EFECTOS FISCALES DEL IMPUESTO DIFERIDO NIIF PYMES SECCIÓN 29 FRENTE A LAS PÉRDIDAS EN ACTIVOS

NIÑO PARRA ZAIDA PATRICIA

BERMÚDEZ GÓMEZ LINA CAROLINA

UNIVERSIDAD PILOTO DE COLOMBIA

ESPECIALIZACIÓN GERENCIA TRIBUTARIA

BOGOTÁ

2016

EFECTOS FISCALES DEL IMPUESTO DIFERIDO NIIF PYMES SECCIÓN 29 FRENTE A LAS PÉRDIDAS EN ACTIVOS

UNIVERSIDAD PILOTO DE COLOMBIA

ESPECIALIZACIÓN GESTIÓN TRIBUTARIA

NOTA DE LOS AUTORES:

NIÑO PARRA ZAIDA PATRICIA, BERMÚDEZ GÓMEZ LINA CAROLINA, UNIVERSIDAD PILOTO DE COLOMBIA, ESPECIALIZACIÓN EN GESTIÓN TRIBUTARIA, BOGOTÁ, 2016.

Nota de aceptación

_____

_____

_____

_____

_____

_____

_____

Presidente del jurado

_____

Jurado

_____

Jurado

Nota Obtenida: _____

Bogotá, Febrero de 2016

Dedicatoria

El presente trabajo de investigación se lo dedico a mis hijos Martin y Simón que son la razón de mi vida, el tesoro más grande que Dios me regalo y el motivo de mí existir.

A mis padres Lilia y Edgar (Q.E.P.D.) por su apoyo incondicional y por estar siempre a mi lado.

A mis hermanos Andrés, Camilo, Ximena y Camila. A mi sobrina hermosa Juli, que son mi fortaleza y apoyo, ellos quienes me animan para llegar a cumplir mis objetivos. Todos en una sola línea.

A mi Esposo Jorge por su respaldo y porque me enseño que el que persevera alcanza.

Zaida Patricia Niño Parra.

Bueno en esta ocasión le dedicó este trabajo a Mis padres, a mi Abue que está en el cielo, a mi pedacito de vida que es mi sobrino hermoso. Por el apoyo incondicional que me dan a lo largo de mi vida.

Lina Carolina Bermúdez.

Agradecimientos

Primero que todo le agradezco a Dios por haber guiado y acompañado a lo largo de mi especialización, por ser mi fortaleza en los momentos de debilidad y por brindarme una vida llena de aprendizaje, experiencia y sobre todo salud y felicidad.

Bueno son muchas las personas especiales a las que me gustaría agradecer, su apoyo ánimo y compañía en las diferentes etapas de mi vida. Algunas están aquí con migo y otros en mis recuerdos y en mi corazón, pero sin importar en donde estén o si algún día llegaran a leer esto quiero darles las gracias por formar parte de mi por todo lo que me han brindado y todas las bendiciones que me han dado. Mil y mil gracias por su apoyo.

Le gradezco inmensamente la confianza, apoyo y dedicación de nuestra Tutora la Doctora María Ximena Ariza por haber compartido conmigo su experiencia y sobre todo su amistad. Que Dios la siga iluminando y llenando de muchos conocimientos, muchas gracias.

Zaida Patricia.

Le agradezco a Dios por sus infinitas bendiciones, a mis padres por su apoyo incondicional, a mi hermano por enseñarme que puedo lograr mis objetivos y todos y cada uno de los quisieron parte de este nuevo proyecto de mi vida.

Lina Carolina.

Glosario

Adoptar: hacer propios métodos o mecanismos que han sido creados por otras personas o instituciones.

Armonización: En el contexto contable, la armonización es el acto de conciliar las normas existentes de los distintos países para alcanzar una uniformidad en la aplicación de los sistemas contables.

Base fiscal de un activo: Importe que será deducible de los beneficios económicos, que para efectos fiscales, obtenga la entidad en el futuro, cuando recupere el importe en libros de dicho activo. Si tales beneficios económicos no tributan, la base fiscal del activo será igual a su importe en libros.

Base Fiscal de un Pasivo: Importe en libros menos cualquier importe, que eventualmente sea deducible fiscalmente respecto de tal partida en periodos futuros.

Conciliación Contable-Fiscal: actividad encaminada a determinar y explicar las diferencias existentes entre los valores informados en las declaraciones de impuestos y las arrojadas por la contabilidad.

Consejo Técnico de la Contaduría Pública: organismo encargado en Colombia de la normalización técnica de estándares contables y de aseguramiento de la información.

Convergencia: dos o más ideas, métodos o mecanismos que concurren al mismo fin.

Diferencias Temporarias: Divergencia existente entre los valores registrados en la contabilidad y los reportados para efectos fiscales, de tal manera que esta afecta lo contable y lo tributario, pero en periodos gravables diferentes, es decir, se origina en un periodo y se revierte en otro.

Diferencias Temporarias Deducibles: Son las diferencias temporarias que dan lugar a cantidades que son deducibles al determinar la ganancia (pérdida) fiscal correspondiente a periodos futuros, cuando el importe en libros del activo sea recuperado o el del pasivo sea liquidado.

Diferencias Temporarias Imponibles: Son las diferencias temporarias que dan lugar a cantidades imponibles al determinar la ganancia (pérdida) fiscal correspondiente a periodos futuros, cuando el importe en libros del activo sea recuperado o el del pasivo sea liquidado.

Efecto Tributario: consecuencia o incidencia directa o indirecta de algo, en el campo tributario.

Impuesto Diferido Crédito: Diferencias que impliquen el pago de un menor impuesto en el año corriente.

Impuesto Diferido Débito: Diferencias que impliquen el pago anticipado de un impuesto en el año corriente.

Impuesto Diferido: Concepto contable que busca reconocer, en los estados financieros, los efectos generados por las diferencias temporales entre lo contable y fiscal, las cuales pueden generar un mayor o menor impuesto a pagar en el periodo gravable objeto de análisis.

Método del Diferido: Compara las diferencias reflejadas en los ingresos y gastos que se registran en un período pero que fiscalmente son aplicados en otro y viceversa, y que pueden generar un mayor o menor impuesto de renta en el año corriente.

Normas Fiscales o Tributarias: pautas, reglas o directrices establecidas en materia de impuestos con el fin de hacer cumplir la obligación tributaria.

Normas Internacionales de Información Financiera – NIIF: conjunto de principios, criterios y buenas prácticas que implican el cumplimiento de los estándares internacionales de contabilidad.

Sistema Contable: conjunto de métodos y procedimientos para hacer seguimiento y control de la información económica y financiera de una empresa.

Resumen

Con el fin de establecer los efectos en el impuesto diferido frente a las pérdidas en los activos según sección 29 NIIF para PYMES, se realizó un una investigación sobre el impuesto diferido, donde se hizo un comparativo de los criterios y prácticas contables aplicados en el decreto 2649 frente al proceso en la implementación contable en Colombia de los estándares Internacionales de información financiera en las PYMES.

Para realizar la presente investigación se abordan los principios y criterios contables de acuerdo a las Normas Locales sobre el impuesto diferido, para obtener en los estados financieros unos efectos financieros que pueden mostrar las principales diferencias con las normas internacionales obteniendo como resultado las deficiencias y mejoras que se pueden lograr con esta aplicación de la Sección 29 NIIF para PYMES.

***Palabras Claves*:** Impuestos diferidos, convergencia, pérdida, Pymes, activos

Abstract

In order to establish the effects on deferred taxes from losses on assets according to IFRS for SMEs Section 29 A research on deferred taxes, where a comparison of the criteria and practices applied in the decree was held 2649 compared to the accounting process in Colombia implementation of International financial Reporting Standards for SMEs.

To perform this research principles and criteria in accordance with local regulations on deferred taxes are addressed, for in the financial statements about financial effects that may show major differences with international standards resulting in gaps and improvements they can be achieved with the application of Section 29 IFRS for SMEs.

Keywords: Deferred taxes, convergence, loss, SMEs active.

Contenido

	Pág.
Introducción	14
Descripción del problema	17
Formulación del problema	20
Objetivos	21
Metodología	22
Capítulo 1. Generalidades.	23
1.1 Justificación	23
1.2 Marco Referencial	24
1.2.1 Antecedentes Bibliográficos Sobre Normas Internacionales de Información Financiera Para Pymes.	24
Capítulo 2. Conceptos del Impuesto Diferido	3030
2.1 Definición del impuesto diferido	30
2.2 Diferencias definitivas o permanentes y diferencias temporales	31
Capítulo 3. Comparación de la Diferencias Temporarias	38
3.1 Deducibles e Imponibles En Los Activos Sección 29	38
Capítulo 4. La Importancia del Reconocimiento y Medición del Impuesto Diferido	566
Capítulo 5. Implicaciones Fiscales en el Estado de Situación Financiera.	600
Conclusiones	688
Recomendaciones	69
Bibliografía	71
Referencias normativas	71
Referencias Bibliográficas	7272

Lista de Gráficas

Pág.

Gráfica 1. *Conciliación del patrimonio*. 39

Grafica 2. *Utilidad contable*. 40

Grafica 3. *Diferencias entre utilidad contable y renta fiscal*. 44

Gráfica No. 4. *Cálculo de la base fiscal.* 62

Lista de Tablas

Pág.

Tabla 1. Depuración Fiscal y contable norma local. 32

Tabla 2. Depuración fiscal y contable norma internacional. 33

Tabla 3. Determinación base imponible 35

Tabla 4. Ejercicio gastos deducibles 36

Tabla 5. Ejemplo de diferencias originadas entre lo contable y lo fiscal. 37

Tabla 6. Ejercicio Diferencia fiscal. 45

Tabla 7. Ejercicio Registro total del impuesto. 46

Tabla 8. Registro de revertir diferencia fiscal. 46

Tabla 9. Ejercicio Registro reversión diferencia. 47

Tabla 10. Ejercicio diferencia contable. 48

Tabla 11. Ejercicio registro total del impuesto. 48

Tabla 12. Ejercicio registro reversión diferencia contable 49

Tabla 13. Ejercicio registro generación de diferencia. 49

Tabla 14. Ejercicio Diferencia temporal. 50

Tabla 15. Renta líquida gravable. 53

Tabla 16. Ejercicio base fiscal. 54

No.17 Ejercicio base contable y fiscal 54

Tabla 18. Ejercicio base contable y fiscal clasificación. 55

Tabla 19. Tipo de diferencia impuesto. 55

Tabla 20. Conciliación de valores patrimoniales 63

Introducción

Desde julio de 2011 se cumplieron cuatro años de la expedición de la ley 1314, por la cual se regulan los principios y normas de contabilidad e información Financiera y de aseguramiento de información aceptada en Colombia, se señalan las autoridades competentes, el procedimiento para su expedición y se determinan las entidades responsables de vigilar su cumplimiento.

Para lo cual, el Estado Colombiano da inicio a la armonización de nuestra legislación contable interna, con las Normas Internacionales de Información Financiera - NIIF. Las implicaciones que se puedan tener en la contabilidad fiscal, serán materia de discusión en el transcurso del proyecto que permitan evidenciar los cambios a los cuales se enfrentan las empresas.

Es por esto que después de contar con las NIIF son muchos los documentos e interpretaciones que se han generado entre la comunidad académica y contable, con la intención de unificar criterios contables encaminados a la adaptación, convergencia u otros tantos procesos, que buscan presentar la más adecuada aplicación de dichos estándares, acordes con la realidad de las empresas colombianas.

Teniendo en cuenta los efectos por la aplicación de las Normas Internacionales de información financiera, existe un aspecto importante que no se le ha dado mucha importancia, más aún en pequeñas y medianas empresas, y son las consecuencias presentadas en estados financieros con la aplicación de la Norma Internacional de información financiera sección 29 impuestos diferidos. Esto quizás, debido a la poca información de los empresarios frente al impuesto diferido.

De acuerdo a lo anterior, la investigación procura dar algunas herramientas para enfrentar las posibles consecuencias de la aplicación de dicha Norma, particularmente en lo relacionado con el impuesto diferido frente a las pérdidas en los activos y las diferencias con las normas locales sobre la materia.

Sería muy significativo para esta investigación generar algunos aportes en esta nueva reglamentación contable, ya que se debe profundizar si sus efectos contables y financieros en las pequeñas y medianas empresas se les permiten diseñar prácticas financieras y tributarias acordes con los nuevos escenarios de la economía global, de tal manera que puedan aumentar su competitividad como también, el profesional contable comprenda la importancia que tiene el afianzarse en las nuevas tendencias y el reconocimiento de los hechos económicos en el sistema contable, para este caso, del impuesto diferido y su gran incidencia en la toma de decisiones.

Debido a la poca relevancia que le han dado los empresarios de las pequeñas y medianas empresas colombianas en el reconocimiento del impuesto diferido en sus estados financieros, según las normas locales vigentes, ha generado una informalidad sobre su tratamiento contable, dejando a un lado esa responsabilidad solo a las grandes empresas.

La reflexión del tema de esta tesis justamente refleja la gran interrelación que se mantiene entre los aspectos contables y los aspectos tributarios como lo mencionamos anteriormente; al aplicar la sección 29. Impuesto a las Ganancias al aplicar cambios en políticas contables que permitirán verificar lo enunciado, al desarrollar el presente tema de tesis en cuatro capítulos.

En el primer capítulo se abarca todo el marco teórico necesario para ampliar los conocimientos, tanto de normas internacionales de información financiera full y pymes, como la sección correspondiente a impuesto diferido y su aplicación tributaria en relación al cálculo del impuesto a la renta y su anticipo.

Ahora para evidenciar los efectos fiscales con la transición de las normas locales a las Normas Internacionales se reflejan en el capítulo 2 y 3 del presente trabajo con los registros contables y respectivos ajustes con ejemplos claros sobre el tratamiento contable del impuesto diferido, de ahí que sea necesario realizar un análisis más detallado de esta NIIF para PYMES sección 29, pues es de gran interés entender los efectos derivados en el reconocimiento y revelación en los estados financieros y, en general, todo lo encaminado a mostrar la realidad financiera de la empresa, de tal manera que permita tomar decisiones acertadas sobre inversión o financiación.

En el capítulo 4, cabe resaltar que es considerado importante, ya que nos permite obtener los resultados de la aplicación práctica y teórica. Se parte del estudio de lo aplicado en el periodo de transición a NIIF PYMES, para posteriormente a través de la aplicación poder obtener impuestos diferidos a partir de las diferencias que se generan en el valor en libros y en la base fiscal de los activos estudiados.

Para finalizar, se puede concluir que más allá de evidenciar la coyuntura a la cual se enfrentas las medianas y pequeñas empresas con la convergencia de las Normas Internacionales de Información Financiera en Colombia para PYMES, la finalidad es presentar la pertinencia de los efectos que tiene el reconocimiento del impuesto diferido en los estados financieros de las empresas, bajo las normas colombianas vigentes y lo que sería la aplicación de las NIIF PYMES Sección 29 con la entrada en vigencia de la Ley 1314 de 2009 y sus normas complementarias que la regulen.

DESCRIPCIÓN DEL PROBLEMA

Según el Decreto 2649 la diferencia en el impuesto de renta, resultante de una diferencia en la utilidad contable y fiscal, es lo que se conoce como impuesto de renta diferido, para la NIIF Plenas y NIFF para Pymes, son las diferencias ocasionadas por divergencias entre los valores contables de un activo o pasivo y su valor fiscal, y con la reforma Tributaria de 2012, únicamente para efectos tributarios, las remisiones contenidas en las normas tributarias a las normas contables, continuarán vigentes durante los cuatro (4) años siguientes a la entrada en vigencia de las Normas Internacionales de Información Financiera – NIIF -, con el fin de que durante ese periodo se puedan medir los impactos tributarios y proponer la adopción de las disposiciones legislativas que correspondan.

En consecuencia durante el tiempo citado, las bases fiscales de las partidas que se incluyan en las declaraciones tributarias continuarán inalteradas. Asimismo, las exigencias de tratamientos contables para el reconocimiento de situaciones fiscales especiales perderán vigencia a partir de la fecha de aplicación del nuevo marco regulatorio contable.

Según la NIC 12 "Tras el reconocimiento, por parte de la entidad, de cualquier activo o pasivo, está inherente la expectativa de que recuperará el primero o liquidará el segundo, por los valores en libros que figuran en las correspondientes rúbricas. Cuando sea probable que la recuperación o liquidación de los valores contabilizados vaya a dar lugar a pagos fiscales futuros mayores (menores) de los que se tendrían si tal recuperación o liquidación no tuviera consecuencias fiscales, la presente Norma exige que la entidad reconozca un pasivo (activo) por el impuesto diferido, con algunas excepciones muy limitadas." (Normatividad CTCP http://www.aplicaciones-mcit.gov.co/niif/niif.php?anio_id=2012)

Bajo la norma internacional se habla de activo por impuesto diferido y pasivo por Impuesto diferido, los cuales la misma norma los define de la siguiente manera:

Activos por impuestos diferidos: son las cantidades de impuestos sobre las ganancias a recuperar en periodos futuros, relacionadas con:

(a) las diferencias temporarias deducibles;

(b) la compensación de pérdidas obtenidas en periodos anteriores, que todavía no hayan sido objeto de deducción fiscal; y

(c) la compensación de créditos no utilizados procedentes de periodos anteriores.

Siendo importante resaltar que, al igual que en la normatividad colombiana, las diferencias definitivas o permanentes no originan impuesto diferido bajo norma internacional, por cuanto estas nunca se revierten como imponibles o deducibles en el futuro.

Pero de la definición misma se encuentra que la compensación de pérdidas fiscales genera el reconocimiento de activo por impuesto diferido en la norma internacional, mientras que según la norma colombiana este hecho no origina el reconocimiento de impuesto diferido, caso particular que se presentaría como un problema para el reconocimiento en el estado de Situación Financiera y en el estado de resultados.

Así como las diferencias en definiciones o conceptos hasta ahora mencionadas, existen otras diferencias entre las normas contables y la internacional, las cuales varios autores, las han abordado y realizado comparaciones, como lo menciona Jiménez Néstor A.

"Las normas contables colombianas no permiten el registro del impuesto diferido que surge por pérdidas fiscales que sea probable su amortización en un futuro. Este beneficio solo se reconoce en el período en el cual se aplica."

El impuesto diferido bajo las normas colombianas se reconoce bajo el método del diferido y no bajo el método del pasivo como lo establece lo estándares internacionales. Estos métodos pueden producir diferencias significativas en la determinación del impuesto.

Con el método del diferido solo se reconocen impuesto diferido sobre las diferencias de tiempo que surgen al conciliar la utilidad contable con la utilidad fiscal y que implican gastos deducibles o ingresos gravables en periodos de tiempo diferentes mientras que bajo el método del pasivo, además se reconocen el impuesto diferido activo o pasivo por diferencias entre los activos y pasivos contables con relación a los activos y pasivos fiscales que se revierten en el futuro (es decir generan ingresos gravables o gastos deducibles).

Por tanto, el impuesto diferido afecta solo los resultados del período y estas diferencias en el manejo del concepto de impuesto diferido entre normas contables locales y las NIIF hacen que los cambios al aplicarse estas últimas, y se presenten disparidades no solo conceptuales sino metodológicas lo cual conlleva, inclusive, a que situaciones que bajo norma local no generan impuesto diferido, sí lo hacen bajo norma internacional.

Es por esto que el impacto en su aplicación y reconocimiento en los estados financieros de las compañías locales, puede ser representativo, en función de la magnitud y condiciones de sus transacciones económicas y de la utilidad que estos tengan en materia de toma de decisiones de distribución de dividendos o participaciones, planeación tributaria, entre otros.

FORMULACIÓN DEL PROBLEMA

PREGUNTA GENERAL

¿Cuáles son los efectos fiscales en el reconocimiento y medición del impuesto diferido frente a una pérdida en el activo?

PREGUNTAS ESPECÍFICAS

¿Cuáles son las implicaciones contables y tributarias del impuesto diferido?

¿Cómo se reconocen las diferencias temporarias deducibles e imponibles en los activos?

¿Cuáles son los factores contables y fiscales que inciden en el reconocimiento y mediciones del impuesto diferido?

¿Cuáles son las implicaciones fiscales de las pérdidas de los activos en el estado de situación financiera y estado de resultados?

OBJETIVOS

OBJETIVO GENERAL

Analizar los efectos fiscales que inciden en el reconocimiento y medición del impuesto diferido frente a las perdidas en los activos

OBJETIVOS ESPECIFICOS

Describir el impuesto diferido sus implicaciones contables y tributarias.

Comparar las diferencias temporarias deducibles e imponibles en los activos.

Identificar los factores que inciden en el reconocimiento y medición del impuesto diferido.

Generar algunas implicaciones fiscales en el estado de situación financiera y estado de resultados de las pérdidas en activos y su afectación contable.

METODOLOGÍA

Esta investigación se desarrollará aplicando una metodología de tipo descriptivo resaltando los aspectos más relevantes de las situaciones que se presentan con relación al impuesto diferido.

MÉTODO DEDUCTIVO: A través del razonamiento lógico se estudiaron las normas ya dadas y aceptadas, comprobando su válidez y aplicabilidad en las PYMES.

MÉTODO INDUCTIVO: una vez realizado el estudio y análisis de hechos y fenómenos en particular se establece una conclusión de acuerdo a lo aplicado.

Para el desarrollo de la misma se utilizarán diferentes tipos de variables de carácter cuantitativo y cualitativo con el fin de realizar un análisis integral del comportamiento del impuesto objeto de estudio.

Los instrumentos a utilizar para recolectar la información del presente estudio son:

La lectura, revisión y consultas fue lo que en se utilizó con el fin de dotarnos de información y conocimiento del tema.

LECTURA: normas (NIIF), leyes (Ley 1314 de 2009 y su reglamento de aplicación), revistas con comentarios sobre NIIF PYMES, documentos de internet, tesis desarrolladas, los cuales se han mostrado en el marco de referencia de este proyecto.

REVISIÓN: Apuntes, cuadernos, materia impartida por docentes de la rama de contabilidad con respecto al tema.

CONSULTAS: A personas expertas.

Se aplicó el método teórico de investigación para la explicación así como para profundizar lo esencial e importante del tema de tesis.

ANÁLISIS: permitir la división del todo en sus múltiples componentes para un mejor estudio.

SÍNTESIS: unión entre las partes previamente analizadas que posibilitó descubrir las relaciones esenciales y características generales entre ellas, se obtuvo sobre la base de los resultados.

Capítulo 1. Generalidades.

1.1 Justificación

Según la NIC 12 Impuestos sobre las Ganancias. Impuesto Diferido. Diferencias temporarias imponibles y deducibles, en el artículo de Gerencie.com (2015), El impuesto diferido no es un concepto fiscal. Es una creación contable que se concreta en unos pasivos y activos por impuesto diferido.

Siendo que los pasivos y activos significan un mayor o menor pago de impuestos en ejercicios futuros, cuando se recupere el valor contable de los activos o se cancele el valor contable de los pasivos exigibles. Determinando que los pasivos por impuesto diferido derivan de las diferencias temporarias imponibles y los activos por impuestos diferidos derivan de las diferencias temporarias deducibles.

Por lo tanto, desde el Decreto reglamentario 2649 de 1993, ya en Colombia se definía el impuesto diferido, en el artículo 67,

> Se debe contabilizar como impuesto diferido débito el efecto de las diferencias temporales que impliquen el pago de un mayor impuesto en el año corriente, calculado a tasas actuales, siempre que exista una expectativa razonable de que se generará suficiente renta gravable en los períodos en los cuales tales diferencias se revertirán" y de otra parte, en el artículo 78, que "Se debe contabilizar como impuesto diferido por pagar el efecto de las diferencias temporales que impliquen el pago de un menor impuesto en el año corriente, calculado a tasas actuales, siempre que exista una expectativa razonable de que tales diferencias se revertirán. (Decreto reglamentario 2649, 1993).

Como se puede notar, esta reglamentación estableció unos parámetros para la contabilización del impuesto diferido y el momento de reconocerlo. Pero, para efectos de lograr hacer una aproximación conceptual clara que permita dar una correcta aplicación, es de vital importancia tener muy claro los conceptos de diferencia definitiva o permanente y diferencia temporal que se podrán mostrar en el proyecto y sus implicaciones fiscales y contables en las diferencias presentadas en los reconocimientos de operaciones con activos.

1.2 Marco Referencial

1.2.1 Antecedentes Bibliográficos Sobre Normas Internacionales de Información Financiera Para Pymes.

Se ha encontrado en el Fundación IFRS (2009): Material de formación sobre la NIIF para las PYMES Módulo 29: Impuesto a las Ganancias, que incluye el texto completo de la Sección 29 Impuesto a las Ganancias de la Norma Internacional de Información Financiera para las Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES) publicado por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad el 9 de julio de 2009 con explicaciones amplias, preguntas para la propia evaluación y casos prácticos.

La publicación de La Universidad Libre titulada "Guía NIIF para Pymes (2012), se hace énfasis en la exposición de conceptos con numerosos casos y ejemplos prácticos y se abordan algunos enfoques de investigación contable en el último siglo, los modelos de información contable para pequeñas y medianas empresas y en esa línea se cuestionan y discuten aspectos prácticos de aplicabilidad y de puesta en marcha en el modelo más reciente impulsado por el International Accounting Standards Board (IASB).

Entre tanto, en el artículo de Osorio Suarez William de Gerencie.com (2012) "No contabilizar el impuesto de renta diferido incide en la tarifa efectiva de tributación" menciona cómo la reglamentación contable determina contabilizar el impuesto de renta diferido débito o crédito pero en Colombia a pesar de no aplicarse se puede ver con un ejemplo los aumentos o disminuciones de la tarifa efectiva de tributación por la no contabilización de este impuesto vía (impuesto/utilidad).

Con la publicación de José L. García, *impuesto a las ganancias* - NIIF PYMES (sección 29), la contabilidad vista de una manera sencilla (2011) ofrece un caso de contabilización del impuesto a las ganancias, del cual se requiere que en la contabilidad de la empresa, se reconozcan las consecuencias fiscales presente y futuras de transacciones y otros sucesos reconocidos y que forman parte de la información financiera, al igual que los importes a contabilizar y por lo tanto, debe formar parte de la información financiera comprenden al impuesto corriente y el impuesto diferido.

Con el trabajo de grado de la maestría en administración financiera de EAFIT (2014) Impuesto Diferido bajo NIIF: Impacto en empresas intensivas en propiedades, planta y equipos, se puede determinar el impacto que tendrá en las organizaciones la aplicación de la norma internacional NIC 12 en lo referente al impuesto a las ganancias e impuesto diferido, originado en el rubro de propiedades, planta y equipo. Para lograrlo, se inicia con una identificación del modelo contable actual bajo norma colombiana, se compara con el estándar o norma internacional, y se determinan las diferencias conceptuales y de medición y se analizan dos casos reales, para calcular impactos del impuesto bajo los lineamientos de la NIC 12 y otros resultados.

En las publicaciones de AUDIRE de la Universidad Pontificia Javeriana (2013) titulada *Aproximación a la aplicación del impuesto de renta diferido bajo ifrs*, explica el manejo

adecuado de las diferencias temporales y definitivas del impuesto diferido en la sección 29 según NIIF para Pymes.

Y una de las más reconocidas para su aplicación emitida por la superintendencia de sociedades (2014) es la "Guía Práctica para elaborar el Estado de Situación Financiera de Apertura bajo NIIF PYMES", la cual pretende orientar y apoyar a los entes económicos del grupo 2, en el proceso de elaboración del Estado de Situación Financiera de Apertura, exigido por la Sección 35 (Transición hacia la NIIF para las PYMES) de la NIIF para las PYMES, con el propósito de definir los principios para los primeros estados financieros del ente preparados de acuerdo con este estándar, en relación con la transición desde la normativa local aplicada por cada ente en particular.

1.2.2 Perspectiva Actual del Impuesto Diferido en Colombia

En materia contable, nuestro país cuenta actualmente con una normatividad cuya profesión, principios y normas se encuentran reguladas por la Ley 43 de 1990, con la cual se reglamenta la profesión de contador público y el decreto 2649 de 1993, el cual reglamenta la contabilidad en general y emite los principios de contabilidad generalmente aceptados.

A partir de estas normas surgen varias interpretaciones, conceptos y aplicaciones por parte de investigadores, profesionales, docentes y entidades de vigilancia y control, y lo cual ha ocasionado que actualmente tengamos sistemas contables en los que las transacciones sean reconocidas no en virtud de su realidad económica sino de su utilidad o exigencias establecidas por los entes de control fiscal.

Lo anterior ha ocasionado que la información contable de las pequeñas y medianas empresas, se ajuste a unos parámetros enfocados a los objetivos de la contabilidad, y es el

relacionado con la determinación de las cargas tributarias establecido en el artículo 3 numeral 7 del decreto 2649 de 1993.

Al centrarnos en el numeral 7 que estipula que la contabilidad sirve para fundamentar la determinación de cargas tributarias, precios y tarifas. De esta forma es preciso entender que la contabilidad financiera basada en los PCGA será el asiento que permitirá entre otras cosas, la determinación de las cargas fiscales que tiene los contribuyentes en Colombia.

Teniendo claridad sobre este tema es necesario señalar que si bien los impuestos toman como base la información financiera para su determinación no siempre se generan de ésta, es decir, la base para determinar el Impuesto de Renta en Colombia es la Renta Líquida Gravable y no la Utilidad Antes de Impuestos. Estos dos resultados no son generalmente los mismos ya que las normas tributarias señalan tratamientos, bases, y fechas diferentes para muchos de los hechos económicos registrados contablemente. Esto hace necesario que exista una conciliación entre las cifras contables y los valores que permiten la depuración de la Renta, esta práctica contable es conocida como Conciliación Fiscal.

Es importante que todas las empresas comprendan que la utilidad antes de impuestos no es lo mismo que la renta líquida gravable ya que en la contabilidad se registrarán todos los hechos económicos sucedidos en un periodo y que a su vez, estos hechos no tienen el mismo tratamiento fiscalmente; por lo anterior, es imperante, en aras de la determinación correcta de la carga tributaria de las empresas, realizar el proceso de conciliación contable y fiscal. Este proceso conciliatorio permitirá incluir y excluir las partidas que no tienen el mismo análisis en lo contable que en lo fiscal y viceversa. Para realizar este importante proceso al interior de las empresas es necesario tener un amplio conocimiento de las partidas contables y de las normas

tributarias atribuibles a los hechos económicos que las generaron, así la determinación del impuesto a pagar será correcta.

Con ello se han originado unas diferencias o incongruencias en la interpretación de los principios y normas establecidas por nuestra legislación contable interna desde 1993, al no reconocer correctamente en la información contable de las empresas el procedimiento más apropiado para las conciliaciones entre lo contable y lo fiscal, ya sea por la indiferencia de los profesionales, o por la poca argumentación por parte de los órganos fiscalizadores, frente a la aplicación y revelación de la información financiera.

Por tanto, la historia permite evidenciar que la conciliación fiscal para la mayoría de las empresas colombianas es un proceso desconocido y por lo mismo, se convierte en un asunto complejo en la práctica. Lo inédito de este proceso no facilita la comprensión de sus repercusiones ya que la inexistencia de una conciliación fiscal recae directamente en la determinación de las utilidades empresariales y en su repartición. Sin embargo, con la entrada en vigencia de las NIIF esta percepción debe dejarse de lado, ya que éstas, obligan a la realización del proceso conciliatorio de las partidas contables y fiscales con el fin de establecer claramente el Impuesto a las Ganancias, el cual, según las normas internacionales, se compone del Impuesto Corriente y el Impuesto diferido.

La conciliación fiscal puede ser entendida como, un proceso que permite identificar y depurar las cifras que generan diferencia entre los registros contables y la depuración de la renta líquida gravable. Contablemente se incluyen el total de los Ingresos, Costos y Gastos que obedecen a su función en los estados financieros, fiscalmente el ingreso se mide por su gravabilidad y los costos y gastos por su deducibilidad, lo que hace evidente las diferencias

respecto de las bases y las diferentes fechas en los que un gasto contable se puede convertir en una deducción.

Una representación gráfica de la depuración contable bajo normas locales y normas tributarias al igual que entre estas últimas y las normas internacionales, permitirán mejorar la percepción de cómo se generan las diferencias entre la utilidad antes de impuestos, la ganancia antes de impuesto y la renta líquida gravable. Dentro de todas estas normas y conceptos contables vigentes desvirtuados día a día por la legislación tributaria, se encuentra uno, el cual, por no tener implicaciones a nivel tributario ha sido aislado, desconocido y pocas veces reconocido en los estados financieros de las empresas, en especial de las pequeñas y medianas, y es lo relacionado con el concepto de impuesto diferido establecido en los artículos 67 y 78 del Decreto 2649 de 1993.

Por consiguiente, al interior del documento se plantea un escenario que refiere básicamente la normativa de estudio, por una parte las disposiciones que sobre la materia contempla la contabilidad local según Artículos 67 y 78 Decreto 2649/93 PCGA COL – Impuestos Diferidos, el cuerpo estatutario en el que se establecen los asuntos exclusivamente de carácter fiscal del Estatuto Tributario (E.T.) Decreto 624/89 y en el nuevo marco técnico señalado en la Ley de convergencia en Colombia Art. 4° Ley 1314 /09 Independencia y autonomía de las normas tributarias frente a las de contabilidad y financiera, desarrollo que se podrá ilustrar con ejercicios teórico-prácticos.

En este orden de ideas, ante la expectativa de la entrada en vigencia de la mencionada Ley, es necesario identificar las implicaciones del impuesto diferido en el balance de apertura, toda vez que en el año 2015, las PYMES iniciaron el periodo de transición y les corresponde preparar y reportar el Estado de Situación Financiera de Apertura (ESFA) con destino a la

Superintendencia de Sociedades, quien en su condición de entidad de vigilancia y control, expidió el pasado 28 de noviembre la Circular Externa No. 200-000010 de 2014 en la que solicita la información referida para los Grupos 1 y 2 a partir del mes de Julio del presente año.

Capítulo 2. Conceptos del Impuesto Diferido

2.1 Definición del impuesto diferido

El impuesto diferido en el entorno de la normatividad Colombiana básicamente pretende que la Contabilidad registre las diferencias que se presenten respecto del impuesto de renta por los diferentes tratamientos aplicados a los hechos económicos realizados.

En el Decreto 2649 (1993), se precisó el concepto al disponer en el artículo 67

> …Se debe contabilizar como impuesto diferido débito el efecto de las diferencias temporales que impliquen el pago de un mayor impuesto en el año corriente, calculado a tasas actuales, siempre que exista una expectativa razonable de que se generará suficiente renta gravable en los períodos en los cuales tales diferencias se revertirán…El impuesto diferido se debe amortizar en los períodos en los cuales se reviertan las diferencias temporales que lo originaron".

Al igual, el artículo 78 enuncia*: "...Se debe contabilizar como impuesto diferido por pagar el efecto de las diferencias temporales que impliquen el pago de un menor impuesto en el año corriente, calculado a tasas actuales, siempre que exista una expectativa razonable de que tales diferencias se revertirán"*.

Como se puede evidenciar, esta norma establece unos parámetros en términos generales sobre cuándo se debe contabilizar el impuesto diferido. Pero, para efectos de lograr hacer una

aproximación conceptual clara que permita dar una correcta aplicación, es de vital importancia tener muy claro los conceptos de diferencia definitiva o permanente y diferencia temporal.

2.2 Diferencias definitivas o permanentes y diferencias temporales

Según la referenciación anteriormente mencionada, se exponen algunas diferencias existentes entre las normas contables y tributarias, además de la independencia que hay entre las mismas, en donde una operación de la empresa puede terminar reconociéndose contablemente de una forma y fiscalmente de otra, lo que traerá divergencias entre los valores incluidos en la información financiera de las empresas y los rubros reportados en su declaración de renta.

Como ejemplos de las diferencias más comunes que se pueden originar entre lo contable y lo fiscal, se tienen las siguientes:

- Diferencias de los métodos de depreciación contable y fiscal.
- Partidas fiscales no contables.
- Ingresos por el método de participación patrimonial
- Gastos no deducibles fiscalmente
- Ingresos no constitutivos de renta
- Valorizaciones
- Provisiones

Por tanto, estas diferencias conllevan a las empresas a realizar conciliaciones contables y tributarias en las cuales se puede explicar por qué un valor que está en el sistema de información contable, puede llegar a quedar incluido en la declaración tributaria por otro, pero claramente de acuerdo al marco normativo contable vigente.

Una representación gráfica de la depuración contable bajo normas locales y normas tributarias al igual que entre estas últimas y las normas internacionales, permitirán mejorar la percepción de cómo se generan las diferencias entre la utilidad antes de impuestos, la ganancia antes de impuesto y la renta líquida gravable.

Tabla 1.

Depuración Fiscal y contable norma local.

DEPURACIÓN FISCAL Y CONTABLE NORMA LOCAL			
FISCAL		**CONTABLE LOCAL**	
+	Ingresos brutos operacionales, No y RF	+	Ventas
-	Devoluciones, rebajas y descuentos	-	Devoluciones, rebajas y descuentos
-	Ingresos no constitutivos de Renta GO	=	Ingresos operacionales
=	Total ingresos netos	-	Costos de ventas
-	Costos de ventas y de servicios - OC	=	utilidad bruta operacional
-	Gastos operacionales de administración	-	Gastos operacionales de administración
-	Gastos operacionales de ventas	-	Gastos operacionales ventas
-	Deducción inversión en activos fijos	=	Utilidad operacional
-	Otras deducciones	+	Ingresos no operacionales
=	Renta Líquida ordinaria o pérdida del ejercicio	-	Gastos no operacionales
-	compensaciones	=	utilidad antes de impuestos
-	Renta exenta	-	Impuesto de renta y complementarios
+	Rentas gravables	=	Utilidad Líquida
*	tarifa impuesto de renta		
=	Impuesto sobre la renta líquida gravable		
-	Descuentos tributarios		
=	Impuesto neto de renta		

Fuente. Autores.

Tabla 2.

Depuración fiscal y contable norma internacional.

Depuración Fiscal y Contable Norma Internacional		
Depuración Fiscal	**Depuración NIIF Pymes Sección 29**	
Ingresos brutos operacionales, NO y RF	+	Los ingresos de Actividades Ordinarias
+		
Devoluciones, rebajas y descuentos	-	costos de ventas
-		
Ingresos no constitutivos de Renta GO	-	costos de distribución
-		
Total ingresos netos	-	Gastos de administración
=		
Costos de ventas y de servicios - OC	-	Costos financieros
-		
Gastos operacionales de administración	=	Ganancia antes de impuestos
-		
Gastos operacionales de ventas	-	El gasto por impuesto ganancias
-		
Deducción inversión en activos fijos	+	Ganancia del año procedente de OC
-		
Otras deducciones	-	Pérdida del año procedente de OC
-		
Renta Líquida ordinaria o pérdida del ejercicio	=	Ganancia del año
=		
Compensaciones	+/-	Otro resultado integral
-		
Renta exenta	=	Otro resultado integral, N, Impuestos
-		
Rentas gravables	=	Resultado Integral Total del Año
+		
tarifa impuesto de renta		
*		
Impuesto sobre la renta líquida gravable		
=		
Descuentos tributarios		
-		
Impuesto neto de renta		
=		

Fuente. Autores.

Para ello en la Sección 29 de las Pymes se registrarán las transacciones económicas a valor razonable, utilizando criterios contables que generen una información oportuna, tanto para periodos actuales como periodos futuros sin descartar lo que la administración fiscal plantea.

Para ello, si se espera regular el criterio contable y el fiscal se tendrá que realizar la conciliación tributaria[1], en el reconocimiento de dos situaciones:

1. Determinar el Impuesto corriente[2] según la Sección 29, que en nuestra legislación corresponde al impuesto a la renta causado del período.

2. Reconocer las posibles diferencias que pudieren existir en los importes de activos o pasivos con relación a sus bases fiscales, en la generación de Impuestos Diferidos.

Por tanto, al realizar la conciliación tendremos dos términos, uno el valor en libros y el otro la base fiscal, puesto que la Sección 29 para Pymes se indica que se debe aplicar el método basado en el balance para la generación de impuestos diferidos; y de esta forma comparar el valor en libros de los activos y de los pasivos con sus bases fiscales, al existir una diferencia se generará un impuesto diferido que podrá ser un activo o un pasivo.

Pero, al revisar detalladamente cada una de estas desigualdades, encontramos unas que son definitivas y otras temporales.

Según el CTCP artículo impuesto de renta diferido (2010), las definitivas o permanentes Son partidas que afectan la utilidad contable, bien como ingresos o como gastos, pero en ningún momento afectarán la renta líquida gravable, por tanto el beneficio o gasto por impuesto que se cause por ellas, se considera como un beneficio o gasto propio del período o ejercicio en que se originaron dichas partidas y no generan ningún cargo diferido. Por tanto son aquellas que no se

[1] La conciliación tributaria busca determinar la base imponible a efectos del impuesto a la renta, es un documento formal ya que forma parte de la declaración del impuesto a la renta; trata de la realización de ajustes positivos o negativos según corresponda.

[2] Impuesto corriente es la cantidad a pagar (o reembolsar) por el impuesto a las ganancias relativo a la ganancia (o pérdida) fiscal del periodo actual o de periodos contables anteriores.

pueden revertir en el tiempo o que al realizar la conciliación entre lo contable y fiscal se presente diferencia de un valor que sólo afecta lo contable y nunca afectará lo fiscal o viceversa y que, por lo tanto, no se restituye en periodos posteriores, se está ante una diferencia definitiva o permanente.

Ahora bien, analizando la norma NIIF para PYMES en su sección 29 (2011) ya no presenta este término, sin embargo es valioso el análisis y aplicación de esta sección en nuestro tema de investigación.

Con el siguiente ejemplo se podría ilustrar la situación de la diferencia definitiva.

La empresa "FG" presenta una utilidad bruta de $10.550.000, la única operación con tratamiento fiscal y contable diferente corresponde a gastos administrativos (compra de materiales de papelería), que no están respaldados por comprobantes legales autorizados por $450,000, es decir este rubro no es deducible fiscalmente. Toda la información es a fecha del año 2015.

Tabla 3.

Determinación base imponible

Determinación de la Base Imponible para Efectos del Impto a la Renta	
Utilidad Bruta	**10.550.000**
(-) Gastos Administrativos	(450.000)
Materiales de papelería	
Utilidad del Ejercicio	**10.100.000**
(+) Gastos no Deducibles De viaje	850.000
Utilidad Gravable	**10.950.000**
25% Impuesto a la Renta	2.737.500

Fuente. Autores.

La empresa al realizar su cálculo contable determinó una utilidad de $10.100.000 para la determinación de la base imponible del impuesto a la renta, para lo cual la Administración de

Impuestos presenta la obligatoriedad de realizar la respectiva conciliación tributaria, en la que se puede evidenciar que la diferencia permanente positiva de $850.000 de gastos no deducibles de viaje, por tanto no se revertirá en el tiempo ya que no tienen relación con la actividad de la empresa.

Tabla 4.

Ejercicio gastos deducibles

Concepto	Valor incluido en la contabilidad	Valor incluido en la declaración de renta	Diferencia	
			Valor	Tipo
Gastos no deducibles de viaje	**850.000**	**850.000**	**-**	**definitiva**

Fuente. Autores

Ahora bien, para tener claridad con diferencias temporales; según la Sección 29 para Pymes, esta consiste en el momento de liquidar los activos y pasivos, que impliquen consecuencia fiscales actuales o futuras, si al realizar la conciliación entre lo contable y fiscal se encuentra una diferencia que afecta lo contable y lo tributario en periodos gravables diferentes, es decir, que la diferencia se origina en un periodo y se revierte en otro, se está ante una diferencia temporaria.

En un ejemplo sencillo se puede apreciar algunas de las diferencias temporarias originadas entre lo contable y fiscal de una empresa, al finalizar el periodo.

Tabla 5.

Ejemplo de diferencias originadas entre lo contable y lo fiscal.

Concepto	Vr. Incluido en Libros	Vr. Incluido en la Declaración de renta	Diferencia	
			Valor	Tipo
Gasto Impuesto de Industria y Comercio	400.000	300.000	100.000	Temporaria
Gasto amortización	300.000	600.000	-300.000	Temporaria

Fuente. Autores

Entonces con relación al gasto del impuesto de industria y comercio causado por la empresa es de $400.000 pero pagado fueron $300.000 durante el periodo gravable, así que en la norma fiscal actual sólo este valor es deducible; la diferencia de $100.000 es temporal porque al periodo gravable siguiente, cuando este valor sea efectivamente cancelado, se convierte en deducible, por lo tanto, vemos como la diferencia se originó en el año anterior y se revierte en el siguiente año.

Analizando el gasto de amortización generado esto se debe a que según las políticas contables existe una diferencia con la vida útil frente a la determinada fiscalmente. Los $300.000 de diferencia sería temporaria ya que se revertirá al momento que el activo sea totalmente amortizado fiscalmente, pero contablemente se sigue amortizando. Al finalizar, el gasto fiscal y contable serán los mismos pero quedarán incluidos en periodos gravables distintos.

Capítulo 3. Comparación de la Diferencias Temporarias

3.1 Deducibles e Imponibles En Los Activos Sección 29

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, menciona en sus instructivos que la información contable elaborada bajo los PCGA enmarcados en el Decreto Reglamentario 2649 de 1993, servirán de base para la declaración de renta y complementarios, de igual forma, hacen uso de las facultades conferidas por el artículo 31 del decreto en mención, el cual establece la existencia de estados financieros preparados sobre bases comprensivas de contabilidad distintas de los PCGA, y menciona como ejemplos de esta bases, las utilizadas para preparar declaraciones tributarias y la base del efectivo recibido y desembolsado. Queda claro que al hacer uso de esta disposición, la DIAN determina que el impuesto de renta y complementarios deberá hallarse atendiendo las bases fiscales ya que las normas contables y fiscales deberán entenderse independientemente, es decir, cada base deberá obedecer a su propia finalidad, lo fiscal en lo fiscal y lo contable en lo contable.

En Colombia existen actualmente tres formas de determinar la renta líquida gravable para las Personas Jurídicas, el primero que se debe aplicar y el más común, es la depuración ordinaria, el resultado de esta depuración se debe comparar con el método de comparación patrimonial y con la renta presuntiva, el mayor de estos tres será el valor que se tomará como renta líquida gravable. Según lo expuesto, podemos deducir que no sólo es necesario realizar una depuración de los ingresos costos y gastos, sino también, de las diferencias que se puedan presentar en el patrimonio.

La depuración ordinaria es aquella que según las normas tributarias admiten restar del total de los ingresos, los costos, las deducciones y otros conceptos contemplados fiscalmente, las

diferencias de estos valores con los ingresos, costos y gastos registrados contablemente darán origen al impuesto diferido. Como el resultado de la depuración ordinaria deberá ser cotejado con el resultado que se genere de la comparación patrimonial, se hace necesario, que no sólo se concilien las partidas de resultado, sino que también el patrimonio contable deba ser conciliado con las bases fiscales.

Para realizar una conciliación del patrimonio contable es necesario adicionarle y restarle a este, varios conceptos, la gráfica a continuación ilustra algunos de estos conceptos.

Gráfica 1. ***Conciliación del patrimonio*****.**

Fuente. Autores.

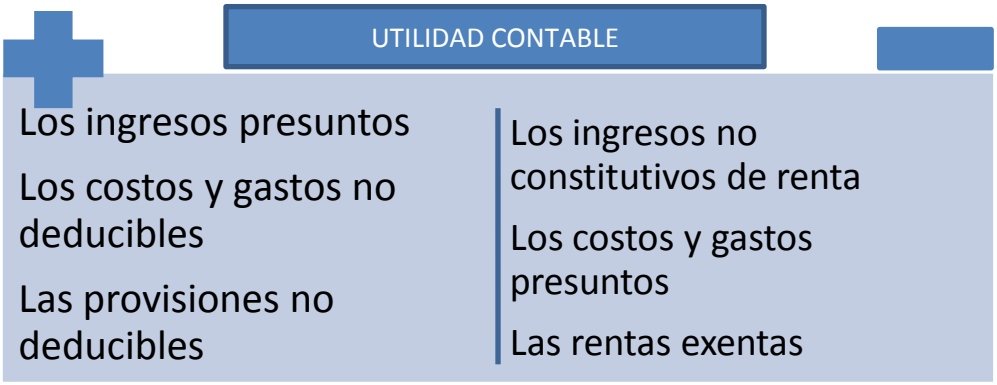
Es importante realizar esta conciliación al aplicar lo contenido en el artículo 236 del Estatuto Tributario de Colombia, el cual contempla que:

> Cuando la suma de la renta gravable, las rentas exentas y la ganancia ocasional neta, resultare inferior a la diferencia entre el patrimonio líquido del último período gravable y el patrimonio líquido del período inmediatamente anterior, dicha diferencia se considera

renta gravable, a menos que el contribuyente demuestre que el aumento patrimonial obedece a causas justificativas.

Por otro lado, la conciliación de la renta líquida fiscal y la utilidad contable precisa que a esta última se le deberá sumar y restar los conceptos que permitan la aplicación correcta de las normas tributarias, la gráfica a continuación ilustra algunos de estos conceptos;

Grafica 2. *Utilidad contable*.



Fuente. Autores.

Tanto la conciliación del patrimonio contable como la de la utilidad contable, generan varias diferencias que deben ser identificadas y analizadas, estas diferencias al ser afectadas por la tarifa del impuesto de renta generan el Impuesto Diferido, el cual podrá ser imponible o deducible, y deberá estar registrado en una cuenta del activo o del pasivo. Este proceso conciliatorio al igual que la determinación del impuesto diferido es una práctica que en Colombia generalmente no es aplicada, pero que hoy en día es de obligatorio cumplimiento con ocasión del proceso de convergencia de las normas internacionales de información financiera.

La finalidad que trae consigo la ley 1314 de 2009 más allá de la convergencia de las normas locales de contabilidad, información financiera y de aseguramiento a estándares internacionales es la inclusión a un mercado de negocios globales, por esencia, la unificación de

principios contables admitirá la comprensión de la situación financiera de cualquier unidad de negocios en los países en los cuales estas normas internacionales sean adoptadas, un mismo lenguaje que permita a los interesados, tomar decisiones acertadas respecto de dónde invertir. Igualmente, el establecimiento de los principios internacionales en las estructuras contables locales, traen latentes varios retos para cada uno de los países, ya que se presentan grandes cambios no sólo de procedimiento, también, de la perspectiva respecto de cómo cada uno concebía la aplicación de sus normas locales.

Un tema que sobresale en esta nueva faceta de los negocios que trascienden las fronteras, es el marco fiscal propio de cada país, ya que si bien, estas normas contemplan el Impuesto a las Ganancias, no interfieren en la forma en la cual cada estructura fiscal es concebida al interior de éstos. Respecto del Impuesto de Renta y para el caso de Colombia, la Renta Líquida Gravable difiere en gran medida de la utilidad del ejercicio que generan las organizaciones, esto, debido a que en materia fiscal el reconocimiento de algunos costos y deducciones se realizan en diferentes tiempos.

Mientras que las normas técnicas generales contenidas en el Decreto Reglamentario 2649 de 1993 establecen en su artículo 48, que los hechos económicos se reconocerán en el periodo en el cual sucedan independientemente de su cancelación o pago, las normas tributarias consideran la deducibilidad de algunos costos y gastos solo en el momento en el cual estos sean cancelados. Podría decirse que al mismo tiempo que las normas contables consideran el método de causación, las normas fiscales combinarían este método con el método de caja.

Lo anteriormente expuesto nos permite incursionar en el tema pertinente de este trabajo ya que tales diferencias en las normas contables y fiscales dan nacimiento a los impuestos diferidos,

los cuales se encuentran regulados, para el caso colombiano, por los artículos 67 y 78 del Decreto Reglamentario 2649 de 1993.

El artículo 67 Activos Diferidos, determina *que "Se debe contabilizar como impuesto diferido débito el efecto de las diferencias temporales que impliquen el pago de un mayor impuesto en el año corriente, calculado a tasas actuales, siempre que exista una expectativa razonable de que se generará suficiente renta gravable en los períodos en los cuales tales diferencias se revertirán."*

Lo primero que resalta en el texto anterior, es la existencia indudable de una diferencia entre la utilidad contable y la renta líquida gravable, que para el caso de este articulo será débito siempre que la primera sea inferior a la segunda, es decir que la utilidad antes de Impuesto sea inferior a la renta líquida gravable, lo que produciría un pago mayor de impuesto respecto de la provisión contable por este mismo concepto.

Dos aspectos más que sobresalen son, el hecho que el cálculo de esta diferencia debe hacerse a tasas actuales y que sólo se reconocerá como activo diferido si existe una posibilidad prudente que se genere la suficiente renta gravable la cual pueda ser afectada a la hora de revertir tal diferencia, ya que el artículo en estudio determina que la amortización del impuesto diferido deberá realizarse únicamente en los periodos en los cuales las diferencias se rediman.

De otra parte, el artículo 78 Impuestos por Pagar establece que *"Se debe contabilizar como impuesto diferido por pagar el efecto de las diferencias temporales que impliquen el pago de un menor impuesto en el año corriente, calculado a tasas actuales, siempre que exista una expectativa razonable de que tales diferencias se revertirán."*

Este artículo considera el caso contrario, es decir, cuando la renta líquida gravable es inferior a la utilidad antes de impuesto y como consecuencia se presente un menor valor a

cancelar por el impuesto, respecto de la provisión contable, la cual deberá ser calculada a tasas actuales siempre y cuando, tales diferencias se reviertan.

La sutil diferencia que se presenta entre estos artículos deja claro que se registrará un activo por impuestos diferidos siempre y cuando en el periodo en el cual tales diferencias se reviertan se cuente con la suficiente renta gravable para que sean compensadas, lo que permitiría pensar que sin en el momento de restituir tales diferencias no se contase con la suficiente renta gravable se perdería el total o una parte de lo que no alcanzase a ser cubierto por la renta gravable, pero cuando el caso es contrario y se termina pagando un menor impuesto por ser la renta líquida gravable inferior a la utilidad antes de impuesto, lo que daría lugar a un pasivo por impuesto diferido, solo restaría tener una certeza razonable de que la diferencia se revertirá, lo que aprobaría deducir que cuando paguemos un menor valor por impuesto ese impuesto diferido imponible siempre se terminará cancelando.

Esta definición de impuestos diferidos débitos o por pagar regulados por el Decreto Reglamentario 2649 de 1993 tiene únicamente una aplicación contable la cual no es subsanable con la simple realización de un registro contable, es necesario que las empresas establezcan claramente sus políticas contables y más aún tengan claridad respecto de la diferencia entre el gasto por impuesto y el impuesto a pagar.

Este mismo decreto contempla en su Artículo 44. *Cuentas de Orden Fiscales*. *"Las cuentas de orden fiscales deben reflejar las diferencias de valor existentes entre las cifras incluidas en el balance y en el estado de resultados, y las utilizadas para la elaboración de las declaraciones tributarias, en forma tal que unas y otras puedan conciliarse."*

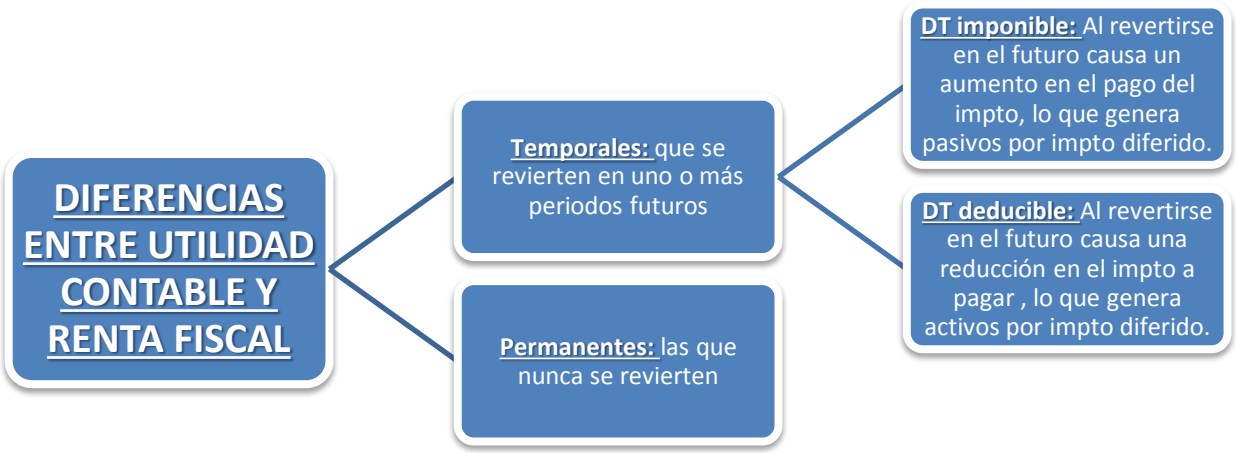
De forma concomitante establece en su Artículo 121. Revelación de las cuentas de orden. *"Las cuentas de orden se deben presentar a continuación del balance general, separadas según*

su naturaleza. Se deben revelar en notas los principales derechos y responsabilidades contingentes, tales como bienes de propiedad de terceros, garantías otorgadas o contratadas, documentos en custodia, pedidos colocados y contratos pendientes de cumplimiento."

Lo anterior, permite dar claridad a la forma en la cual, los impuestos diferidos se encuentran regulados por las normas colombianas, estableciendo no sólo en qué casos es necesario causar un débito o crédito por este concepto sino también la forma que permitirá conciliar las partidas que generan las diferencias temporales y su revelación en la notas a los estados financieros.

Las desigualdades que se presentan en la conciliación fiscal respecto de los valores contenidos registrados contablemente y los que se permite llevar a la declaración de renta se clasifican en diferencias temporales y permanentes;

Grafica 3. ***Diferencias entre utilidad contable y renta fiscal*.**



Fuente. Autores.

Existen dos métodos para determinar las diferencias y el valor del impuesto diferido por causar, en Colombia antes de la entrada en vigencia del nuevo marco normativo se aplicaba el Método del Diferido, bajo normas internacionales, es obligación de todas las organizaciones la aplicación del método del Activo/Pasivo.

El método del Diferido se basa en la conciliación entre las partidas que fijarán la utilidad antes de impuestos, con aquellas que la norma fiscal permite depurar la renta líquida gravable, como se mencionó anteriormente, este método parte de la utilidad antes de impuestos a la cual se deben adicionar y sustraer los valores reconocidos en materia tributaria, las diferencias temporales que se presenten admitirán la determinación del impuesto diferido que deberá ser reconocido en el Activo o Pasivo como un débito o crédito.

En el siguiente cuadro ejemplificaremos un caso en el cual se genera una diferencia en los ingresos fiscales respecto de los contables, lo que producirá una diferencia entre la Utilidad y la Renta Líquida provocando un mayor valor de la segunda respecto de la primera;

Tabla 6.

Ejercicio Diferencia fiscal.

Cuentas	**Se Genera la Diferencia en los Fiscal**		
	CONTABLE	**FISCAL**	**DIF. FISCAL**
Ingresos	$6.000	$7.000	$1.000
Gastos/deducciones	5.000	5.000	0
Utilidad/renta L.	1.000	2.000	1.000
Impuesto Renta (25%)	250	500	250
Impuesto CREE (9%)	90	180	90
Total Impuesto/impuesto diferido	**340**	**680**	**340**

Fuente. Autores.

Como se puede observar, la Renta Líquida es de $2.000 generando un impuesto de Renta de $500 y CREE de $180 respectivamente, por otro lado, la Utilidad antes de Impuestos es de

$1.000, esto permite que los valores del gasto impuesto se dupliquen respecto de los impuestos a pagar.

La contabilización del gasto impuesto y el impuesto diferido sería la siguiente;

Tabla 7.

Ejercicio Registro total del impuesto.

Registro Total del Impuesto – Se Genera la Diferencia			
Código	Descripción	Db	Cr
540505	Gasto Impuesto	$340	
240405	Impuesto por pagar		$680
171076	Impuesto de Renta Diferido	$340	

Fuente. Autores.

Ahora bien, como estamos hablando de diferencias temporales que se revierten en el tiempo, tales diferencias precisan dos momentos en el tiempo, el primero, cuando estas nacen y el segundo, cuando estas se revierten, el ejercicio anterior representó el primer momento, cuando la diferencia se presenta; ahora veamos el segundo momento cuando esta diferencia se revierte o se compensa.

Tabla 8.

Registro de revertir diferencia fiscal.

Cuentas	**Se revierte la Diferencia en los Fiscal**		
	Contable	**Fiscal**	**Dif. Contable**
Ingresos	$9.000	$8.000	$1.000
Gastos/deducciones	7.000	7.000	0
Utilidad/renta L.	2.000	1.000	1.000
Impuesto Renta (25%)	500	250	250
Impuesto CREE (9%)	180	90	90
Total Impuesto/impuesto diferido	**680**	**340**	**340**

Fuente. Autores.

El anterior ejemplo muestra como la diferencia se revierte ya que para este periodo la Renta Líquida es de $1.000 generando un impuesto de Renta y de CREE de $250 y $90 respectivamente, en cambio la Utilidad antes de Impuestos es de $2.000, lo que ocasiona que el gasto impuesto sea el doble respecto de los impuestos a pagar. La contabilización del gasto impuesto y la reversión del impuesto diferido serían la siguiente;

Tabla 9.

Ejercicio Registro reversión diferencia.

Registro Total del Impuesto – Se Revierte la Diferencia

Código	Descripción	Db	Cr
540505	Gasto Impuesto	$680	
240405	Impuesto por pagar		$340
171076	Impuesto de Renta Diferido		$340

Fuente. Autores.

Así las cosas, podemos concluir que cuando se presenta una diferencia temporal la cual ocasiona que el Impuesto de Renta sea mayor al Gasto por Impuesto, se genera un impuesto diferido débito y este deberá ser registrado en una cuenta del activo en el código 171076 Impuesto Diferido Débito.

Cuando la diferencia temporal en su primer momento genera una diferencia contraria a la del anterior ejemplo, es decir, cuando el Gasto Impuesto es mayor al Impuesto de Renta por pagar, estaríamos hablando de un Impuesto Diferido Crédito. El tratamiento de esta diferencia se presenta a continuación:

Tabla 10.

Ejercicio diferencia contable.

Cuentas	Se genera la diferencia en lo contable		
	Contable	**Fiscal**	**Dif. Contable**
Ingresos	$10.000	$9.000	$1.000
Gastos/deducciones	7.000	7.000	0
Utilidad/renta L.	3.000	2.000	1.000
Impuesto Renta (25%)	750	500	250
Impuesto CREE (9%)	270	180	90
Total Impuesto/impuesto diferido	**1.020**	**680**	**340**

Fuente. Autores.

Para este caso la Utilidad Antes de Impuestos es de $3.000 generando un Gasto Impuesto de $1.020, y la Renta Líquida es de $2.000, con la cual es Impuesto de Renta es de $680, como estamos hablando del primer momento que es cuando se presenta por primera vez la diferencia el registro contable sería de la siguiente manera:

Tabla 11.

Ejercicio registro total del impuesto.

Registro Total Del Impuesto – Se Genera la Diferencia			
Código	**Descripción**	**Db**	**Cr**
540505	Gasto Impuesto	$1.020	
240405	Impuesto por pagar		$680
171076	Impuesto de Renta Diferido		$340

Fuente. Autores.

El segundo momento o cuando la diferencia temporal se revierte se presentaría de la siguiente manera:

Tabla 12.

Ejercicio registro reversión diferencia contable

Cuentas	Se revierte la Diferencia en lo Contable		
	Contable	Fiscal	Dif. Contable
Ingresos	$11.000	$12.000	$1.000
Gastos/deducciones	8.000	8.000	0
Utilidad/renta L.	3.000	4.000	1.000
Impuesto Renta (25%)	750	1.000	250
Impuesto CREE (9%)	270	360	90
Total Impuesto/impuesto diferido	1.020	1.360	340

Fuente. Autores.

Aquí vemos como la diferencia que se presentó en el primer momento se revierte y el valor del Impuesto por Pagar es mayor que el Gasto Impuesto, el registro contable sea así:

Tabla 13.

Ejercicio registro generación de diferencia.

Registro Total del Impuesto – Se Genera la Diferencia			
Código	Descripción	Db	Cr
540505	Gasto Impuesto	$1.020	
240405	Impuesto por pagar		$1.360
272595	Impuesto Diferido – Diversos	$340	

Fuente. Autores.

De esta forma concluimos que cuando surge una diferencia temporal que implica que gasto impuesto sea mayor al impuesto a pagar, se generara una diferencia que producirá un impuesto diferido crédito, el cual se deberá causar en la cuenta 272595 Impuesto Diferido Diversos.

Definido únicamente para efectos contables, el impuesto diferido nace de la multiplicación de la diferencia entre la renta imponible y la utilidad contable, por el valor de la

tarifa de impuesto de renta, y se puede representar mediante la siguiente formula ID = DT x TIR, donde:

ID = Impuesto Diferido

DT = Diferencia Temporal

TIR = Tarifa del Impuesto de Renta

Las diferencias generan una distancia entre el gasto impuesto y el impuesto por pagar, esta brecha se reducirá cuando sea generada por las diferencias que se revertirán en el tiempo y el impuesto diferido sea Débito o Crédito, se cancele en el momento en el cual se produzca la reversión de dichas diferencias.

Para clasificar el impuesto diferido en débito o crédito debemos considerar dos situaciones: la primera, es en dónde se origina esta diferencia, en lo contable o en lo fiscal, y la segunda, si esta diferencia es en los ingresos, costos, gastos o deducciones. Esta situación se ilustra de mejor forma en la siguiente tabla.

Tabla 14.

Ejercicio Diferencia temporal.

Diferencia temporal	Cuando se origina	Cuando se revierte
ingreso contable > ingreso fiscal	crédito	débito
ingreso contable < ingreso fiscal	débito	crédito
costos y gastos > deducciones	débito	crédito
costos y gastos < deducciones	crédito	débito

Fuente. Autores.

El cuadro anterior nos permite establecer claramente la carga tributaria en cabeza de las organizaciones y el tratamiento contable de las diferencias temporales que generan el impuesto diferido según regulación establecida en el Decreto Reglamentario 2649 de 1993 y las normas pertinentes en esta materia.

Como se mencionó anteriormente existen dos métodos para establecer las diferencias temporales y el impuesto diferido, el segundo método es el del Activo/Pasivo que bajo normas internacionales de información financiera es el que se deberá aplicar en la determinación adecuada de las cargas fiscales de las organizaciones que tienen la obligación de aplicar el nuevo marco normativo. Las normas internacionales contemplan dentro de su entendimiento, que en la mayoría de los países las normas contables y fiscales son distintas en varios aspectos y que estas últimas tienen en muchos casos participación dentro de las primeras, estableciendo entonces un tratamiento para los impuestos a las ganancias que permita la determinación correcta de los impuestos corrientes y los impuestos diferidos.

El método del Activo/Pasivo parte del gasto impuesto, al cual se le deberá adicionar las diferencias presentadas de las bases contables respecto de las fiscales que se presenten en los Activos y Pasivos, este método encuentra su sustento en que el gasto impuesto se deriva de las diferencias generadas en las cuentas del Activo y Pasivo por impuesto de renta diferido.

Las normas internacionales aplicadas a las Pymes establecen en la sección 29 el tratamiento a seguir en la determinación del Impuesto a las Ganancias dentro del cual se contempla el impuesto diferido y respecto de su medición establece:

> "29.18: Una entidad medirá un activo (o pasivo) por impuestos diferidos usando las tasas impositivas y la legislación que hayan sido aprobadas, o cuyo proceso de aprobación esté prácticamente terminado, en la fecha sobre la que se informa. Una entidad considerará las tasas impositivas cuyo proceso de aprobación esté prácticamente terminado cuando los sucesos futuros requeridos por el proceso de aprobación no hayan afectado históricamente al resultado ni sea probable que lo hagan."

Bajo normas locales, la medición del impuesto diferido se realiza aplicando las tarifas actuales, esto genera una gran diferencia con lo establecido en el párrafo anterior, ya que dicha medición se deberá realizar no sólo teniendo en cuenta las tarifas actuales si no aquellas prácticamente aprobadas en el momento en el cual se realice la determinación de éste. Lo que obliga a las organizaciones no sólo a fijar claramente la tarifa del impuesto en el momento en el cual estas diferencias se originan, sino también, a razonar las posibles tarifas que deberán ser tenidas en cuenta en el momento en que las mismas se reviertan. En el párrafo 29.19 la norma en mención continúa diciendo que deberán aplicarse tasas medias en el caso de que existan tarifas diferenciales según el nivel de los ingresos fiscales, este sería el caso del Impuesto a la Equidad CREE, que si bien tiene decretada un tarifa fija, con la promulgación de la ley 1739 de 2014 que crea una sobretasa progresiva para este impuesto se generan diferentes tarifas según el nivel de los ingresos obtenidos por las organizaciones.

Para obtener una mejor comprensión de lo establecido en la sección 29 con relación a la medición de los impuestos diferidos, se pone en consideración un ejemplo de una organización a la cual no le aplica la sobretasa, ya que presenta una Renta Líquida inferior a $800.000.000 y una a la que si le aplica, al obtener Renta Líquida superior a $800.000.000, y que presentan una diferencia temporal de $40.000.000;

Tabla 15.

Renta líquida gravable.

Renta Líquida Gravable < $800 millones						
	2015	**2016**	**2017**	**2018**	**2019**	**total**
Tasas	**34%**	**34%**	**34%**	**34%**	**34%**	
Diferencia temporaria reintegrada	0	4.000.000	8.000.000	12.000.000	16.000.000	40.000.000
Impuesto diferido		1.360.000	2.720.000	4.080.000	5.440.000	13.600.000
Renta Líquida Gravable > $800 millones						
	2015	**2016**	**2017**	**2018**	**2019**	**total**
Tasas	**39%**	**40%**	**42%**	**43%**	**34%**	
Diferencia temporaria reintegrada	0	4.000.000	8.000.000	12.000.000	16.000.000	40.000.000
Impuesto diferido		1.600.000	3.360.000	5.160.000	5.440.000	15.560.000

Fuente. Autores.

En el caso que estas organizaciones se rigieran por la norma local medirían los impuestos diferidos a la tarifa actual, es decir, que para el segundo ejemplo por los años 2017 a 2019 este impuesto diferido se debería medir a la tasa del año 2016 o sea al 40%.

La norma internacional reglamenta lo pertinente a las bases fiscales en su párrafo 29.11 que establece:

> "29.11: La entidad determinará la base fiscal de un activo, pasivo u otra partida de acuerdo con la legislación que se haya aprobado o cuyo proceso de aprobación esté prácticamente terminado. Si la entidad presenta una declaración fiscal consolidada, la base fiscal se determinará en función de la legislación fiscal que regule dicha declaración. Si la entidad presenta declaraciones fiscales por separado para las distintas operaciones, la base fiscal se determinará según las legislaciones fiscales que regulen cada declaración fiscal."

En el entendimiento de la norma, la base fiscal será aplicable a aquellos Activos o Pasivos medidos sobre bases diferentes a las fiscales y que permitirán dar claridad a las diferencias que producen los impuestos diferidos. A continuación se presenta un ejemplo de la dinámica de las diferencias en las bases contables respecto de las fiscales y de los impuestos diferidos que surgen de estas:

Tabla 16.

Ejercicio base fiscal.

Características				Valores			
N°	**Descripción**	**Valor**	**Descripción**	**Contable**	**Fiscal**	**BC**	**BF**
1	**Cuentas por Cobrar**	600.000	Deterioro	100.000	70.000	500.000	530.000
2	**Inventarios**	400.000	Deterioro	58.000		342.000	400.000
	Activo Fijo	500.000	Depreciación	120.000	210.000	380.000	290.000
4	**Pasivo estimado**	250.000	Valor	250.000	0	250.000	0
5	**ICA**	370.000	Valor	370.000		370.000	0

Fuente. Autores.

Tabla 17.

Ejercicio base contable y fiscal

N°	Base contable	Base fiscal	Diferencia	Tarifa impto	Impto Diferido
1	500.000	530.000	30.000	34%	10.200
2	342.000	400.000	58.000	34%	19.720
3	380.000	290.000	90.000	34%	30.600
4	250.000	0	250.000	34%	85.000
5	370.000	0	370.000	34%	125.800
Impuesto Diferido es el equivalente a la Diferencia Temporaria x Tarifa impuestos					

Fuente. Autores.

Tabla 18.

Ejercicio base contable y fiscal clasificación.

N°	Base contable		Base fiscal	Diferencia	Impuesto diferido	Clasificación
1	500.000	<	530.000	30.000	10.200	ACTIVO
2	342.000	<	400.000	58.000	19.720	ACTIVO
3	380.000	>	290.000	90.000	30.600	PASIVO
4	250.000	>	-	250.000	85.000	ACTIVO
5	370.000	>	-	370.000	125.800	ACTIVO

Fuente. Autores.

Tabla 19.

Tipo de diferencia impuesto.

BASES	TIPO DE DIFERENCIA	IMPUESTO DIFERIDO
Base NIIF PYMES de un activo es superior a la base fiscal	Imponible	Pasivo
Base NIIF PYMES de un activo es inferior a la base fiscal	Deducible	Activo
Base NIIF PYMES de un pasivo es superior a la base fiscal	Deducible	Activo
Base NIIF PYMES de un pasivo es inferior a la base fiscal	Imponible	Pasivo

Fuente. Autores.

Con base en el ejercicio anterior podemos evidenciar los contrastes de los métodos planteados, que si bien tiene la misma finalidad, hallar las diferencias temporales para la determinación de los impuestos diferidos, el primero se soporta en el estado de resultados y el segundo en el las cuentas del Activo y Pasivo. Este último trae consigo la realización no sólo de procesos más complejos, sino también la necesidad, para las organizaciones, de aplicar una correcta planeación tributaria que les permita hacer seguimiento a las diferencias generadas en todo tiempo futuro necesario para que las mismas se reviertan, con una atención más pertinente de las tasas impositivas vigentes o en proceso de aprobación.

Es muy importante considerar la diferencia entre tasa impositiva y tasa recuperable, la primera indica el porcentaje establecido para cada año corriente en el cálculo del impuesto a la renta, mientras que la segunda es considerada al determinar el impuesto diferido (en este caso un pasivo), esta tasa se presenta al momento que la norma claramente indica que se aplicara la tasa que se espera que sea aplicable cuando se realice el activo por impuestos diferidos o se liquide el pasivo por impuestos diferidos, es así que se aplicará tanto para el cálculo del impuesto a la renta como para determinación del impuesto diferido el porcentaje vigente del último año en donde se terminará de liquidar el impuesto diferido generado en el tiempo.

Ya teniendo el impuesto diferido de cada periodo se procede a trasladar al siguiente año el pasivo por impuesto diferido que se acumula, al realizar este procedimiento se estaría manteniendo un mayor de la cuenta "pasivo por impuesto diferido" que ayudará al momento de la contabilización de este rubro en cada año.

Capítulo 4. La Importancia del Reconocimiento y Medición del Impuesto Diferido

Partiendo del enunciado en el párrafo 29.4 NIIF para PYMES, que dice La Entidad reconocerá un pasivo por impuestos corrientes por el impuesto a pagar por las ganancias fiscales del periodo actual y los periodos anteriores. Si el importe pagado, correspondiente al periodo actual y a los anteriores, excede el importe por pagar de esos periodos, la entidad reconocerá el exceso como un activo por impuestos corrientes.

Y en el párrafo 29.5 de la NIIF para PYMES, *la entidad* reconocerá un activo por impuestos corrientes por los beneficios de una pérdida fiscal que pueda ser aplicada para recuperar el impuesto pagado en un periodo anterior.

Al igual que en el párrafo 29.6 NIIF para PYMES, *la entidad* medirá un pasivo (o activo) por impuestos corrientes a los importes que se esperen pagar (o recuperar) usando las tasas impositivas y la legislación que haya sido aprobada, o cuyo proceso de aprobación esté prácticamente terminado, en la fecha sobre la que se informa. *La entidad* considerará las tasas impositivas cuyo proceso de aprobación esté prácticamente terminado cuando los sucesos futuros requeridos por el proceso de aprobación no hayan afectado históricamente al resultado ni sea probable que lo hagan.

Es por ello que el modelo de contabilización del impuesto diferido en las NIIF (PYMES) está basado en el balance y requiere la contrastación del valor en libros (contable) con la base fiscal del activo o pasivo.

Por tanto el mayor valor del activo implica un incremento de los beneficios económicos futuros que afectarán las ganancias fiscales. Así entonces, la entidad debe reconocer un pasivo por impuestos diferidos en el mismo período en el que reconoce la ganancia.

En general la sección 29 NIIF PYMES, trata sobre aquellos impuestos nacionales y extranjeros cuya base principal son las utilidades, incluyendo dentro de esto retenciones de impuestos pagables. Trata sobre la contabilidad de este impuesto reconociendo tanto los hechos fiscales actuales como los futuros y comprende el impuesto corriente y el impuesto diferido.

La entidad contabilizará el impuesto a las ganancias de acuerdo con lo siguiente, dispuesto en la sección 29:

– Reconoce el impuesto corriente.

– Identifica qué activos y pasivos afectarán las ganancias fiscales.

– Determina la base fiscal teniendo en cuenta:

(i) Los activos y pasivos del apartado

(b) La base fiscal de los activos y pasivos se determinará en función de las consecuencias de la venta de los activos o la liquidación de los pasivos por su importe en libros presente (párrafos 29.11 y 29.12).

(ii) Otras partidas que tengan una base fiscal, aunque no estén reconocidas como activos o pasivos, como por ejemplo partidas reconocidas como ingreso o gasto que pasarán a ser imponibles o deducibles fiscalmente en periodos futuros (párrafo 29.13)13. – Calcula cualquier diferencia entre el importe en libros contables y las bases fiscales.

– Reconoce activos o pasivos por impuestos diferidos.

– Mide los activos y pasivos por impuestos diferidos usando las tasas impositivas que se encuentren aprobadas.

– Reconocer una corrección para los activos por impuestos diferidos.

– Presentar y revelar la información.

Si la entidad espera recuperar el valor en libros de un activo o liquidar un pasivo, sin afectar las ganancias fiscales o alguna base fiscal, no se realizará liquidación de impuesto diferido.

La entidad no descontará los impuestos corrientes o diferidos; en cualquier circunstancia, la entidad calculará dichos impuestos a la tasa impositiva aplicable a las ganancias.

De acuerdo con la sección 29, párrafo 29.29, se compensarán los activos o pasivos que se tengan por impuestos corrientes o diferidos, solo cuando se tenga el derecho exigible legalmente a estos.

Para lo cual se podría decir que la sección del impuesto a las ganancias se vería afectada por las demás secciones, lo cual traerá para la compañía variaciones importantes sobre sus estados financieros.

La discusión en esta sección se ve principalmente afectada por la diferencia existente entre las normas contables y las normas tributarias, ya que, según lo que plantea las NIIF para PYMES, el impuesto a las ganancias se debería plasmar con base en los activos y pasivos, causando de esta manera impuestos diferidos con diferencias temporarias; pero de acuerdo con la normatividad vigente colombiana este tipo de impuesto se genera según las utilidades y normalmente se están realizando ajustes anuales sobre lo que puede ser la base fiscal y lo que es el valor contable.

Con relación a la medición de impuestos diferidos según párrafo 29.15 NIIF para PYMES, *La entidad* medirá un activo (o pasivo) por impuestos diferidos usando las tasas impositivas y la legislación que hayan sido aprobadas, o cuyo proceso de aprobación esté prácticamente terminado, en la fecha sobre la que se informa. Una entidad considerará las tasas impositivas cuyo proceso de aprobación esté prácticamente terminado cuando los sucesos futuros requeridos por el proceso de aprobación no hayan afectado históricamente al resultado ni sea probable que lo hagan.

La medición de los pasivos por impuestos diferidos y de los activos por impuestos diferidos reflejará las consecuencias fiscales que se derivarían de la forma en que la entidad espera, en la fecha sobre la que se informa, recuperar o liquidar el importe en libros de los activos y pasivos relacionados. Por ejemplo, si la diferencia temporaria surge de una partida de ingreso que se espera sea gravable como una ganancia de capital en un periodo futuro, el gasto por impuestos diferidos se mide utilizando la tasa impositiva de ganancias de capital.

Y para el caso de la medición de los impuestos corrientes y diferidos según párrafo 29.23 y las notas en la medición, NIIF PYMES *La Entidad* no descontará los activos y pasivos por impuestos corrientes o diferidos.

Algunas veces, surgen incertidumbres con respecto al tratamiento fiscal adecuado de las partidas. En estos casos, puede haber dudas sobre si el tratamiento adoptado por la entidad al preparar la declaración fiscal será respaldado en última instancia por investigaciones de la autoridad fiscal pertinente. Estos tipos de incertidumbre suelen denominarse "posiciones fiscales inciertas". Cuando la gerencia tenga dudas sobre el tratamiento fiscal adecuado, *la entidad* deberá considerar esto en la medición del impuesto corriente y diferido, a menos que carezca de importancia relativa.

Por lo anterior, se considera que las empresas deberán tener cuidado en los cambios que se prevén contablemente y evitar que puedan afectar lo menos posible las exigencias a nivel fiscal.

La importancia en el reconocimiento y medición para las pequeñas y medianas empresas siendo que no cuentan con la solvencia económica adecuada para solicitar asesoría de expertos en esta transición, surge la propuesta que las organizaciones realicen una adecuada planeación y estrategia sobre toda la implementación, haciendo que el personal que labora allí se involucre en el proceso.

Capítulo 5. Implicaciones Fiscales en el Estado de Situación Financiera.

En Colombia, la importancia de las pymes dentro de la economía es muy significativa ya que se ha promovido el desarrollo de las Micro, pequeñas y Medianas Empresas, de acuerdo a criterios sobre el tipo de empresa, para lo cual estas organizaciones en la mayoría de ocasiones generan información financiera para uso exclusivo de los propietarios, gerentes o los entes fiscales.

Se logra así que la pequeña y mediana empresa tenga un mayor acceso a la dinámica económica tanto interna como externa, ya que los inversionistas, entidades financieras y demás

interesados en la información financiera podrán examinar los índices económicos de estas empresas de manera más clara.

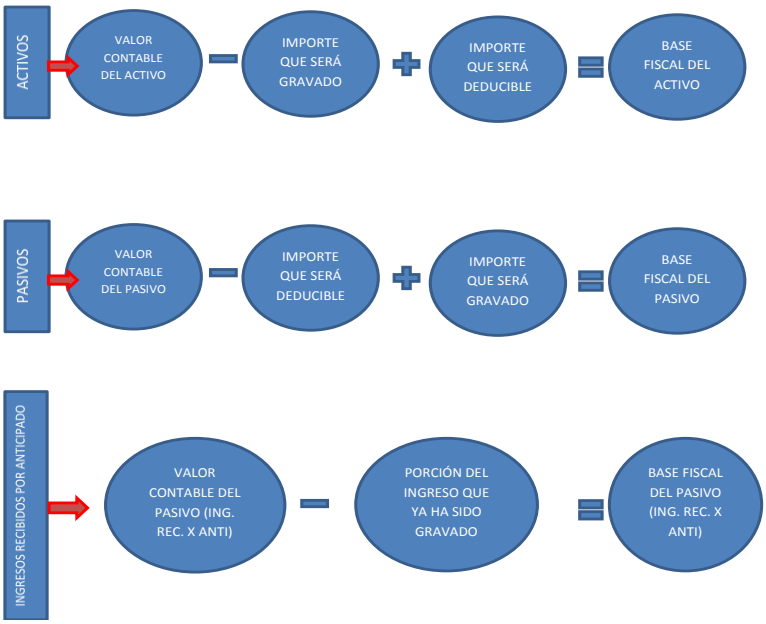
Teniendo en cuenta lo establecido por la NIIF para PYMES, el Consejo de Estándares Internacionales de Contabilidad –IASB– permite realizar ajustes o modificaciones a estas normas de acuerdo a la normatividad colombiana, para fines de presentación de informes fiscales.

Partiendo de un caso práctico con un balance general a diciembre 31 de 2014 bajo normas locales, se compara con el balance de apertura a esa misma fecha bajo NIIF, para luego determinar los importes fiscales de cada rubro del activo y del pasivo con el fin de determinar las diferencias entre los valores para efectos contables bajo NIIF y las cifras para efectos fiscales. Cada diferencia se puede clasificar entre permanentes y temporarias.

El análisis de estas diferencias se concentra en los activos y propiedad planta y equipo, confirmando que los cambios surgidos en estos valores en el estado de situación financiera pueden generar un impacto en el patrimonio producto de la nueva forma de calcular el impuesto diferido.

A continuación se presentan unas fórmulas de ayuda para el cálculo de la base fiscal de una partida por la norma australiana AASB1020 basada en la Norma Internacional 12.

Gráfica No. 4. ***Cálculo de la base fiscal.***



Fuente. Autores modificada.

Los datos corresponden al Balance general con corte a diciembre 31 de 2014, y de los cuales se elabora el balance de apertura bajo NIIF PYMES. La empresa es del sector industrial. La información y valores son supuestos y las cifras en millones de pesos.

Tabla 20.

Conciliación de valores patrimoniales

Conciliación de valores patrimoniales						
Cuentas principales	**Contable**	**Fiscal**	**Diferencia**	**Impuesto del 34%**	**Activo id**	**Pasivo id**
Caja	1.000	1.000				
Bancos	5.000	7.000	2.000	680	680	
C x c clientes	456.000	500.000	44.000	14.960	14.960	
Inventarios	400.000	450.000	50.000	17.000	17.000	
P.p y e	60.000.000	50.000.000	(10.000.000)	(3.400.000)		3.400.000
Propiedad de inversión	100.000	200.000	100.000	34.000	34.000	
Total activos	**60.962.000**	**51.158.000**	**(9.804.000)**	**(3.333.360)**	**66.640**	**3.400.000**
C x p y proveedores	(460.000)	(500.000)	(40.000)	(13.600)		13.600
Obligaciones x pagar	(3.450.090)	(3.500.000)	(49.910)	(16.969)		16.969
Bonos x pagar	(4.500.000)	(6.000.000)	(1.500.000)	(510.000)		510.000
Impuestos x pagar	(400.000)	(400.000)	-	-		
Total pasivos	**(8.810.090)**	**(10.400.000)**	**(1.589.910)**	**(540.569)**		**540.569**
Patrimonio	**52.151.910**	**40.758.000**	**(11.393.910)**	**(3.873.929)**	**66.640**	**3.940.569**
Prueba matemática entre activo y pasivo diferido = neto p.d.				**(3.873.929)**	**3.873.929**	
Sumas iguales					**3.940.569**	**3.940.569**

Fuente: Autores.

La conversión a NIIF en esta sociedad producto de la elaboración de balance de apertura genera variaciones en la mayoría de las cuentas del balance, siendo los rubros en los activos los de mayor variación y pasivo por impuestos diferidos los que más contribuyeron a la disminución del patrimonio.

La decisión de tomar en la medición inicial el valor contable bajo principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia, como costo atribuido para la Propiedad

Planta y Equipo impacta el patrimonio ya que al costo actual de estos activos se les adicionara valorizaciones generando una diferencia entre el valor declarado fiscalmente y el valor contable bajo NIIF, diferencia que con la nueva normatividad contable genera un pasivo por impuesto diferido.

Con la nueva normatividad, se observa que del 21.84% que disminuye el patrimonio, frente al impuesto Diferido del activo, este se genera principalmente por la variación en el rubro Propiedad Planta y Equipo valor que se contrarresta de forma positiva con las variaciones a favor en las otras cuentas del balance. Para este caso, el cálculo de Impuesto Diferido en la Propiedad Planta y Equipo se tomó la tasa impositiva, del 34% correspondiente al impuesto calculado por ganancias ocasionales para aquellos activos que la sociedad posee hace más de dos (2) años.

En el cálculo del Impuesto Diferido de los pasivos se utiliza las misma tasa del 34% para aquellas diferencias temporarias que se espera se reversen en el año 2015 y siguientes donde la tasa de impuesto según la normatividad actual es la tasa aplicable.

Como resultado de la presente investigación, los profesionales tanto contadores, administradores y analistas de la información financiera deben tener en cuenta que en las empresas colombianas el impacto en el balance de apertura en un principio es desfavorable, en especial en aquellas empresas con gran cantidad de propiedad planta y equipo, y que tomen como costo atribuido su valor revaluado a diciembre 31 de 2014 según Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados - PCGA locales, bajo los cuales no se tenía la obligación de contabilizar impuesto diferido por el mayor valor adquirido por los activos.

Cuando se presenta una diferencia temporal, la cual ocasiona que el Impuesto de Renta sea mayor al Gasto por Impuesto, se genera un impuesto diferido débito y este deberá ser registrado en una cuenta del activo en el código 171076 Impuesto Diferido Débito. Por otro lado, cuando

surge una diferencia temporal que implica que Gasto Impuesto sea mayor al impuesto a pagar, se generará una diferencia que producirá un impuesto diferido crédito, el cual se deberá causar en la cuenta 272595 Impuesto Diferido Diversos.

Es entonces que las implicaciones en los estados financieros se reflejan inmediatamente a pesar que el hecho financiero se materialice únicamente en el momento en que el activo revaluado sea vendido, esto hace que se dé por tratarse de una fecha incierta al igual que dependa del tipo de empresa, por tanto esto podría darse con su liquidación definitiva.

En este caso, la contabilización del Impuesto diferido también ocasionará un impacto alto por el cambio en el método de determinación y una consecuencia financiera que afecta directamente a los accionistas, ya que a mayor pasivo por este concepto, menor utilidad disponible para ser distribuida a los accionistas.

La complejidad de aplicar impuestos diferidos a partir de la reducción de tasas, ha generado que este tema no se considere en la mayoría de pymes, así como en las grandes empresas, aquellas que aplicaron debieron realizar ajustes de tasas justamente para evitar inconvenientes con la administración fiscal. Ya obtenido el valor de impuesto a la renta que la empresa debe pagar al fisco se deberá reconocer el activo diferido en su contabilidad, pudiendo de esta manera determinar todos los rubros para su contabilización.

El reconocimiento del activo por impuesto diferido compensa o regula el gasto por impuesto a las ganancias, generado en el período de estudio, es decir el impuesto diferido reflejara la diferencia del valor que se adeuda a la administración fiscal, contra el valor reconocido previo cumplimiento del objetivo principal de la norma internacional: presentar valores que reflejen la realidad.

Los desfases que se presenten por aplicaciones de políticas en el ámbito contable con relación al fiscal se ajustaran mediante el instrumento fiscal denominado conciliación tributaria.

La variación de las cuentas principales que presentan la situación financiera de una empresa, estarán totalmente relacionadas con el cálculo del anticipo del impuesto a la renta, es por ello que ciertos organismos prefieren regirse a lo que establece la base fiscal y no presentar valores acordes a la realidad como establece la norma NIIF PYMES.

Al utilizar la cuenta de resultados acumulados para corregir errores, las empresas presentarán en este rubro un valor que realza la situación financiera de la empresa aproximado a la realidad.

Cumpliendo el objetivo de verificar que impacto se generó con relación al impuesto causado, se presenta:

- Una diferencia en la base imponible que consecuentemente afecta al valor del impuesto causado.

- El gasto por impuesto a las ganancias reconocidas por la empresa es mayor al generado mediante la aplicación de impuestos diferidos.

- La expectativa de que en periodos fiscales futuros se pueda liquidar el pasivo o/y recuperar el activo.

Por tanto, como se pudo observar el impuesto a la renta por pagar (definitivo) con la aplicación de impuestos diferidos disminuyo, a simple vista se podría indicar que el valor de la diferencia es estrecho, sin embargo si hablamos de empresas que presentan balances con valores

grandes este sería muy representativo. De igual manera se debe tener en consideración que la empresa al registrar el activo por impuesto diferido en su contabilidad podrá recuperar en períodos futuros el mismo, siendo este valor también resultado de la aplicación de la sección 29.

Conclusiones

Bajo las normas locales e internacionales, los obligados a llevar contabilidad, deberán realizar una conciliación contable y fiscal con el fin de determinar aquellas partidas que generan diferencias entre el gasto impuesto y el impuesto de renta, las cuales originan los impuestos diferidos, con el fin de establecer claramente sus cargas tributarias.

El método del Diferido busca establecer las diferencias entre los valores contenidos en el estado de resultados, mientras que el método del Activo/Pasivo determina el impuesto diferidos mediante las diferencias que se generan por las desiguales entre las bases contables y las fiscales, este método es mucho más riguroso que el primero ya que implica medir los activos y pasivos por su recuperación o liquidación fiscal en el futuro.

Apropiar las normas internacionales, permitirá que los estados financieros reflejen la realidad económica de las empresas, sus cargas tributarias y la utilidad neta del ejercicio, asegurando su participación a nivel mundial, con organizaciones que aplican los mismos principios internacionales de contabilidad.

Las NIIF para PYMES tienen las cualidades de trasparencia y neutralidad, no están buscando favorecer a un usuario en particular, pero sí reflejar de forma razonable la realidad económica y financiera de la empresa; eso sí independiente del uso que se le dan a los activos, si estos serán vendidos o utilizados en el desarrollo de la actividad económica de la empresa sin intención de enajenarse, deberá contabilizarse este impuesto diferido anticipando las futuras consecuencias fiscales. Este impacto se debe revisar periódicamente o cada vez que las disposiciones tributarias aplicables cambien, con el fin de ajustar el valor a contabilizar según la realidad económica.

Recomendaciones

Ya que la contabilidad es una técnica que abarca varios aspectos, está se interrelaciona con diferentes normas y regulaciones en función del control y manejo correcto de cada recurso que interviene en una transacción económica; la persona o el grupo de personas que manejan este ámbito deben mantener un conocimiento claro y actualizado de todos estas regulaciones, siempre considerando aplicar lo que refleje una información clara y concisa para la toma de decisiones. Existen varios instrumentos y fuentes de consulta para evitar cometer errores contables que perjudican la presentación de balances.

Creemos también que es importante siempre estar preparados ante posibles cambios, para tratar de cumplir a la fecha establecida lo dispuesto por la sociedad, esto nos permite indicar que si se hubiere estudiado con anterioridad la norma internacional, se hubiese podido aplicar varias secciones de la NIIF para PYMES en beneficio de la misma.

Todas las normas son de carácter obligatorio, pese a ello, el cambio en las políticas contables aunque estas se distorsionen de lo que indica una norma (en este caso la norma fiscal), reflejan un valor lo más acercado a la realidad, las herramientas que se utilicen deben ayudar a que la contabilidad sea presentada de acuerdo a todas las normas obligatorias, por lo que se recomienda considerar y aplicar la norma que refleje la realidad de la situación financiera de una empresa para así tomar las mejores decisiones.

Es claro que las NIIF son un gran reto y generan un cambio de paradigma para los profesionales del ámbito contable y financiero, por tanto deben aprender nuevas formas de valorar, presentar y analizar los estados financieros y los indicadores de las empresas los cuales constituyen la base de la toma de decisiones en las organizaciones.

Estas normas representan un avance importante en la preparación de la información financiera, al igual que para fines fiscales, pero que permitan reflejar de mejor forma la realidad económica de las empresas y que pueda ser analizada por cualquier usuario, independiente del país donde se encuentre y de la regulación fiscal que se aplique.

La normatividad local no ha profundizado mucho en materia del concepto de impuesto diferido, en comparación de la norma internacional, la cual aborda más detalladamente el tema y profundiza en definición de conceptos y su aplicación, pero en Colombia se debe realizar un análisis de las empresas PYMES que están ajustando sus estados financieros y los efectos fiscales que se han presentado, la cual debe ser convocada por los organismos fiscalizadores y controladores con el apoyo de las cámaras de comercio de cada departamento en las actualizaciones que se programan por estas organizaciones.

Bibliografía

Referencias normativas

Colombia, El Congreso de Colombia, Ley 1314. (13, Julio, 2009). Por la cual se regulan los principios y normas de contabilidad e información financiera. [en línea]. http://www.actualicese.com/normatividad/2009/07/13/ley-1314-de-13-07-2009/.

Colombia. Decreto Reglamentario 2649 y 2650 de 1993. Por el cual se reglamenta la Contabilidad en General y se expiden los principios o normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia. http://www.archivogeneral.gov.co/sites/all/themes/nevia/PDF/Transparencia/DECRETO_2649_DE_1993.pdf.

Consejo de Estándares Internacionales de Contabilidad (IASB). (2013). Normas Internacionales de Información Financiera.

Fundación IFRS: Material de formación sobre la NIIF para las PYMES Módulo 35: Transición a la NIIF para las PYMES. IFRS Foundation: Training Material for the IFRS® for SMEs. 9 de Julio de 2009. http://www.ifrs.org/Documents/35_TransicionalaNIIFparalas PYMES.pdf.

Ministerio de Comercio Industria y Turismo. (Julio de 2010). "Decreto 2555 de la Presidencia de la República de Colombia".

_____. (Diciembre de 2012). "Decreto 2784 de la Presidencia de la República de Colombia".

_____. (Diciembre de 2013). "Decreto 3022 de la Presidencia de la República de Colombia".

_____. (Diciembre de 2013). "Decreto 3023 de la Presidencia de la República de Colombia".

_____. (Diciembre de 2013). "Decreto 3024 de la Presidencia de la República de Colombia".

_____. (Diciembre de 2013). Decreto 3019 de 2013.

_____. (2012). Decreto 2706 de 2012.

Superintendencia Financiera de Colombia Circular 100 de la". (1995).

Referencias Bibliográficas

Arias, M., & Sánchez, A. (2014). Bases de medición: correspondencia entre las normas internacionales de información financiera, los estándares internacionales de valuación y el contexto actual Colombiano. Cuadernos de Contabilidad, volumen 15/No. 37, 25-53.

Consejo de normas Internacionales de Contabilidad. Norma Internacional de Información Financiera para las Pequeñas y Medianas Empresas. (2009). United Kingdom.

Corredor, Alejo Jesús Orlando. (2014). Colombia: Revista Tributación. Pág. 43 a 58.

Flórez, Edmundo. (2014). Colombia: Manual contable en la implementación de las NIIF. Ecoe Ediciones.

_____. (2013). Las normas de contabilidad en las microempresas y ejercicios de análisis de los efectos de las NIIF.

Franco, W. (2013) Las normas de contabilidad en las microempresas y ejercicios de análisis de los efectos de las NI IF (pág. 77). Bogotá: Actualícese. Baker Tilly Colombia Consulting

Franco, Rafael y otro. Contabilidad Tributaria un Enfoque de Armonización. Editorial Nueva Legislación. Colombia

García, R. Javier. (*s.f.*). Diferencias temporales impuesto diferido. Colombia.

García, Q. José L. (2011). Impuesto a las Ganancias - NIIF PYMES (Sección 29) http://armonizacioncontable.blogspot.com.co/2011/12/impuesto-las-ganancias-niif-pymes.html.

Gil Henao, Marisol, Ochoa Flórez, Jhon Wilson. (2014). Impuesto Diferido bajo NIIF: Impacto en empresas intensivas en propiedades, planta y equipos. Maestría en Administración Financiera Escuela de Economía y Finanzas – Universidad EAFIT. Medellín https://repository.eafit.edu.co/bitstream/handle/10784/7482/Marisol_GilHenao_Jhon Wilson_OchoaFlorez2015.pdf?sequence=2.

Osorio Suárez, William. (*s.f.*). No contabilizar el impuesto diferido sobre la renta diferido incide en la tarifa efectiva de tributación. [en línea]. http://www.gerencie.com/no-contabilizar-el-impuestosobre-la-renta-diferido-incide-en-la-tarifa-efectiva-detributacion.html?utm_ source=feedburner&utm_medium=email&utm_campaign=Feed%3A+gerencie +%28Gerencie.com%29.

Ramírez, Helio Fabio - Suárez, Luis Eduardo. (2012) - Guía NIIF para PYMES. www.unilibre.edu.co/Bogota/images/stories/libros/guianiff.pdf.(2012)

Revista Colombiana de Contabilidad. (2014). Colombia: ASFACOP – Asociación Colombiana de Facultades de Contaduría Pública.

Rincon, C. G. (2012). Estándares Internacionales en Contabilidad EIC. Bogotá D.C: Ediciones de la U.

Rodríguez, Barrera Roberto (2014). Contabilidad Fiscal Diseño e implementación. Tax Editores. México.

Superintendencia de Sociedades. (2014). Guía práctica para elaborar el estado de situación financiera de apertura bajo NIIF PYMES. Bogotá. http://www.supersociedades.gov. co/asuntos-economicos-y-contables/Documents/GuiaPractica.pdf.

Vargas, Restrepo Carlos Mario. (2011). Contabilidad Tributaria. Ecoe Ediciones. Colombia.