiscales deba remitirse a normas contables, se entenderá como tales las contenidas en los decreto 2649 y 2650 de 1993, los planes únicos de cuentas según corresponda a cada Superintendencia o a la Contaduría General de la Nación”

No obstante, producto del déficit fiscal generado principalmente por la crisis del sector petrolero ocasionada por la disminución en el precio de venta del petróleo, se emite la Ley 1819 de 2016 en la cual se efectúan modificaciones significativas al régimen tributario en Colombia, entre ellas el considerar como bases fiscales, a partir del año 2017 el nuevo marco normativo contable. Es así como en el siguiente aparte serán tratados los principales aspectos de la conciliación fiscal en el sector de hidrocarburos y sus afectaciones por la reforma.

Aspectos de la conciliación fiscal en la renta del sector Hidrocarburos

Con el fin de efectuar el siguiente análisis partiremos de los principales elementos de los estados financieros, los cuales incidirán en gastos deducibles o ingresos gravados.

Tal y como se expresó en el capítulo anterior el análisis a efectuar se llevará a cabo respecto de aquellas partidas que tendrán una mayor incidencia en las industrias del sector de hidrocarburos, realizando un paralelo entre las normas fiscales anteriores, las actuales y los marcos normativos contables. Toda vez que en la actualidad conforman las bases fiscales. Así lo expresó el Legislador en el artículo 21-1 ET:

“Para la determinación del impuesto sobre la renta y complementarios, en el valor de los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, costos y gastos, los sujetos pasivo de este impuesto aplicarán los sistemas de reconocimiento y medición, de conformidad con los marcos técnicos normativos contables”

1. Activos

En el inicio de este análisis consideramos pertinente citar el concepto de activo, establecido en el marco normativo y a partir del cual se derivaran los conceptos fiscales.

“... Es un recurso controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados, del que la entidad espera obtener, en el futuro, beneficios económicos.” (NIIF Plenas, Marco Conceptual, párrafo 4.4)

| | Previo a la reforma | Posterior a la reforma |
|----------------|--|--|
| Activos | El reconocimiento fiscal de los activos en términos generales estaba contemplado en el artículo 68 ET. El cual permitía las siguientes opciones para efecto del costo fiscal: | La reforma tributaria no efectuó modificaciones en cuanto a los términos generales de reconocimiento de los activos fijos contemplados en el artículo 68 ET. |

a) Costo fiscal ajustado anualmente: los activos tanto muebles como inmuebles con carácter de fijos podrán ser ajustados con el porcentaje establecido en el artículo 868 ET (Decreto 624 , 1989, pág. Art. 70).

b)Avalúo como costo fiscal: el costo fiscal de un activo fijo corresponderá al declarado en el avalúo catastral (Decreto 624 , 1989, pág. Art. 70)

Para efectos de la deducción de los gastos por amortización y depreciación, se debía determinar sobre el costo del bien sin incluir el ajuste efectuado en virtud del art. 868.

Por otro lado el Art. 127-1 ET establece cual será el costo de los bienes inmuebles con carácter de activos fijos adquiridos mediante:

Leasing financiero, retro arriendo o lease back, que cumplan las siguientes condiciones: (Decreto 624 , 1989, pág. Art. 127)

| | |
|--|---------------------------------|
| Inmueble | Plazo igual o superior 60 meses |
| Maquinaria, equipo, muebles y enseres | Plazo igual o superior 36 meses |
| Vehículo uso productivo y de equipo de computación | Plazo igual o superior 24 meses |

En el entendido que solo cuando se cumplan las condiciones de tiempo indicadas en el cuadro anterior se considerará fiscalmente como un arrendamiento financiero.

El costo del bien para el arrendatario lo conformará:

El costo de adquisición correspondiente a la opción de compra.
(mas) parte capitalizable de los

No obstante en cuanto al costos de los activos fijos adquiridos mediante Leasing financiero, retro arriendo o lease back, fue modificado, mediante el artículo 127-1 realizadas por el artículo 76 de la Ley 1819, quedando así:

A partir del 1 de enero de 2017, se considerará leasing financiero a:

Los contrato, que tiene por objeto la adquisición financiada de un activo y puede reunir una o varias de las siguientes características:

(i) Al final del contrato se trasfiere la propiedad del activo al arrendatario o locatario.

(ii) El arrendatario tiene la opción de comprar el activo a un precio que sea suficientemente inferior a su valor comercial, de modo que al inicio del arrendamiento se prevea con razonable certeza que tal opción podrá ser ejercida.

(iii) El plazo del arrendamiento cubre la mayor parte de la vida económica del activo incluso si la propiedad no se trasfiere al final de la operación.

(iv) Al inicio del arrendamiento el valor presente de los pagos mínimos por el arrendamiento es al menos equivalente al valor comercial del activo objeto del contrato.

(v) Los activos arrendados son de una naturaleza tan especializada que solo el arrendatario puede usarlos sin realizar en ellos modificaciones importantes.

Y el costo fiscal del bien adquirido mediante esta modalidad será:

Vlr presente canon de arrendamiento, la opción de compra y el valor residual de garantía (de ser aplicable) calculada a la fecha de

| | | |
|--|--|--|
| | <p><i>cánones (mas)adiciones y mejoras (mas)contribuciones por valorización pagadas (Mas) ajuste de inflación cuando haya lugar.</i></p> | <p>inicio del contrato y a la tasa pactada <i>(Mas) costos que se incurren para ponerlo en marcha que no hayan sido financiados.</i></p> <p>Procederá la depreciación del costo del activo de acuerdo con las normas previstas en el estatuto.</p> <p>Por último, el Artículo 115 -2 del Estatuto Tributario establece que tendrán derecho a deducir para el cálculo de su base gravable del impuesto sobre la renta el valor pagado por concepto del Impuesto sobre las Ventas por la adquisición o importación de bienes de capital gravados a la tarifa general. Esta deducción se solicitará en la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable en que se importe o adquiera el bien de capital.</p> <p>Las demás implicaciones en deducciones serán tratadas en la sección de costo y gastos.</p> |
| <p>Variación en cuanto a NIIF Pymes:</p> | | <p>De acuerdo con el Art. 21-1 ET. En aquellos casos en los cuales la ley tributaria no regule la materia en cuanto al valor de los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, costos y gastos se aplicarán los sistemas de reconocimiento y medición del marco normativo contable aplicable. Dado que en este caso estos aspectos son regulados por la norma fiscal no se hace necesario remitirse al marco contable; ya que las disposiciones previstas en el párrafo anterior deberán ser aplicadas tanto para las empresas con NIIF Plenas como para Pymes</p> |
| <p>Período de transición:</p> | | <p>El párrafo 1 del artículo 127-1 establece que los contratos de arrendamiento financiero o leasing con opción de compra y los contratos de arrendamiento operativo, que se hayan celebrado antes de la entrada en vigencia de esta ley, mantendrán el tratamiento fiscal vigente al momento de su celebración.</p> |
| <p>Aspectos a considerar en materia de IVA:</p> | | <p>El Art. 485-2 ET modificado por el art. 190 de la Ley 1819 permite que las empresas en las que su <u><i>actividad principal sea la de exploración de hidrocarburos</i></u>, puedan tomar como IVA descontable el IVA pagado en la adquisición de los bienes y servicios de</p> |

| | |
|--|---|
| | <p>cualquier naturaleza utilizados en las etapas de exploración y desarrollo para conformar el costo de sus activos fijos e inversiones amortizables en los proyectos costa afuera.</p> <p>Adicional a esto se les permite:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Solicitar la totalidad de los saldos a favor que se generen en dicho período, inmediatamente al año siguiente. • Sin importar que no se hayan generado ingresos <p>Este beneficio tiene las siguientes restricciones:</p> <ul style="list-style-type: none"> • El IVA tomado como descontable no podrá ser tomado como descuento en la Declaración de renta. Beneficio contemplado en el artículo 258-2 ET <p>De acuerdo con lo expresado en el artículo 115-2 del Estatuto Tributario.</p> <p>Por otro lado se debe tener en cuenta que la oportunidad para tomar los descontables, está ligada al momento de su causación o en uno de los tres períodos bimestrales siguientes (presentación bimestral) o el siguiente período cuatrimestral (presentación cuatrimestral) (Decreto 624 , 1989, pág. Art. 496)</p> <p>Se debe tener en cuenta que el beneficio contemplado en el artículo 115-2, solo es aplicable para los activos adquiridos mediante Leasing Financiero y el IVA pagado en la operación solo será descontable o deducible según el tipo de bien objeto del contrato por parte del arrendatario (Decreto 624 , 1989, págs. Art. 127 - 1 # 2)</p> |
|--|---|

| Previo a la reforma | | Posterior a la reforma |
|--|---|--|
| Propiedad Planta y Equipo | El tratamiento de la propiedad, planta y equipo, previo a la reforma era el contemplado en la | La ley 1819 de 2016 introdujo el artículo 69 con el cual se buscaba alinear los conceptos del nuevo marco normativo (NIIF) con los |

norma general de los costos de los activos, mencionado en la sección anterior.

Métodos de depreciación:

De acuerdo con el Art. 134 ET los métodos de depreciación aceptados son:

- Línea recta
- Reducción de saldos
- cualquier otro método de reconocido valor técnico que deberá ser aprobado por la DIAN

En el uso del sistema de reducción de saldos no se admitirá un valor residual inferior al 10% y no podrá someterse e bien a turnos adicionales (Art.140 ET).

Vida útil:

Las vidas útiles eran las establecidas en el Decreto 3019 de 1989, en su artículo 2:

Inmuebles (incluidos Oleoductos): 20 años
Barco, trenes, aviones, maquinaria, equipos y bienes inmuebles: 10 años
Vehículos automotores y computadores: 5 años.

Dado el caso la vida útil fijada en el reglamento no correspondiera a la realidad del caso en particular, podría cambiarse la vida útil previa autorización de la DIAN

Depreciación acelerada:

El artículo 140 Et, permite acelerar la depreciación en un

conceptos fiscales, es así como la norma fiscal parte de los conceptos contables, respecto a:

- Propiedad planta y equipo
- Propiedades de inversión y
- Activo no corriente mantenido para la venta.

El costo de la Propiedad, planta y equipo y las propiedades de inversión, será igual a:

Precio de adquisición

(mas)costos directamente atribuibles hasta que los activos este disponibles para su uso

(mas) mejoras, reparaciones mayores e inspecciones

(excepto) estimación inicial de los costos por desmantelamiento y retiro del elemento

(Excepto) costos estimados por rehabilitación del lugar en el que se asienta.

Debe tenerse en cuenta que no procede para efectos fiscales el método del valor razonable.

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

El costo fiscal de los activos no corrientes mantenidos para la venta corresponde a:

Precio de adquisición

(Mas)Costos directos atribuibles a la medición inicial

(Menos) cualquier deducción que haya sido tomada para efectos del

25% por cada turno adicional que se demuestre.

Base para el cálculo de la depreciación:

Costo de adquisición
(mas) impuesto a las ventas
(mas) aduanas
(mas) timbre
(Mas) adiciones y gastos necesarios para ponerlo en condiciones de uso (Decreto 624 , 1989, pág. Art. 131).

El impuesto a las ventas se excluirá cuando haya sido tomado como descuento en el impuesto sobre la renta.

impuesto sobre la renta.

Métodos de depreciación:

Los métodos de depreciación fiscales sufrieron modificaciones notorias toda vez que mientras antes de la reforma tributaria estos estaban plenamente definidos en la norma y aquellos que no lo estuvieran debía solicitarse autorización para su aplicación en la actualidad están ligados al marco normativo contable, es así que el método que se determine por el marco normativo será el aplicado fiscalmente (Ley 1819, 2016, pág. Art.80).

Vida útil:

De acuerdo con lo planteado en la NIC 16 la vida útil se definirá en términos de la utilidad que se espere que aporte a la Entidad, siendo la vida útil del activo una cuestión de criterio basada en la experiencia que la Entidad tenga en activos similares.

No obstante lo anterior, para que proceda la vida útil de los activos fiscalmente deberá estar soportada por medio de:

- Estudios técnicos
- Manuales de uso e informes
- Documentos probatorios elaborados por un experto (Ley 1819, 2016, pág. Art. 82).

Depreciación acelerada:

El Art. 140 Et, modificado por el artículo 83 de la Ley 1819 de 2016, permite incrementar la cuota de depreciación en un 25%, siempre y cuando:

- El bien se utilice diariamente por 16 hora
- Sea demostrable

Base para el cálculo de la depreciación:

Costo fiscal
(Menos) valor residual.

| | | |
|---|--|--|
| | | <p>El costo fiscal no incluirá el valor del IVA cuando haya sido tomado como descuento en renta o descontable en IVA.</p> <p>El valor residual será el definido en las políticas contables, siendo esta una de las diferencias con la normatividad previa a la reforma dado que el valor residual fiscalmente solo era aceptado para el método de reducción de saldos y no debía ser inferior al 10% (Ley 1819, 2016, pág. Art.79).</p> <p><i>(Ver Gastos y cotos - depreciación)</i></p> |
| Variación en cuanto a NIIF Pymes: | | <p>Los artículos planteados en el estatuto tributario para efectos de la vida útil, valor residual, método de depreciación hacen referencia al marco normativo como regla para aplicación fiscal, sin embargo no existen diferencias en cuanto a la determinación de estos criterios en el marco normativo que regula las NIIF para Pymes, frente a las NIIF Plenas.</p> |
| Período de transición: | | <p>El Art. 290 de la Ley 1819 de 2016, establece un régimen de transición para efectos del cálculo de la depreciación, así:</p> <p>“El saldo pendiente de depreciación de los activos fijos a 31 de diciembre de 2016, se terminará de depreciar durante la vida útil fiscal remanente del activo fijo depreciable, de conformidad con lo previsto en el artículo 1.2.1.18.4. del Decreto 1625 de 2016 y por los sistemas de cálculos de depreciación que son: línea recta, reducción de saldos u otro sistema de reconocido valor técnico que se encuentre debidamente autorizado antes de la entrada de vigencia de la presente ley, por el Subdirector de Fiscalización de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.”</p> |
| Aspectos a considerar en materia de IVA: | | <p>Se debe tener en cuenta que por regla general el Impuesto sobre las Ventas en la</p> |

| | |
|--|---|
| | <p>adquisición de activos fijos no puede ser tratado como descontable, de acuerdo con lo establecido en el art. 491 ET. No obstante todas las empresas del sector de hidrocarburos que se dediquen a la actividad exploratoria como su actividad principal lo podrán hacer (contemplado en el art. 485-2 ET)</p> <p>Por otro lado la reforma otorga otro beneficio adicional en cuanto al tratamiento del IVA, que podrá ser aplicado por aquellas empresas del sector que desarrollan una actividad distinta a la exploratoria.</p> <p>Este beneficio es el mencionado en el artículo 115-2 del estatuto tributario y tratado en la sección anterior. El cual permite tomar como deducción el valor pagado por concepto de IVA por la adquisición o importación de bienes de capital gravados a la tarifa general.</p> <p>Sus restricciones son las siguientes:</p> <ul style="list-style-type: none"> • No puede ser usado de forma concurrente con el art. 258-2 el cual permite la deducción del IVA pagado en la adquisición de maquinaria pesada para industrias básicas en el cálculo del impuesto de renta. • Solo procede la aplicación de este beneficio cuando los bienes sean adquiridos por leasing financiero y la opción de compra sea ejercida al final del contrato. |
|--|---|

| | Previo a la reforma | Posterior a la reforma |
|--------------------|--|--|
| Intangibles | <p>El Art. 74 ET establecía como intangible los siguientes activos, sin importar la forma en que fueron adquiridos:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Patentes de invención • Marcas • Good Will | <p>El nuevo artículo 74 creado por la Ley 1819 clasifica los activos intangibles para efectos de determinar su costo fiscal así:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Adquiridos separadamente • En combinación de negocios • Por subvenciones del estado |

- Derechos de autor u otros intangibles derivados de la propiedad industrial, literaria, artística y científica y su costo se estimaba así:

Costo de adquisición demostrado (menos) amortizaciones aceptadas fiscalmente

Por otro lado el art. 75 indicaba que cuando estos intangibles fuesen formados, se presumía que el costo sería el 30% del valor de la enajenación.

Método de amortización:

El artículo 142 y 143 previo a la reforma no establecía un método específico para la amortización, excepto en los siguientes activos:

- Adquisición, exploración y explotación de recursos naturales no renovable: línea recta o estimación técnica de costos de unidades de producción.
- Contrato de concesión, riesgo compartido o Joint Venture: línea recta o reducción de saldos u otro método autorizado por la DIAN

Término de la amortización:

En un término no inferior a 5 años. Existían dos excepciones

- Por naturaleza o esencia del negocio deba ser inferior el término de amortización. (Demostrable)
- Las inversiones producto de adquisición, exploración, y explotación de recursos

- Por mejoras de bienes objeto de arrendamiento financiero
- Formados internamente

Siendo el costo fiscal para el intangible adquirido separadamente y las subvenciones del estado:

Valor pagado + costos directamente atribuibles para la preparación y uso del activo

En cuanto al costo del intangible producto de mejoras de bienes el costo será:

Costos devengados no compensables por el arrendador

En todos los casos anteriores el costo del intangible podrá ser amortizado.

Para el intangible formado internamente el costo fiscal será ***ceró***.

El costo del intangible generado en la combinación de negocios (fusiones y/o escisiones, adquisición de Establecimiento permanente)

Se llamará plusvalía y corresponderá a:

Diferencia Vlr adquisición - Vlr patrimonial neto de los activos identificables

Dicho intangible no podrá ser amortizado.

Ver Anexo 1

Método de amortización:

El artículo 143 ET establece como método de amortización el determinado por la norma contable, excepto que el intangible sea obtenido por un contrato que contemple un plazo, en ese caso el método será línea recta, en cuotas iguales y por el tiempo del contrato.

| | | |
|--|--|--|
| | <p>naturales no renovables, podían ser amortizadas en el mismo año si estas actividades eran infructuosas o en los dos años siguientes (Decreto 624 , 1989, pág. Art.143).</p> | <p>Término de la amortización: Será el establecido por la técnica contable</p> <p>Límite del gasto por amortización: Hasta el 20% del costo fiscal.</p> |
| <p>Variación en cuanto a NIIF Pymes:</p> | | <p>La Sección 19 en su párrafo 23 de las NIIF para Pymes, permite la amortización de la plusvalía adquirida en una combinación de negocios, indicando que el reconocimiento posterior de la plusvalía será igual al costo menos la amortización acumulada. Gasto que no procederá para efectos fiscales. Este tratamiento también difiere del establecido para las NIIF Plenas en el cual la plusvalía no es amortizada.</p> |
| <p>Período de transición:</p> | | <p>El artículo 290 ET, en su numeral 1. Estableció el régimen de transición para la aplicación de estas nuevas condiciones, permitiendo terminar de amortizar los activos previos a la entrada en vigencia de la Ley 1819 con las disposiciones anteriores.</p> |
| <p>Aspectos a considerar en materia de IVA:</p> | | <p>Al igual que lo previsto para efectos de Propiedad, planta y equipo, como regla general, el IVA pagado en la realización de estos activos, en los cuales se configure el hecho generador, hará parte del costo. Sin embargo si la empresa es de exploración de hidrocarburos, podrá solicitarlo como descontable. (contemplado en los artículo 491 y 485-2 ET)</p> |

| <p>Previo a la reforma</p> | | <p>Posterior a la reforma</p> |
|-----------------------------------|---|---|
| <p>Inversiones</p> | <p>Adicional a los intangibles mencionados en la sección anterior.</p> <p>El artículo 142 definía otro tipo de inversiones consideradas como intangibles o diferidos. Indicando que estas hacen</p> | <p>La ley 1819 de 2016 incluyó el artículo 74-1 en el cual se precisó el tratamiento de los activos por inversiones que anteriormente se encontraba inmerso en el articulado de los intangibles.</p> <p>El artículo 74-1 detalla el siguiente tipo de inversiones, indicando su costo fiscal así:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Gastos pagados por anticipado: su costo |

referencia a todos aquellas inversiones necesarias para realizar la actividad operacional y fuesen considerada de acuerdo con la técnica contable como tal.

Entre las erogaciones que podían ser consideradas como otro tipo de intangible amortizable se encontraban los costos de adquisición y explotación, exploración de yacimientos petrolíferos o de gas.

Estando conformado su costo por la sumatoria de las erogaciones en que se incurriera en cada una de estas etapas.

El periodo de amortización y el método a utilizar eran definidos en el artículo 143, tratado en la sección anterior.

corresponderá a los desembolsos realizados por el contribuyente. Serán amortizados de acuerdo con la técnica contable.

- Gastos de establecimiento: los gastos para la puesta en marcha Ej: costos de inicio de operaciones, inicio de actividades, costos de preapertura, costos previos a la operación, entre otros.
- Gastos de investigación, desarrollo e innovación: su costo está constituido por todas las erogaciones asociadas al proyecto de investigación.
- Instrumentos financieros: Su costo dependerá del tipo de inversión que sea
 - a) Título de renta variable: Valor pagado en la adquisición.
 - b) Renta Fija: Valor pagado en la adquisición más los intereses no pagados.
- Acciones o cuotas de interés social: Valor de adquisición
- Inversión en la evaluación y exploración de recursos naturales no renovables: Siendo esta el tipo de inversión que nos atañe, el costo estará conformado por:

- a) adquisición derechos de exploración
- b) estudio sísmicos, topográfico, geológicos, geoquímicos y geofísicos. Pero debe tenerse en cuenta que estos costos serán capitalizables siempre que se vinculen a un hallazgo.
- c) perforaciones exploratorias
- d) excavaciones, trincheras, túneles exploratorios, canteras, socavones.
- e) toma de muestras
- f) actividades relacionadas con la evaluación de la viabilidad comercial de la

extracción del recurso

g) costos y gastos laborales, al igual que depreciación.

Y demás costos susceptibles de capitalización contable.

Método de amortización y Vida útil:

De acuerdo con el artículo 143-1 ET. Si los activos de evaluación y exploración de recursos naturales son tangibles, se depreciaran de acuerdo con las normas establecidas de propiedad, planta y equipo. Discutidas en el punto anterior de este documento, en el cual se evidencian posibles diferencias notorias con el marco contable. Ahora bien si son intangibles la norma fiscal establece la siguiente fórmula para llevar a cabo su amortización:

$$CA_t = \frac{UP_t}{R_{t-1}} * SA_{t-1}$$

Dónde:

CA_t denota el costo por amortización en el año o período gravable.

UP_t corresponde a las unidades producidas en el año o período gravable.

R_{t-1} corresponde a las reservas probadas desarrolladas remanentes o reservas recuperables remanentes, debidamente auditadas por el experto en la materia, al final del año inmediatamente anterior. En el primer año de producción, corresponde al valor de reservas probadas y consignadas en el respectivo contrato, programas de trabajo y obras- PTO y/o el estudio técnico de reservas.

SA_{t-1} corresponde al saldo por amortizar al final del año o período gravable inmediatamente anterior.

Variando con la norma anterior la cual establecía como método adicional, línea recta

en un período de amortización no inferior a 5 años. A menos que fuese infructuoso, dada esta condición podría amortizarlo en el mismo año o los dos siguientes, condición que aún se mantiene. Sin embargo contablemente se llevará directamente al gasto en el mismo año en que se determinen infructuosas.

Así mismo se presentan diferencias con el marco contable el cual establece como períodos o métodos de amortización, como regla general el que refleje el patrón de consumo esperado. En caso tal de no poderse determinar dicho patrón se utilizaría línea recta. No obstante se incluyen otros métodos tales como: depreciación decreciente y unidades de producción.

Reconocimiento posterior: Fiscalmente no se da un tratamiento posterior al activo, manteniéndose siempre el costo del activo como la sumatoria de las erogaciones incurridas por la Exploración y Evaluación de recursos minerales. Sin embargo contablemente hay dos modelos para la medición posterior de estos activos que pueden ser tangibles (vehículos y equipos de perforación) o intangibles. Los cuales son:

- Modelo del Costo
- Modelo Revaluación

En ambos modelos se contempla como detractor las pérdidas por deterioro las cuales solo serán aceptadas fiscalmente al momento de la enajenación.

Por otro lado el modelo de Revaluación se basa en el valor razonable, costo que no procede para efectos fiscales.

Pérdidas por deterioro:

Dichas pérdidas solo serán reconocidas fiscalmente al momento de la enajenación, de acuerdo con el numeral f del artículo 59 ET.

Revisión del período o método de amortización:

Fiscalmente no se establece la revisión del

| | | |
|--|---|---|
| | | <p>método o período de amortización, sin embargo contablemente por lo menos una vez en el período que se informa deberá revisar la vida útil y el método de amortización empleado.</p> |
| | Variación en cuanto a NIIF Pymes: | <p>En cuanto al tratamiento de los intangibles no se evidencian diferencias frente a las NIIF plenas, salvo porque las NIIF Pymes solo reconocen como método de reconocimiento posterior el método del costo. (Sección 18 y 34)</p> |
| | Período de transición: | <p>El artículo 143-1 ET en su párrafo transitorio, estableció un período de transición, indicando que los activos de Exploración y Evaluación que se efectúen entre el 1 de enero de 2017 y el 31 de diciembre de 2017 serán amortizables por el método de línea recta en un término de cinco años. Así las cosas a partir de este régimen de transición se crearon tres tratamientos fiscales distintos para un mismo evento, así:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Activos por Exploración y Evaluación antes de 1 de enero de 2017: método de amortización línea recta o estimación técnica de costos de unidades de producción. Término de amortización: en un término no inferior a 5 años. • Activos por Exploración y Evaluación entre el 1 de enero de 2017 y el 31 de diciembre de 2027: método de amortización línea recta. Término de amortización: 5 años. • Activos por Exploración y Evaluación a partir del 2027: Método y término de amortización: el establecido en la fórmula planteada en el artículo 143-1 ET. <p>Debemos tener en cuenta que estos tratamientos a su vez difieren del marco contable. Por lo cual implica una mayor complejidad para el control de estas diferencias.</p> |
| | Aspectos a considerar en materia de IVA: | <p>El IVA pagado en la adquisición de bienes o servicios que fueron capitalizados se tratará como mayor valor del costo y será recuperada</p> |

vía amortización. En virtud de lo establecido en el artículo 491 ET. Sin embargo tal y como lo expresamos en las secciones anteriores si la empresa se dedica solo a labores de exploración podrán tomarlo como descontable y posteriormente realizar la solicitud de los saldos a favor en el año inmediatamente siguiente, de acuerdo con lo expresado en el artículo 485-2 ET.

2. Pasivos

Los pasivos son considerados bajo el marco normativo contable de la siguiente manera:

“...Una obligación presente de la entidad, surgida a raíz de sucesos pasados, al vencimiento del cual, y para cancelarla, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos” (Marco Conceptual, párrafo 4.4)

Del cual se desprende el concepto fiscal.

| | Previo a la reforma | Posterior a la reforma |
|----------------|---|--|
| Pasivos | <p>Dado que previo a la reforma no se encontraba definido el termino de pasivos o deudas el concepto aplicado era el descrito en las normas contables, mediante el decreto 2649 de 1993:</p> <p><i>“Un pasivo es la representación financiera de una obligación presente del ente económico, derivada de eventos pasados, en virtud de la cual se reconoce que en el futuro se deberá transferir recursos o proveer servicios a otros entes.”</i></p> <p>Para la aceptación de dichos pasivos se debe conservar los</p> | <p>El art 21-1 Et en el párrafo No.1 establece como regla general que para la determinación de los pasivos fiscales deberá tenerse en cuenta la base contable de acumulación o devengo, es decir el valor del pasivo fiscal será el establecido contablemente con las excepciones que establezca el estatuto. Ejemplo de esto son aquellos pasivos que contablemente fueron reexpresados a valor razonable, solo serán objeto sobre la renta en cuanto al gasto financiero que se hubiere generado aplicando el modelo del costo amortizado (Decreto 624 , 1989, pág. Art. 33 # 4)</p> <p>La ley 1819 de 2016 introdujo en el artículo 283 ET. El concepto de deuda, en el entendido que estos son los pasivos aceptados fiscalmente. Indicando que una deuda es:</p> <p><i>Obligación presente, que surge de hechos pasados y para ser cancelada, la Sociedad</i></p> |

| | | |
|---|--|--|
| | <p>documentos de cancelación de la deuda y deben estar soportados con documentos ciertos</p> <p>Pasivos en moneda extranjera: El Art. 285 ET indica que los pasivos en moneda extranjera deberán re expresarse en COP a la TRM del último día del año.</p> | <p><i>deberá desprenderse de beneficios económicos.</i></p> <p>Para la procedencia de dichos pasivos deben estar respaldados con documentos ciertos y conservar los soportes del pago por un término de 5 años contados a partir del año siguiente en que se efectuó la cancelación de la deuda (Decreto 624 , 1989, pág. Art. 632).</p> <p>El artículo 286 ET indica que pasivos contables no se consideraran fiscalmente:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Provisiones y pasivos contingentes • Pasivos laborales donde no se encuentre consolidado el derecho en cabeza del trabajador • Pasivo por impuesto diferido • Las obligaciones por mediciones al valor razonable. <p>Valor patrimonial de las deudas: Para los pasivos expresados a valor razonable, será su costo amortizado. Los pasivos que tengan inmersos intereses implícitos su costo será el valor nominal de la operación, es decir excluyendo la porción referente a los intereses implícitos (Decreto 624 , 1989, pág. Art. 287).</p> <p>Entre los cambios más significativos en cuanto a los pasivos es el valor de los pasivos en moneda extranjera, los cuales deben estimarse en COP al momento del reconocimiento inicial a la TRM vigente y sus pagos se reconocerán a la TRM inicial (Decreto 624 , 1989, pág. Art. 285). De acuerdo a esta modificación, fiscalmente no debería generarse diferencia en cambio en el pago de deudas en moneda extranjera, dado que la tasa a utilizar para los pagos, es la misma que la inicial.</p> <p>Tratamiento que difiere con el estipulado antes de la reforma. Dado que previo a la reforma la reexpresión se hacía a la tasa del último día del año, y no se hacía ninguna precisión en la tasa aplicable a los pagos en el entendido que debía ser la del día de la operación.</p> |
| <p>Variación en cuanto a NIIF Pymes:</p> | | <p>No se presentan diferencias con respecto al</p> |

| | |
|---|--|
| | concepto de pasivos en las Normas Internacionales de Información Financiera para Pymes y plenas. |
| Período de transición: | La Ley 1819 no contempló un periodo de transición para la aplicación de esta norma |
| Aspectos a considerar en materia de IVA: | N/A |

3. Gastos o costos

Para la procedencia o deducibilidad en el impuesto sobre la renta de los gastos o costos en los cuales incurren las empresas del sector de hidrocarburos, deberán cumplir con la regla general de las deducciones, establecida en el art. 107 ET:

“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. “

Siendo este el marco general para considerar un gasto o costo deducible, pasaremos a tocar temas específicos, partiendo del evento que cumplen la condición general.

| Previo a la reforma | | Posterior a la reforma |
|-------------------------------|---|---|
| Gasto por depreciación | <p>Previo a la reforma la deducción por depreciación se encontraba limitada a la aplicación de las vidas útiles fiscales, así:</p> <p>Inmuebles (incluidos Oleoductos): 20 años Barco, trenes, aviones, maquinaria, equipos y bienes inmuebles: 10 años Vehículos automotores y computadores: 5 años.</p> | <p>La Ley 1819 realizó notables modificaciones en cuanto a la deducción por concepto de depreciación. Así las cosas para que fiscalmente sea aceptado el gasto por depreciación como deducible deberá n cumplirse las siguientes tres condiciones:</p> <ul style="list-style-type: none"> • La vida útil aplicada debe ser la establecida por las políticas contables. • El método aplicar debe ser el establecido por las políticas contables. • La alícuota de depreciación anual no puede ser superior a la tasa de depreciación establecida por cada rubro. La cual una vez convertida en años de vida útil representa un incremento en la vida útil de muchos activos lo que incidirá en un menor gasto a tomar |

Y la utilización de los métodos aprobados fiscalmente.

- Línea recta
- Reducción de saldos

Gasto por depreciación acelerada:

El artículo 140 ET, permite incrementar el gasto por depreciación en un 25%, cuando en bien se hay utilizado en turnos adicionales

como deducción fiscal en un período gravable (Decreto 624 , 1989, pág. Art. 137).

| Conceptos de bienes por depreciar | Tasa de depreciación anual | Vida Útil |
|--|----------------------------|-----------|
| Construcciones y edificaciones | 2,22% | 45 |
| Acueducto, planta y redes | 2,50% | 40 |
| Vías de comunicación | 2,50% | 40 |
| Flota y equipo aéreo | 3,33% | 30 |
| Flota y equipo férreo | 5,00% | 20 |
| Flota y equipo fluvial | 6,67% | 15 |
| Armamento y equipo de vigilancia | 10,00% | 10 |
| Equipo eléctrico | 10,00% | 10 |
| Flota y equipo de transporte terrestre | 10,00% | 10 |
| Maquinaria, equipos | 10,00% | 10 |
| Muebles y enseres | 10,00% | 10 |
| Equipo médico científico | 12,50% | 8 |
| Envas es, empaques y herramientas | 20,00% | 5 |
| Equipo de computación | 20,00% | 5 |
| Redes de procesamiento de datos | 20,00% | 5 |
| Equipo de comunicación | 20,00% | 5 |

Así mismo deberá tenerse en cuenta que la base para generar el gasto por depreciación deberá estar disminuida por el valor residual, indicado por la técnica contable.

| | | |
|---|--|--|
| | | <p>Depreciación acelerada:</p> <p>El anterior artículo 140 ET, permitía la deducción por depreciación acelerada, cuando el uso del bien superara un turno normal, el cual corresponde a 8 horas, el nuevo artículo al igual que el anterior permite incrementar la deducción por depreciación en un 25% , pero solo a partir de las 16 horas de uso.</p> <p>El párrafo 3 del Art. 137 ET, estableció que en caso de que el contribuyente realice la depreciación de un elemento de la propiedad, planta y equipo por componentes principales de conformidad con la técnica contable, la deducción por depreciación para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios no podrá ser superior a la depreciación o alícuota permitida en este estatuto o el reglamento, para el elemento de propiedad, planta y equipo en su totalidad</p> |
| Variación en cuanto a NIIF Pymes: | | <p>Las condiciones establecidas en la legislación tributaria se alinean parcialmente con las normas contables, NIIF Plenas, las cuales son acordes a las establecidas en las Pymes. Por tanto no existe diferencias entre lo establecido en las NIIF Plenas y NIIF Pymes en cuanto a las disposiciones de métodos de depreciación y vidas útiles. No obstante se presentaran diferencias entre el gasto registrado contablemente y el fiscal dado el límite establecido para la deducción por depreciación</p> |
| Período de transición: | | <p>Mediante el Art. 290 de la Ley 1819 de 2016, fue planteado el régimen de aplicación para los cambios aquí previstos. (<i>Ver propiedad, planta y equipo</i>)</p> |
| Aspectos a considerar en materia de IVA: | | <p>Se debe tener en cuenta que no se tomará como parte de la base para el cálculo de la depreciación el IVA que haya sido tomado como descutable o como descuento tributario en renta.</p> |

| Previo a la reforma | Posterior a la reforma |
|--|--|
| <p>Amortización de intangibles y diferidos</p> <p>El artículo 142 ET , permitía la deducción por concepto de amortización de:</p> <ul style="list-style-type: none"> • las inversiones que contablemente debieran considerarse como activos y ser amortizados en un período superior a un año • Los diferidos contables (incluidos los costos de adquisición o exploración y explotación de yacimientos petrolíferos o de gas) • Intangibles <p>Siempre y cuando fueran:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Necesarias para la actividad, y el • Término de amortización no fuera inferior a 5 años. A menos que se demuestre lo contrario (Art. 143 ET) <p>No se establecía un método de amortización a utilizar con dos excepciones:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Costos por exploración y explotación de hidrocarburos, al cual se le establecían los siguientes métodos (<i>será tratado de forma más detallada en la sección siguiente</i>): <ul style="list-style-type: none"> • Sistema estimación técnica de costo de unidades de operación • Línea recta. <p>Podría amortizarse en un menor tiempo siempre y cuando las inversiones en exploración fueran infructuosas, en ese caso podría amortizarlo totalmente en ese año o en los dos siguientes y sería</p> | <p>Los artículos 142, 143ET modificados por la Ley 1819, establece un nuevo límite en la deducción por amortización de: inversiones e intangibles. Limitándola al 2% de su costo fiscal.</p> <p>Quedando de la siguiente manera:</p> <p>Desembolso de establecimiento: para que proceda la deducción por gasto de amortización, deberá cumplir tres condiciones:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. el método a utilizar será línea recta. 2. Período de amortización: duración del contrato 3. La alícuota de amortización anual no podrá ser superior al 20% del costo fiscal. <p>Investigación , desarrollo e innovación: para que proceda la deducción la cual iniciara una vez finalice la investigación, deberá cumplir tres condiciones:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. No establece método sin embargo dice que debe ser iguales proporciones, lo que se asemeja a línea recta. 2. Período de amortización: Por el tiempo en que se espera obtener rentas, es decir que cuando no sea exitoso irá acorde con la norma contable, todo será considerado como gasto que podrá ser deducible en su totalidad. 3. La alícuota anual no podrá ser superior al 20% del costo fiscal <p>Estas condiciones serán aplicables para la deducción en la amortización de desarrollos de software.</p> <p>Solo para el caso de los diferidos por concepto de pagos por anticipado no es</p> |

| | | |
|---|---|--|
| | <p>totalmente deducible en dichos períodos.</p> <p>2. Contratos de concesión y Joint Venture, el término será durante el tiempo del contrato, hasta la transferencia del bien y los métodos a utilizar serían:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Línea recta • Reducción de saldos u otro autorizado por la DIAN | <p>aplicable la limitación del 20% y queda abierto el método aplicar, indicando que será siendo amortizado en la medida que se reciban los servicios.</p> <p>Por último el artículo 143, estableció como condición para que proceda la amortización de activos intangibles que el método aplicado sea el estipulado por la técnica contable, con la limitación del 20%. Solo permite que se use el método de línea recta sin levantar la limitación del 20% para aquellos intangibles que se adquieran con contrato de plazos definidos.</p> |
| Variación en cuanto a NIIF Pymes: | | <i>Ver Intangibles</i> |
| Período de transición: | | <p>Si bien el artículo 290ET, establece el régimen de transición, ya mencionado en la sección de intangibles, el cual permite la aplicación de la norma anterior. Llama la atención que indica que deberá aplicarse el sistema de línea recta en iguales proporciones, de acuerdo con el inciso 1 artículo 143ET, previo a la reforma. Sin embargo este inciso no establece un método de amortización a aplicar, permitiendo ser una herramienta de planeación tributaria.</p> |
| Aspectos a considerar en materia de IVA: | | <i>Ver Intangibles</i> |

| Previo a la reforma | | Posterior a la reforma | |
|---|---|--|--|
| <p>Amortización de las inversiones en la exploración, desarrollo y construcción de yacimientos de petróleo y gas</p> | <p>Como se mencionó en la sección anterior para la procedencia de la deducción de los gastos por amortización en activos generados en la exploración y explotación de hidrocarburos debían cumplirse las condiciones de:</p> <p>Métodos de amortización aplicables:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Línea recta | <p>El nuevo artículo 143-1 ET, si bien mantuvo la posibilidad de tomar como deducible la totalidad del gasto por concepto de amortización cuando el yacimiento se considere infructuoso, en el mismo año o los dos períodos siguientes.</p> <p>Redujo a un solo método, la forma de amortización del intangible, para la deducibilidad del gasto como deducible estableciendo la fórmula a partir de la cual</p> | |

| | | |
|---|---|---|
| | <ul style="list-style-type: none"> • Sistema estimación técnica de costo de unidades de operación <p>Período de amortización: No inferior a cinco años. Solo cuando los estudios fuesen infructuosos se permitiría como deducible la amortización total durante el mismo año o a más tardar los dos años siguientes.</p> | <p>el valor resultante será la porción tomada como deducible.</p> <p><i>(Ver Inversiones)</i></p> |
| Variación en cuanto a NIIF Pymes: | | <i>Ver sección de Inversiones</i> |
| Período de transición: | | <i>Ver sección de Inversiones</i> |
| Aspectos a considerar en materia de IVA: | | <i>Ver sección de Inversiones</i> |

4. Ingresos

El enfoque dado a esta sección irá relacionado directamente a los ingresos generados por la comercialización de hidrocarburos. Por ende no serán de nuestro alcance los ingresos percibidos por dividendos, donaciones, venta de acciones, entre otros.

| | Previo a la reforma | Posterior a la reforma |
|-----------------|--|--|
| Ingresos | <p>Los artículos 27, 28 y 29ET, indicaban cuando se entendían realizados los ingresos y cuando sucedía su causación, así:</p> <p>“los ingresos obtenidos por los contribuyentes que lleven contabilidad por el sistema de causación. Estos contribuyentes deben denunciar los ingresos causados en el año o período gravable.”</p> <p>“Se entiende causado un ingreso cuando nace el derecho a exigir su pago”</p> <p>Por lo anterior los ingresos</p> | <p>El nuevo artículo 28, si bien plantea al igual que el anterior, que los ingresos fiscales serán los devengados contablemente, lo hace con mayor claridad y con una modificación sustancial, en cuanto al marco normativo. Dado que el marco normativo aplicable no serán los decretos 2649 y 2650 de 1993, sino las Normas Internacionales de Contabilidad Plenas y Pymes, según corresponda.</p> <p>Por lo anterior hace algunas excepciones, en las cuales si bien hay ingreso contable, no habrá fiscal, hasta que se indique.</p> <p>Si bien para efectos de los ingresos en la comercialización de hidrocarburos, no son aplicables, salvo por los intereses implícitos, si consideramos apropiado mencionarlas.</p> |

| | | |
|---|--|--|
| | <p>contables eran, considerados ingresos fiscales. Siendo estos la base de tributación. Con algunas excepciones como lo era el caso de los intereses presuntivos, los cuales eran una presunción fiscal y no necesariamente estaban reconocidos contablemente.</p> | <ol style="list-style-type: none"> 1. Dividendos: solo habrá ingreso fiscal cuando hayan sido abonados en cuenta en calidad e exigibles. 2. Venta de inmuebles: Solo habrá ingreso fiscal en la fecha de la escritura. 3. Ingresos contables por intereses implícitos: No tendrá efectos fiscales 4. Ingresos por concepto de aplicación del método de participación patrimonial. No tendrán efectos fiscales. 5. Ingresos resultado de la medición al valor razonable: Solo tendrán efectos fiscales al momento de la venta del bien 6. Ingresos por reversiones de provisiones asociadas a pasivos: no sujetos ha impuesto sobre la renta. Siempre y cuando hayan generado un gasto no deducible. 7. Ingresos por reversiones de deterioro de activos: no son objeto del impuesto a la renta, siempre y cuando no hayan generado gastos deducibles 8. Pasivos por ingresos diferidos producto de programas de fidelización de clientes. Solo será ingreso al período siguiente en el cual se dé su caducidad. 9. Ingresos provenientes de la contraprestación ligada a una condición: solo se considerará ingresos cuando se cumplan las condiciones <p>Los ingresos del distribuidor minorista de combustibles líquidos y derivados del petróleo se calculará así:</p> <p>(Margen de comercialización establecido por el Gobierno* N° galones vendidos) – margen de pérdida por evaporación (Ley 26, 1989, pág. Art. 10).</p> |
| <p>Variación en cuanto a NIIF Pymes:</p> | | <p>El tratamiento contable establecido para el reconocimiento y medición de los ingresos planteados en las NIIF Pymes no difiere del establecido en las NIIF Plenas. Por tanto las mismas excepciones planteadas fiscalmente se aplicarán a aquellas compañías con aplicación</p> |

| | |
|---|---|
| | de NIIF Pymes |
| Período de transición: | |
| Aspectos a considerar en materia de IVA: | <p>De acuerdo con el art. 424 del Estatuto Tributario, será considerado como excluido el petróleo crudo por concepto de pago de regalías.</p> <p>Por otro lado el artículo 444 del Estatuto Tributario, establece como responsables del impuesto a las ventas de derivados del petróleo a los: productores, los importadores, los vinculados económicos de unos y otros, los distribuidores mayoristas y/o comercializadores industriales.</p> <p>Así mismo el artículo 467 del Estatuto Tributario, establece las distintas bases gravables para los derivados del petróleo.</p> |

| Previo a la reforma | | Posterior a la reforma |
|--|---|--|
| Diferencia en cambio | <p>Los ingresos y gastos generados por concepto de diferencia en cambio, tenían efectos fiscales, una vez eran reconocidos contablemente. Solo existía una situación en la cual estos solo se considerarían fiscalmente al momento de la venta y era en las inversiones en acciones en moneda extranjera.</p> | <p>La Ley 1819 de 2016, introdujo el artículo 288 al estatuto tributario, con el cual se modifica y se estipula de forma más clara el tratamiento de la diferencia en cambio.</p> <p>Estableciendo que solo será considerado para efectos fiscales, como ingreso o gasto aquella diferencia en cambio producto de las variaciones de la TRM al momento del pago. Por lo cual los ingresos o gastos contables derivados de la re expresión de activos y pasivos no será tenida en cuanto dado que aún no ha sido efectivamente realizada.</p> |
| Variación en cuanto a NIIF Pymes: | | <p>Tanto para las NIIF Pymes, como para las NIIF Plenas el reconocimiento de la diferencia en cambio se da en las mismas condiciones, por tanto no se evidencia diferencias en los criterios utilizados por estos</p> |

| | |
|-------------------------------|---|
| | marcos normativos para esta situación específica. |
| Período de transición: | <p>El Art 291 ET establece el régimen de transición para la aplicación en este cambio normativo, así:</p> <p>“1. Los pasivos en moneda extranjera a 31 de diciembre del 2016, mantendrán su valor patrimonial determinado a dicha fecha. Para los pagos parciales de dichos pasivos se aplicará lo establecido en el artículo 288 de este Estatuto, a partir del período gravable siguiente. El saldo remanente del costo fiscal luego de la liquidación total del pasivo tendrá el tratamiento de ingreso gravado, costo o gasto deducible.</p> <p>2. El costo fiscal de las inversiones en moneda extranjera, en acciones o participaciones en sociedades extranjeras que no se enajenen dentro del giro ordinario del negocio, respecto de las cuales la diferencia en cambio no constituye ingreso, costo o gasto teniendo en cuenta lo previsto en el artículo 66 de la Ley 1739 de 2014, será:</p> <p>a) Para aquellas inversiones adquiridas antes del 1° de enero de 2015, su costo fiscal al 1° de enero de 2017 será el valor patrimonial a 1° de enero de 2015 de dichas inversiones. A partir del 1° de enero de 2017 se aplicará lo establecido en el artículo 288 del presente Estatuto para los abonos parciales de dichos activos. El saldo remanente del costo fiscal luego de la enajenación de la inversión tendrá el tratamiento de ingreso gravado, costo o gasto deducible;</p> <p>b) Para aquellas inversiones adquiridas a partir del 1° de enero del 2015, su costo fiscal a 1° de enero del 2017 será determinado con la tasa representativa del mercado al momento del reconocimiento inicial de la inversión. Cualquier diferencia entre dicho valor determinado y el costo fiscal de estos activos al 31 de diciembre del 2016 no tendrá el tratamiento de ingreso gravado, costo o gasto deducible. En el momento de su enajenación o</p> |

| | |
|---|--|
| | <p>liquidación deberá aplicarse lo dispuesto en el artículo 288 del presente Estatuto.</p> <p>3. Los activos en moneda extranjera a 31 de diciembre del 2016, diferentes a los mencionados en los numerales anteriores, mantendrán su valor patrimonial determinado a dicha fecha. Para los abonos parciales de dichos activos se aplicará lo establecido en el artículo 288 de este Estatuto, a partir del período gravable siguiente. El saldo remanente del costo fiscal luego del cobro total o enajenación del activo tendrá el tratamiento de ingreso gravado, costo o gasto deducible.”</p> |
| Aspectos a considerar en materia de IVA: | La diferencia en cambio, no configura hecho generador del IVA |

CONCLUSIONES

Como resultado de nuestro análisis podemos concluir que si bien mediante la reforma establecida con la Ley 1819 de 2016, se buscó alinear los marcos normativos contables con las disposiciones fiscales, dadas las características del reconocimiento contable en muchos puntos esto no fue posible, por tanto se seguirán presentando diferencias considerables entre ambos marcos que deberán ser controladas.

Dado los cambios considerables introducidos por la Ley 1819 de 2016, el legislador creó un régimen de transición que permitiera un proceso de adaptación a los cambios. No obstante este régimen para el sector de Hidrocarburos, generará amplios traumatismos toda vez que además de controlar las diferencias entre las disposiciones contables y fiscales, deberá controlar diferencias entre las mismas normatividades fiscales, producto del régimen de transición, siendo un poco más complejo en la amortización de las inversiones por exploración y explotación de hidrocarburos, rubro más representativo en el sector.

A continuación concluimos sobre algunos puntos específicos observados:

1. Las empresas del sector hidrocarburos que solo lleven a cabo labores de exploración, podrán escoger entre los dos beneficios establecidos por la ley en materia de IVA: solicitar la devolución de los IVA descontables, o tomar los IVA descontables como un descuento en la declaración de Renta, ahora bien dado que el beneficio de solicitar la devolución de los IVA descontable debe ir ligado a la actividad de exploración y no pueden tomarse ambos beneficios de forma concurrente podríamos pensar que aquellas empresas que desarrollen todas las actividades del sector o por lo menos una adicional a

la de exploración, podría optar por el beneficio de la devolución del IVA para las labores de exploración(siempre y cuando sea su actividad principal) y el beneficio de descuento en renta para los IVAS asociados a la adquisición de maquinaria de las demás actividades..

2. El petróleo crudo recibido por parte de la Agencia Nacional de Hidrocarburos por concepto de pago de regalías para su respectiva monetización, tiene el carácter de excluido frente al hecho generador del IVA.
3. Las empresas dedicadas a la explotación de hidrocarburos que tengan la connotación de grandes contribuyentes, no podrán beneficiarse con lo estipulado en el Artículo 238, es decir, no podrán efectuar el 50% del pago del impuesto de Renta a cargo mediante la inversión en proyectos en las ZOMAC.
4. Las inversiones en el sector de hidrocarburos que sean destinadas al descubrimientos de nuevas reservas, la adición de reservas probadas o la incorporación de nuevas reservas recuperables, serán incentivadas mediante otorgamiento de Certificado de Reembolso Tributario (CERT), el cual a su vez, constituirá un ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional para quien lo percibe o adquiere y podrá ser utilizado para el pago de impuestos de carácter nacional administrados por DIAN.

Bibliografía

Decreto 624 (Estatuto Tributario de los Impuestos Administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales 30 de Marzo de 1989).

Ley 26 (Congreso de la Republica 10 de Febrero de 1989).

Ley 1819 (Congreso de la Republica 29 de Diciembre de 2016).

Agencia Nacional de Hidrocarburos. (s.f.). *Programa de regionalización sector de hidrocarburos.*

Recuperado el 22 de Abril de 2017, de

<http://www.anh.gov.co/portalregionalizacion/Paginas/LA-CADENA-DEL-SECTOR->

[HIDROCARBUROS.aspx.](http://www.anh.gov.co/portalregionalizacion/Paginas/LA-CADENA-DEL-SECTOR-HIDROCARBUROS.aspx)