

**EFFECTOS DEL RECONOCIMIENTO DEL IMPUESTO DIFERIDO DE ACUERDO CON LOS
CAMBIOS QUE TRAE LA ADOPCIÓN DE NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN
FINANCIERA EN EMPRESAS MANUFACTURERAS PERTENECIENTES AL GRUPO NRO.1
DEL MUNICIPIO DE TULUÁ.**

CASO DE ESTUDIO: NUTRIUM S.A.S.

MARÍA ALEJANDRA CASTRO GIL

Cód. 201255743

JULIÁN ANDRÉS SOTO CASAS

Cód. 201256108



UNIVERSIDAD DEL VALLE SEDE TULUÁ

FACULTAD DE CIENCIAS DE LA ADMINISTRACIÓN

PROGRAMA ACADÉMICO DE CONTADURÍA PÚBLICA

TULUÁ, VALLE DEL CAUCA

2017

**EFFECTOS DEL RECONOCIMIENTO DEL IMPUESTO DIFERIDO DE ACUERDO
CON LOS CAMBIOS QUE TRAE LA ADOPCIÓN DE NORMAS
INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA EN EMPRESAS
MANUFACTURERAS PERTENECIENTES AL GRUPO NRO.1 DEL MUNICIPIO
DE TULUÁ.**

CASO DE ESTUDIO: NUTRIUM S.A.S.

MARÍA ALEJANDRA CASTRO GIL

Cód. 201255743

JULIÁN ANDRÉS SOTO CASAS

Cód. 201256108

Trabajo de Grado

Director: Carlos Enrique Betancourt



UNIVERSIDAD DEL VALLE SEDE TULUÁ

FACULTAD DE CIENCIAS DE LA ADMINISTRACIÓN

PROGRAMA ACADÉMICO DE CONTADURÍA PÚBLICA

TULUÁ, VALLE DEL CAUCA

2017

Nota de aceptación:

Firma del jurado

Firma del jurado

Tuluá, 19 de Mayo de 2017

DEDICATORIAS

Este logro, este peldaño que escalo es fruto del esfuerzo, la dedicación y el sacrificio. Por esto lo dedico a mi familia, que son quienes me han formado resaltando la importancia de estas cualidades, las cuales me hacen luchar por lo que siento merecer.

María Alejandra Castro Gil

Este trabajo lo dedico a mi madre quien me acompañó siempre en este proceso, quien estuvo para darme los alientos cuando los necesitaba e hizo de mí una persona que tuviera como pilar principal la educación. A ella mil gracias por toda su comprensión y apoyo.

Julián Andrés Soto Casas

AGRADECIMIENTOS

Las gracias sean todas para Dios, que es quien hace todo posible, pues me ha brindado una familia que me ha apoyado incondicionalmente en este proceso de formación, y en todos los procesos; me ha puesto en el camino los mejores compañeros y amigos de vida universitaria, quienes me han enseñado incluso más que muchos docentes, y a él le agradezco los maestros que me brindaron las mejores herramientas para hacer de mí una profesional digna de ser Univalluna; también a él le agradezco el haber cruzado por mi camino a mi cómplice y compañero de labores académicas y no académicas, mi compañero de trabajo de grado que tanta paciencia me ha tenido. Y que mayor motivo para agradecerle a él por esa maravillosa persona que ha puesto a mi lado como pareja, quien me llena de alientos cuando siento desfallecer y me convence de que yo sí puedo, que solo es cuestión de hacer un pequeño esfuerzo adicional. Por todos esos compañeros de viaje, quienes han hecho de esta experiencia un recorrido más agradable a Dios gracias.

María Alejandra Castro Gil

Quiero agradecer a todas las personas que apoyaron mi proceso universitario. A los docentes por todo el conocimiento que hoy me hacen estar más cerca de ser profesional, a mis compañeros de clase por ser una fuente valiosa de conocimiento y de amistad. A mi compañera Alejandra por todo su conocimiento y entrega en este trabajo. A Wilson por apoyarme en el proceso de crecer como profesional. Y a todas las aquellas personas que pusieron su granito de arena para que yo pudiera llegar a este punto. Les estaré inmensamente agradecido siempre.

Julián Andrés Soto Casas

TABLA DE CONTENIDO

1. TÍTULO	11
2. ANTECEDENTES	11
3. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA:	13
3.1 FORMULACIÓN DEL PROBLEMA:	16
3.2 SISTEMATIZACIÓN DEL PROBLEMA:	16
4. JUSTIFICACIÓN:	17
5. OBJETIVOS	19
5.1 OBJETIVO GENERAL:.....	19
5.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS:	19
6. MARCO REFERENCIAL	20
6.1 MARCO TEÓRICO	20
6.2 MARCO NORMATIVO	24
6.3 MARCO CONCEPTUAL	29
6.4 MARCO CONTEXTUAL	32
7. METODOLOGÍA	33
7.1 TIPO DE INVESTIGACIÓN	33
7.2 DISEÑO METODOLÓGICO.....	33
7.3 MÉTODO DE INVESTIGACIÓN.....	34
7.4 TÉCNICAS DE RECOLECCIÓN DE LA INFORMACIÓN	35
7.5 ACTIVIDADES DE LA INVESTIGACIÓN	35
8. CAPÍTULO I	37
EL IMPUESTO DIFERIDO EN COLOMBIA: UN ACERCAMIENTO A SU RECONOCIMIENTO BAJO LA NORMATIVIDAD COLOMBIANA EN LAS GRANDES EMPRESAS.	37
8.1 IMPUESTO DE RENTA EN COLOMBIA	38
8.1.1 CARACTERÍSTICAS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA	39
8.1.2 ELEMENTOS DE LA OBLIGACIÓN SUSTANCIAL DEL IMPUESTO DE RENTA:	40
8.1.3 IMPUESTOS POR PAGAR	42
8.1.4 RENTA PRESUNTIVA	44

8.2	CONCILIACIONES ENTRE LO CONTABLE Y LO FISCAL	51
8.2.1	OBJETIVOS DE LA CONTABILIDAD	51
8.2.2	OBJETIVOS DE LA FISCALIDAD	52
8.2.3	DIFERENCIAS TEMPORALES.....	58
8.2.3.1	DIFERENCIA TEMPORAL DEDUCIBLE	60
8.2.3.2	DIFERENCIA TEMPORAL GRAVABLE	60
8.2.4	DIFERENCIAS PERMANENTES	61
8.3	IMPUESTO DIFERIDO DE RENTA (MÉTODO DEL DIFERIDO)	63
8.3.1	MÉTODO DEL DIFERIDO	64
8.3.2	IMPUESTO DIFERIDO DÉBITO	65
8.3.3	IMPUESTO DIFERIDO CRÉDITO	65
8.3.4	CONTABILIZACIÓN DE LAS DIFERENCIAS TEMPORALES Y PERMANENTES Y RECONOCIMIENTO DEL IMPUESTO DIFERIDO	66
8.3.4.1	CONTABILIZACIÓN DE LAS DIFERENCIAS TEMPORALES DEDUCIBLES	70
8.3.4.2	CONTABILIZACIÓN DE LAS DIFERENCIAS TEMPORALES GRAVABLES	76
9.	CAPÍTULO II	80
	CAMBIOS SIGNIFICATIVOS POR EFECTOS DE LA CONVERGENCIA A NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA QUE PUEDAN AFECTAR LOS RUBROS DEL IMPUESTO DIFERIDO.	80
9.1	INTRODUCCIÓN	80
9.2	CAMBIOS EN LOS ACTIVOS.....	81
9.2.1	PROPIEDAD PLANTA Y EQUIPO	82
9.2.1.1	VALORACIÓN	84
9.2.1.2	VIDA ÚTIL	92
9.2.2	CARTERA	102
9.3	CAMBIOS EN MATERIA DE IMPUESTOS	105
9.3.1	CAMBIOS EN EL RECONOCIMIENTO DEL IMPUESTO	105
9.3.2	IMPUESTO DIFERIDO	105
9.3.2.1	MÉTODO DE PASIVO	109
10.	CAPÍTULO III	118
	EFFECTOS GENERADOS EN LOS ESTADOS FINANCIEROS CON EL RECONOCIMIENTO DEL IMPUESTO DIFERIDO BAJO NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA EN ALGUNAS EMPRESAS MANUFACTURERAS DEL GRUPO NO.1 DEL MUNICIPIO DE TULUÁ.	118

10.1	EFFECTOS FINANCIEROS:	119
10.1.1	AUMENTO DE LOS ACTIVOS:	119
10.1.1.2	INCREMENTO DE LA PROPIEDAD PLANTA Y EQUIPO POR VALORIZACIONES	122
10.1.2	DETRIMENTO PATRIMONIAL:	125
10.2	CASO DE ESTUDIO NUTRIUM	130
11.	CONCLUSIONES	139
12.	BIBLIOGRAFÍA	142

LISTA DE TABLAS

Tabla 1 - Renta presuntiva hasta 1989.....	45
Tabla 2 - Renta Presuntiva de 1990- 1995	46
Tabla 3 - Renta presuntiva 1996 - 1998.....	46
Tabla 4 - Diferencias conciliatorias temporales y permanentes	56
Tabla 5 - Ejemplo diferencia permanente.....	62
Tabla 6 - Ejemplo 2 diferencia permanente.	63
Tabla 7 - Ejemplo de contabilización diferencia temporal deducible.....	70
Tabla 8 - Ejemplo de contabilización diferencia temporal deducible 2.....	71
Tabla 9 - Ejemplo de contabilización diferencia temporal deducible 3.....	72
Tabla 10 - Ejemplo de contabilización diferencia temporal deducible 4.....	72
Tabla 11 - Ejemplo 2 de contabilización diferencia temporal deducible	73
Tabla 12 - Ejemplo 2 de contabilización diferencia temporal deducible 2	75
Tabla 13 - Ejemplo de contabilización diferencia temporal gravable	77
Tabla 14 - Ejemplo de contabilización diferencia temporal gravable 2	77
Tabla 15 - Ejemplo de contabilización diferencia temporal gravable 3	78
Tabla 16 - Ejemplo de contabilización diferencia temporal gravable 4	78
Tabla 17 - Valoración inicial.....	86
Tabla 18 - Impuesto diferido gravado, valoración de activos.....	90
Tabla 19 - Impuesto diferido gravado, valoración de activos.....	90
Tabla 20 - Ejemplo vida útil deducible.....	93
Tabla 21 - Ejemplo vida útil Año 0	95
Tabla 22 - Ejemplo vida útil Año 1	95
Tabla 23 - Ejemplo vida útil Año 2	95
Tabla 24 - Ejemplo vida útil Año 3	96
Tabla 25 - Ejemplo vida útil Año 4	96
Tabla 26 - Ejemplo vida útil Año 5	96
Tabla 27 - Ejemplo vida útil Año 6	97
Tabla 28 - Ejemplo vida útil Año 7	97
Tabla 29 - Ejemplo vida útil Año 8	97
Tabla 30 - Ejemplo vida útil Año 9	98
Tabla 31 - Ejemplo vida útil Año 10	98
Tabla 32 - Ejemplo vida útil Año 11	98
Tabla 33 - Ejemplo vida útil Año 12	99
Tabla 34 - Ejemplo vida útil Año 13	99
Tabla 35 - Ejemplo vida útil consolidado	100
Tabla 36 - Ejemplo de cartera.....	103
Tabla 37 - Ej. Cartera prov. Gral.....	103

Tabla 38 - Ej. Cartera prov. Individual.....	103
Tabla 39 - Ejemplo cartera contabilización	104
Tabla 40 - Ejemplo cartera contabilización 2	104
Tabla 41 - Comparativo NIC 12 Original NIC 12 Revisada.....	108
Tabla 42 - Método del pasivo Año 1	110
Tabla 43 - Método del pasivo Año 2	111
Tabla 44 - Método del pasivo Año 3	112
Tabla 45 - Método del pasivo Año 4	112
Tabla 46 - Método del pasivo Año 5	112
Tabla 47 - Método del pasivo consolidado	113
Tabla 48 - Contabilización método diferido	114
Tabla 49 - Paralelo Niif y norma colombiana.....	115
Tabla 50 - Paralelo métodos.....	116
Tabla 51 - Ejemplo de Activos por ID - Renta	120
Tabla 52 - Ejemplo de Activos por ID – Pérdida y Beneficio.....	120
Tabla 53 - Ejemplo de Activos por ID - Estado de Resultado.....	121
Tabla 54 - Ejemplo de Activos por ID - Contabilización Año 1.....	121
Tabla 55 - Ejemplo de Activos por ID - Contabilización Año 2.....	121
Tabla 56 - Ejemplo de Activos por ID - Contabilización Año 3.....	121
Tabla 57 - Ejemplo de Activos por ID - Contabilización Año 4.....	122
Tabla 58 - Ejemplo de Activos por ID - Contabilización Año 5.....	122
Tabla 59 - Ejemplo ID por Valorización A2013	123
Tabla 60 - Ejemplo ID por Valorización Año 2014	124
Tabla 61 - Ejemplo ID por Valorización - Activos Fijos	124
Tabla 62 - Ejemplo ID por Valorización Comparación	124
Tabla 63 - Ajustes que impactan las cuentas	126
Tabla 64 - Estado Inicial 31 diciembre de 2013	127
Tabla 65 - Ajustes por adopción de estándares internacionales.....	127
Tabla 66 - Reconocimiento del Impuesto Diferido	128
Tabla 67 - Cálculo de Impuesto Diferido.....	128
Tabla 68 - Consolidación, impuesto diferido por valorización de activos fijos.....	129
Tabla 69 - Variaciones Significativas por Impuesto Diferido	129

TABLA DE ILUSTRACIONES

Ilustración 1 - Diferencias contables y permanentes	66
Ilustración 2 - Impuesto Dif. Deb Mét. Dif.....	75
Ilustración 3 - Impuesto diferido por pagar.....	79
Ilustración 4 - Impuesto Dif. Por pagar Mét. Pas.	101
Ilustración 5 - Impuesto Dif. Por Pagar Mét. Pas. 2	115
Ilustración 6 - Cuentas por Cobrar	133
Ilustración 7 - Activos por Impuesto Diferido:	134
Ilustración 8 - Propiedad Planta y Equipo:	135
Ilustración 9 - Activos PPyE	136
Ilustración 10 - Pasivos por Impuesto Diferido:	136
Ilustración 11 - Patrimonio:	137

RESUMEN

El impuesto diferido es un concepto al que no se le ha dado la importancia que es debida. Tema que no es ajeno a las empresas tulueñas; las cuales aún no reconocen el papel fundamental que tiene este rubro en los estados financieros de las empresas. A pesar de que el reconocimiento de este se encontraba regulado en el decreto 2649, no se hacía un adecuado reconocimiento, hecho que altera la información financiera de la empresa, reflejando erróneamente los activos y pasivos de la empresa, e incluso la tasa efectiva a tributar.

Es solo con la implementación de las normas internacionales de información financiera, particularmente con la NIC 12, que el impuesto diferido es resaltado, y más aún porque el impacto de este en los estados financieros se hace más fuerte a causa de la implementación de estas mismas normas; esto se puede evidenciar con mayor fuerza en las empresas que presentan un volumen de activos fijos importante, pues con los nuevos estándares de reconocimiento, valoración, medición de vida útil, entre otros este tiende a incrementar. Además de estos cambios, también se presenta el cambio de método para el reconocimiento del impuesto diferido, el cual pasa del método del diferido, al método del pasivo, lo que hace que esta información de cuáles son los recursos de la empresa y cuánto se deberá de tributar por estos recursos sea más oportuna. Finalmente se logra identificar, como consecuencia de estos cambios desde una mirada global en las organizaciones un detrimento del patrimonio de los propietarios de la empresa.

ABSTRACT

The deferred tax is a concept that the people and companies of Tulua do not give the importance that it deserves. These companies do not recognize the fundamental role that this item has in their financials. Although this is regulated in the Decree 2649, it does not have proper appreciation. This fact changes the financial information of the companies, generating mistakes in the assets, liabilities and the effective tax rate financial reports.

Only with the application of the international reporting accounting standards, particularly with NIC 12 is that the deferred tax is really observed, because its impact on the financial statements is accentuated by the implementation of the standards themselves. This can be seen more strongly in companies with a significant volume of fixed assets, given that the new standards of recognition, valuation, measurement of useful life, among others tend to increase it. In addition to these changes, the method change for the recognition of deferred tax is also presented, moving from the deferred method to the liability method, which makes more accurate the information of what are the resources of the company and how much should be taxed for these resources. Finally, because of these changes it is possible to identify, from a global view in the organizations a detriment of the equity of the owners of the company.

1. TÍTULO

Efectos del reconocimiento en el impuesto diferido de acuerdo con los cambios que trae la adopción de normas internacionales de información financiera en empresas manufactureras pertenecientes al grupo nro.1 del municipio de Tuluá.

Caso de estudio: Nutrium S.A.S.

2. ANTECEDENTES

Los impactos que acarrea una convergencia a la normatividad internacional en área contable fueron revisados en un estudio realizado por la superintendencia de sociedades en el año 2011, el cual estuvo estructurado en cuatro fases, donde se permite presentar los efectos de realizar dicha convergencia en las empresas reales. En dicho estudio se dice que la NIC 12 que hace referencia al impuesto a las ganancias, tiene un alto impacto en las organizaciones, presentándose grandes cambios sobre todo en las empresas con gran cantidad de activos fijos.

EL profesor José Alonso Carvalho (1997) realiza un trabajo adelantado a las características normativas del país en ese momento, pues por medio de este texto denominado “El impuesto de renta diferido en la Legislación Colombiana” hace un análisis del manejo del impuesto diferido en Colombia, y permite identificar algunas discrepancias con las normas internacionales en ese momento. Incluyendo también una completa revisión de la norma tributaria contenida en el estatuto tributario, donde se analizan las diferencias entre lo contable y lo fiscal, y los impactos que esto tiene en la contabilidad.

El profesor chileno German Pinto (2008) realiza la publicación “Diferencias en el tratamiento contable y tributario de los instrumentos financieros que dan lugar al impuesto diferido” allí se describe y se presenta la relación de los instrumentos financieros, sus características y su relación con dicho concepto.

La profesora Nohora del Pilar Bohórquez Forero (2015) en su publicación “Implementación de norma internacional de inventarios en Colombia” para la revista Innovar la Universidad Nacional De Colombia habla sobre las implicaciones impositivas de aplicar la NIC 2, abordando el impuesto diferido, y relacionando los inventarios con la NIC 12 que habla sobre el impuesto a las ganancias, este estudio nos da una visión más amplia sobre la relación que pretende ahondar esta investigación acerca de los activos y los impuestos diferidos.

El Auditor y Consultor Manuel Rejón para la Revista Contable de España (2016) realiza la publicación “Reconocimiento de activos por impuestos diferidos no realizadas (modificaciones a la NIC 12), es un trabajo muy actual que plantea las modificaciones realizadas en la NIC 12 que precisamente tienen que ver con el reconocimiento de los activos, tema central de la investigación.

3. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA:

Colombia desde su apertura económica en los años 90 se propuso ser un país en condiciones competitivas, desde ese momento ha dirigido esfuerzos para mejorar su estructura y su forma de operación desde varios sectores (Subgerencia Cultural del Banco de la República, 2015). El sector empresarial ha sido uno de los más influenciado por esta apertura (Admartínez, 2009. De acuerdo a lo anterior, si las empresas colombianas ya están compitiendo con extranjeras la legislación colombiana se tenía que pensar un cambio en términos de la comparabilidad de la información que emitían estas empresas, es decir, implementar una normatividad para que realmente existiese un lenguaje que permitiera contrastar la información de una empresa a otra. Así fue, como el gobierno colombiano por medio de la ley 1314 de 2009 establece que en Colombia se deben adoptar las Normas Internacionales De Información Financiera. Pero, la aplicación de estándares internacionales en la contabilidad colombiana puede acarrear muchas consecuencias y generar un gran impacto en las operaciones de los entes económicos afectados. Según el estudio “Diagnóstico Sobre Los Impactos Contables Y Financieros De Los Estándares Internacionales De Contabilidad E Información Financiera En Las Empresas Del Sector Real” de la superintendencia de sociedades se lograron identificar impactos significativos derivados de esta convergencia, entre los que se evidencia un cambio en la valoración de activos, y su implicación en el registro de los impuestos diferidos.

Si se hace una revisión de los decretos 2160 de 1986, 2649 de 1993 y la NIC 12 1996 se observa que el impuesto diferido de renta registra las diferencias temporales entre el tratamiento para los resultados fiscales y los resultados contables obtenidos al fin del ejercicio. Entonces, la diferencia temporal entre el impuesto de renta obtenido por la aplicación de las normas tributarias y el impuesto obtenido de la aplicación de la regulación contable da lugar al impuesto diferido.

La introducción de las Normas Internacionales de la Información Financiera trae igualmente cambios para el tratamiento de la contabilización del impuesto diferido. Aunque en la normatividad colombiana se decreta el reconocimiento del impuesto diferido en los artículos 67 y 78 del decreto 2649, hay muchas empresas colombianas que no hacen un adecuado reconocimiento de este e incluso utilizan otros métodos para registrar las diferencias temporales (Carvahlo, 1997, p. 99), Aunque “...podría generar descapitalizaciones por distribución de utilidades sobrestimadas, ya que al revertir la diferencia se generarán impuestos a pagar que no fueron causados” (Gil y Ochoa, 2014, pág. 21). Otras empresas que si reconocían el impuesto diferido conforme a lo establecido en la normatividad colombiana, que establece que este impuesto se debe de reconocer en el estado de resultados, al hacer la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera este método debe de ser cambiado por el método del pasivo, el cual establece que el impuesto diferido deberá ser reconocido en el estado de situación financiera (anterior balance general) y no en el estado de resultados integral, esto trae consigo impactos en el patrimonio de los accionistas desde el punto de vista contable.

Adicional a la falta de reconocimiento del impuesto diferido, las empresas que lo han hecho, presentan inconvenientes puesto que el decreto 2649 no es claro en el tratamiento de las diferencias temporales que son las únicas diferencias que le dan lugar al reconocimiento diferido, situación que en ocasiones causa confusión suponiendo que el impuesto diferido se debe de reconocer ante la diferencia entre la utilidad comercial y la renta fiscal sin tener en cuenta el tipo de diferencia que se presenta. Se considera que esta convergencia a Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) podría ayudar a las empresas a un mejor reconocimiento de estas diferencias siempre presentes entre lo contable y lo fiscal por su detallada descripción en los rubros que influyen en el reconocimiento del impuesto diferido.

Se debe reconocer que una diferencia notable está en la periodicidad de las normas emitidas para cada campo – contable y fiscal- por ejemplo, en el área contable podemos observar que después de los decretos 2649 y 2650 de 1993 apenas en el año 2009 se hicieron cambios en la normatividad con la adopción a los estándares internacionales, en cambio las reformas tributarias ascienden a doce en ese mismo período. (Gil y Ochoa, 2014), esta situación también afecta las tasas imponibles sobre las ganancias, y esto también tiene importancia en esta investigación, dado que el impuesto diferido se calcula sobre ese impuesto a las ganancias, calculadas con esas tasas las cuales no se mantienen constantes, pero al momento de calcular el impuesto diferido, algunas empresas las dejan constantes, lo cual altera la realidad de la situación financiera.

Uno de los impactos más grandes de la convergencia a NIIF por parte de las empresas colombianas está en el rubro de los activos, un ejemplo claro es el valor razonable que consiste en sustituir el costo de un elemento por el costo atribuido, es decir, el valor que se está dispuesto a pagar por adquirir ese elemento, por lo tanto, situaciones como valorizaciones aumentarán el valor de dichos activos, el estudio “Diagnóstico Sobre Los Impactos Contables Y Financieros De Los Estándares Internacionales De Contabilidad E Información Financiera En Las Empresas Del Sector Real” realizado por la superintendencia de sociedades expresa que los efectos directos de esta norma (valor razonable) podría reflejarse si se revisan los impuestos que se originan por el reconocimiento de nuevos pasivos, equivalente al impuesto diferido, que puede originar las diferencias entre el costo atribuido y el costo fiscal o valor patrimonial de los activos – propiedades, planta y equipo-, en especial porque el costo se incrementaría por las valorizaciones acumuladas por la empresa o por nuevas valorizaciones, separándose, posiblemente por la significancia de su valor, del costo fiscal o valor patrimonial. En ese sentido se debe determinar la magnitud del impacto sobre los activos, por lo tanto, se hace necesario revisar las consecuencias y la importancia del reconocimiento del impuesto diferido, post-convergencia.

Más allá del simple reconocimiento o revisión del registro del impuesto diferido, lo que se pretende es poder conocer cuáles son los efectos directos tanto financieros, como de manejo de la información contable y tributaria que resulta afectada por el cambio de normatividad en Colombia, que, de acuerdo a los antecedentes revisados y expuestos posteriormente en este documento, tales efectos se encuentran ligados con el patrimonio de los accionistas o propietarios de las empresas. De acuerdo a lo anterior se evidencia un desconocimiento de estas relaciones e impactos en las empresas derivado de dichos reconocimientos.

3.1 FORMULACIÓN DEL PROBLEMA:

¿Cuáles son los efectos del reconocimiento del impuesto diferido de acuerdo con los cambios que trae la adopción de las normas internacionales de información financiera en empresas manufactureras pertenecientes al grupo nro.1 del municipio de Tuluá?

3.2 SISTEMATIZACIÓN DEL PROBLEMA:

Para dar respuesta al problema general, se plantean los siguientes interrogantes específicos:

- ¿Cuáles son las diferencias más importantes que se presentan entre las normas contables y las normas fiscales?
- ¿Cuáles son los cambios más significativos en el manejo de los activos después de la adopción de normas internacionales de información financiera?
- ¿Qué diferencias presentan algunas empresas de Tuluá pertenecientes al grupo uno en el tratamiento del impuesto diferido?

4. JUSTIFICACIÓN:

Esta propuesta investigación pretende aportar al conocimiento teniendo en cuenta que lo que se desea es poder comprender el impacto que tiene sobre las empresas el reconocimiento de los impuestos diferidos bajo la aplicación de las normas internacionales, para así conocer cuáles son los efectos directos tanto financieros, como de manejo de la información contable y tributaria que resulta afectada por el cambio de normatividad en Colombia; entonces al ser un tema que se ha abordado en pequeña magnitud en el ámbito local se plantea interesante poder aportar esta información que permita a los empresarios conocer la realidad local y financiera de las empresas, en este caso manufactureras que pueden verse más afectadas por los cambios que les ha conllevado adoptar estos estándares.

De igual manera se debe reconocer que en la Universidad del Valle, existen muy pocas investigaciones sobre el tema y especialmente en la Sede Tuluá, el tema aún no ha sido tratado, por lo tanto, se considera como un aporte significativo para los estudiantes de Contaduría Pública poder contar con nuevo referente que les permita visualizar otras problemáticas y temáticas presentadas en la región sobre las cuales puedan ahondar con nuevas investigaciones que las aborden desde otras perspectivas.

Es de conocimiento general que el tratamiento de algunos conceptos de la profesión contable el manejo financiero difiere del tributario lo que genera diferencias en los valores que se registran en los estados financieros y los contenidos en una declaración de renta, estas diferencias que se dan en los valores si con el pasar del tiempo nunca serán igualadas, se clasificarán como permanentes, pero cuando las diferencias son revertidas en el tiempo se reconocen como temporales, estas dan lugar al impuesto diferido.

Se considera pertinente y útil realizar este estudio aplicado que es de **carácter**

social, en el cual se identifique la situación actual del impuesto diferido (método del diferido) y se logre aducir los cambios que traen consigo y como se debe de tratar los elementos del método del pasivo, de forma que sirva como insumo para la mejor interpretación del tratamiento del impuesto diferido contribuyendo al perfeccionamiento del ejercicio profesional de la contaduría pública y la sociedad en general.

En la ciudad de Tuluá no hay precedentes que permita conocer que ha desarrollado un estudio que describa las implicaciones que ha tenido la adopción normas internacionales de información financiera en las empresas manufactureras de dicha ciudad, en el que también se reconozca el tratamiento de los activos, rubro que más afecta el tratamiento que tendrá impuesto diferido por esto se considera que se deben conocer las prácticas de las empresas manufactureras las cuales por sus características son las más fuertes en propiedad planta y equipo, para caracterizar las políticas utilizadas para el manejo de dichos rubros y poder determinar cómo están relacionadas con los cambios en el impuesto diferido.

5. OBJETIVOS

5.1 OBJETIVO GENERAL:

- Identificar el efecto que tiene reconocer el impuesto diferido, generado por los cambios que trae la adopción de estándares internacionales de información financiera en empresas manufactureras pertenecientes al grupo nro. 1 del municipio de Tuluá. Tomando como caso de estudio la empresa Nutrium S.A.S

5.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS:

- Describir la forma en la cual se ha manejado el impuesto diferido en las empresas del grupo No. 1 de acuerdo a la normatividad colombiana (Decreto 2649).
- Describir los cambios más significativos por efectos de la convergencia a normas internacionales de información financiera que puedan afectar los rubros del impuesto diferido.
- Establecer los efectos generados en los Estados Financieros con el reconocimiento del impuesto diferido bajo Normas Internacionales de Información Financiera en empresas manufactureras del grupo No.1 del municipio de Tuluá. Caso Nutrium S.A.S.

6. MARCO REFERENCIAL

6.1 MARCO TEÓRICO

La Teoría de la Globalización plantea la interdependencia que tienen los países actualmente en muchos campos, además de evidenciar los adelantos tecnológicos que han afectado la vida económica y social del mundo (Reyes, 2001). Esta teoría nos sirve para comprender el porqué de la estandarización de las normas internacionales en el mundo, pues fue una consecuencia de las relaciones económicas que han trazado en el mundo a raíz de la globalización.

El impuesto sobre la renta y la información que de él se requiere, ha sido una inquietud compartida desde hace muchos años, esto sumado a la gran cantidad de reformas fiscales que se han dado en la regulación colombiana y al gran esfuerzo que deben hacer los entes económicos y los profesionales para comprender las nuevas directrices de dichas normas. En la profesión contable las normas tributarias y contables han tenido, tienen y tendrán objetivos diferentes, por lo tanto, sus resultados van a cumplir objetivos particulares. (Carvalho, 1997).

La Teoría de la renta es la más sencilla de las teorías para explicar los supuestos que afectan el impuesto de renta (Alva, 2012). Esta teoría presenta que la renta al ser un producto debe ser periódico y su fuente debe ser perdurable en el tiempo, y también expone que esta fuente además de ser perdurable en el tiempo tendrá la capacidad de seguir produciendo riqueza (Alva, 2012). Estos conceptos aportan al entendimiento del concepto del impuesto de renta que posteriormente se analizará en términos de su estado diferido y las diferencias que presenta con el reconocimiento contable.

A través del tiempo la normatividad colombiana ha tenido variaciones tanto en su regulación como también en la concepción que tienen las personas de su utilidad, para muchas personas la contabilidad no es más que una obligación

exigida por la normatividad, y no es vista como una forma de ayudar a las organizaciones a conocer su realidad económica y su evolución a lo largo de su funcionamiento. En el caso colombiano desde el año 1993 con la expedición del decreto 2649 se establecieron los principios generales de contabilidad generalmente aceptados que en su artículo primero se definían como:

El conjunto de conceptos básicos y de reglas que deben ser observados al registrar e informar contablemente sobre los asuntos y actividades de personas naturales o jurídicas. Apoyándose en ellos, la contabilidad permite identificar, medir, clasificar, registrar, interpretar, analizar, evaluar e informar, las operaciones de un ente económico, en forma clara, completa y fidedigna.

Estos principios regulan la actividad contable en Colombia, y son el soporte y la guía para el accionar de los contadores del país, sin embargo, para el mismo tiempo que se hizo el decreto, Colombia entraba en un proceso de apertura económica y la tan conocida globalización, entonces, Colombia, en aras de homogeneizar sus conceptos contables con los de la legislación internacional establece por medio de la ley 1314 de 2009 que en Colombia empezarán a aplicarse las Normas Internacionales de Información Financiera, esto lo hace a través del decreto 2784 donde expide oficialmente las NIIF, su marco conceptual, sus revelaciones y guías de aplicación. Cabe mencionar que los estándares internacionales clasifican a las empresas en tres grandes grupos y la aplicación de estas normas en pleno estará dispuesto para las empresas clasificadas en el grupo 1.

La regulación trae consigo grandes cambios, cambios en conceptos como el activo y el pasivo, la norma colombiana en el Decreto 2649 de 1993, en el artículo 35 define el activo como: “Un activo es la representación financiera de un recurso obtenido por el ente económico como resultado de eventos pasados, de cuya utilización se espera que fluyan a la empresa beneficios económicos futuros”. En cambio, las normas internacionales de información financiera en el Marco Conceptual para la Información Financiera define el activo como: ...” Un activo es un recurso económico presente controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados. Un recurso económico es un derecho que tiene el potencial de

producir beneficios económicos”. De igual forma, el concepto de pasivo varía según la normatividad que sea estudiado, mientras la normatividad colombiana lo define como “Un pasivo es la representación financiera de una obligación presente del ente económico, derivada de eventos pasados, en virtud de la cual se reconoce que en el futuro se deberá transferir recursos o proveer servicios a otros entes” (Decreto 2649 de 1993. Artículo 36), las normas internacionales de información financiera NIC 37 lo definen como “Un pasivo es una obligación presente, surgida a raíz de sucesos pasados, al vencimiento de la cual, y para cancelarla, la entidad espera desprenderse de recurso que incorporan beneficios económicos”. Esto evidencia que esta convergencia también trae cambios en el enfoque que tiene la contabilidad y en el ejercicio contable, la mayoría de los autores califican el nuevo enfoque como uno más financiero, ya que se pretende una contabilidad que refleje realmente la situación de las empresas a un tiempo determinado, en cuanto al ejercicio contable se modifica debido a los nuevos requerimientos contables, es decir, el cambio en el ejercicio resulta ser una consecuencia de la evolución de dicho enfoque. El profesor Gabriel Tristanco expone cuatro tipos de impacto resultantes de la convergencia a NIIF, primero impactos de tipo funcional, los cuales tienen que ver con los ajustes en la cultura organizacional, en las acciones que debe hacer la dirección de las empresas para crear un plan de implementación que permita a la organización tener una transición sin traumatismos; el segundo tipo de impacto es de tipo financiero y contable, donde se instauran las políticas contables para hacer frente a esta transición con el fin de dar respuesta a los nuevos requerimientos derivados de las nuevas normas; el tercer tipo se da a nivel tecnológico, allí se debe hacer una reestructuración de los sistemas de información contable, donde las interfaces se ajusten a las nuevas condiciones del ejercicio contable; por último presenta el impacto de control, el cual busca realizar un seguimiento y una evaluación a las operaciones contables que permita disminuir la probabilidad de cometer errores de importancia relativa que puedan tener un impacto en el desarrollo de las actividades de la organización o en sus estados financieros.

Dentro de estos efectos unos de los más importantes que resultan de la convergencia a Normas internacionales es el impacto patrimonial que puede generarse de contabilizar el impuesto a las ganancias y el impuesto diferido, establecida por medio de la NIC 12. Gil y Ochoa en su trabajo: Impuesto Diferido bajo NIIF: Impacto en empresas intensivas en propiedades, planta y equipos (2014, p. 4) señalan que:

Uno de los principales efectos esperados por la adopción de las NIIF en compañías intensivas en activos fijos, y que fue validado en el presente análisis, es el impacto negativo al patrimonio de los accionistas por la determinación del impuesto diferido, el cual surge de aplicar las tasas impositivas a las diferencias temporales de los activos y pasivos medidos para fines contables y tributarios.

El enunciado anterior indica que las empresas que tienen una mayor cantidad de activos fijos se ven impactadas en un mayor grado, esto se debe a múltiples variables: la primera tiene relación con los cambios en los métodos de depreciación bajo la norma internacional, los cuales aumentan la brecha entre las diferencias contables y fiscales, la segunda variable corresponde a los cambios en la valoración de dichos activos, los cuales están contenidos en la NIC 16, esta permite escoger entre dos modelos de valoración del activo, uno es el modelo del costo y el otro es el modelo de la revaluación; “el primero deberá determinar el valor de sus Propiedad Planta y Equipo a partir del costo histórico depreciado, sin necesidad de una revaluación, y en el segundo los avalúos solo podrán ser utilizados para determinar si el valor en libros no excede su importe recuperable” (Gil y Ochoa, 2014, Pg. 28). Estos dos tipos de valoraciones tienen implicaciones relacionadas con las disparidades entre la información contable y la fiscal, en el caso de la valoración por revaluación del activo se aumenta el valor de este generando una diferencia que no se podrá revertir, pues esta revaluación afectará únicamente su valor en libros más no cambiará su base fiscal, por lo cual esta diferencia estará siempre presente, en cambio si el tipo de valoración se

realiza por el método del costo, solo habrá diferencias en el método depreciación utilizado en el ámbito contable y en el fiscal generando diferencias que serán conciliadas totalmente en algún momento del tiempo.

Las diferencias encontradas entre la determinación de la utilidad contable y fiscal en períodos diferentes, dan lugar al reconocimiento del impuesto diferido, estas diferencias surgen a raíz de discrepancias de reconocimiento, las cuales señalan que un ingreso reconocido fiscalmente, no necesariamente será reconocido por la contabilidad, o lo que represente un gasto contable, no será deducible en el reconocimiento del impuesto de renta y viceversa, (Corredor, 2010). Es importante reconocer que estas diferencias de reconocimiento de la utilidad entre lo contable y lo fiscal deben de tener la característica de conciliatoria, es decir, que con el tiempo se puedan igualar.

6.2 MARCO NORMATIVO

El marco normativo de este trabajo se basa en la regulación establecida para el reconocimiento y contabilización del impuesto diferido en Colombia y los cambios que conlleva la convergencia a NIIF.

En Colombia inicialmente se definió el concepto del impuesto diferido por medio del artículo 26 del Decreto 2160 de 1986 el cual establece que: “el efecto en el impuesto sobre la renta originado por el reconocimiento de ingresos, costos y gastos para fines tributarios en períodos diferentes de los utilizados para propósitos contables, se debe registrar como impuesto diferido”. Allí se reconoció en primera medida que las diferencias que tiene el reconocimiento de rubros desde lo contable y lo fiscal. Posteriormente el Decreto 2649 de 1993 en su artículo 69 especifica la situación cuando el impuesto diferido se presenta de forma débito:

“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”.

Este artículo indica que el impuesto diferido deberá ser registrado como débito si las diferencias temporarias existentes en el período fiscal podrán ser conciliadas en períodos posteriores y den lugar a un impuesto mayor en el año corriente. Por su parte en el artículo 78 del mismo Decreto establece el caso contrario, es decir, cuando se presenta que el impuesto por pagar es por importe menor en el año corriente, este expresa 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, presenta el caso contrario al artículo 69 del decreto que se viene tratando, debido a que el primero trata del impuesto diferido débito y el artículo 78 trata del impuesto diferido gravado. Todo lo mencionado anteriormente contenido en el Decreto 2649 de 1993, normatividad contable colombiana, pero con la Ley 1314 del 2009 por la cual se regulan los principios y normas de contabilidad e información financiera adoptados por la normatividad internacional acorde a lo establecido en su Artículo 1:

“Con observancia de los principios de equidad, reciprocidad y conveniencia nacional, con el propósito de apoyar la internacionalización de las relaciones económicas, la acción del Estado se dirigirá hacia la convergencia de tales normas de contabilidad, de información financiera y de aseguramiento de la información, con estándares internacionales de

aceptación mundial, con las mejores prácticas y con la rápida evolución de los negocios”

Estas normas de estándares internacionales traen consigo cambios en la aplicación de los procedimientos y técnicas incluyendo las cuales difieren con lo que estaba establecido inicialmente en la normatividad local, pero en esta ley se aclara que, aunque se presenten cambios en la práctica contable, la normatividad tributaria no se debe de afectar por estos cambios, Artículo 4 Ley 1314 de 2009:

“Independencia y autonomía de las normas tributarias frente a las de contabilidad y de información financiera. Reglamentado por el Decreto Nacional 2548 de 2014. Las normas expedidas en desarrollo de esta ley, únicamente tendrán efecto impositivo cuando las leyes tributarias remitan expresamente a ellas o cuando estas no regulen la materia.

De igual manera el artículo 165 de la ley 1607 del 2012 precisa que las normas tributarias serán aplicadas bajo los mismos estándares de medición utilizadas anteriormente, por cuatro años más, posteriores a la implementación de Normas Internacionales de Contabilidad. Para efectos de la presentación de información a entidades como la DIAN.

A su vez, las disposiciones tributarias únicamente producen efectos fiscales. Las declaraciones tributarias y sus soportes deberán ser preparados según lo determina la legislación fiscal.

Únicamente para fines fiscales, cuando se presente incompatibilidad entre las normas contables y de información financiera y las de carácter tributario, prevalecerán estas últimas.

En su contabilidad y en sus estados financieros, los entes económicos harán los reconocimientos, las revelaciones y conciliaciones previstas en las normas de contabilidad y de información financiera”

Este requerimiento abre aún más la brecha entre las diferencias que se presentan entre la información contable y la fiscal, puesto que la normatividad internacional trae consigo cambios que llegan a impactar en la determinación de la utilidad o el valor patrimonial, información que también es tenida en cuenta para la elaboración de la declaración de renta, pero esta última no contempla estos cambio, como

ejemplo, se tiene la vida útil de los bienes materiales de la empresa, pues en la norma internacional se adecúan los periodos de depreciación acorde a la realidad

funcional de los bienes mientras el esquema tributario se mantiene constante ampliando la diferencia entre la vida útil de los activos fijos en los estados financieros y la declaración de renta, generando diferencias temporarias las cuales dan lugar al impuesto diferido.

La ley mencionada anteriormente, Ley 1314 de 2009 es reglamentada por el Decreto 2784 de 2012, sobre el marco técnico normativo para los preparadores de información financiera que conforman el Grupo 1. Dado “Que el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, en el documento de Direccionamiento Estratégico ha propuesto, en su párrafo 48, que las normas de contabilidad e información financiera y de Aseguramiento de la información deben aplicarse de manera diferencial a tres grupos de preparadores de estados financieros: Grupo 1, Grupo 2 y Grupo 3.” (Decreto 2784 de 2012) se hará especial enfoque en el grupo 1, el cual será objeto de esta investigación. El Artículo 1 del Decreto 2784 de 2012, el cual es modificado por el Decreto 3024 de 2013 establece que los preparadores de la información financiera que conformarán el Grupo 1 serán:

- a. Emisores de valores. Entidades y negocios fiduciarios que tengan valores inscritos en el Registro Nacional de Valores y Emisores – RNVE en los términos del artículo 1.1. 1. 1. del Decreto 2555 de 2010;
- b. Entidades y negocios de interés público;
- c. Entidades que no estén en los literales anteriores, que cuenten con una planta de personal mayor a 200 trabajadores o con activos totales superiores a 30.000 salarios mínimos mensuales legales vigentes (SMMLV) y que, adicionalmente, cumplan con cualquiera de los siguientes parámetros:
 - i. Ser subordinada o sucursal de una compañía extranjera que aplique NIIF plenas;
 - ii. Ser subordinada o matriz de una compañía nacional que deba aplicar NIIF plenas;

iii. Ser matriz, asociada o negocio conjunto de una o más entidades extranjeras que apliquen NIIF plenas.

iv. Realizar importaciones o exportaciones que representen más del 50% de las compras o de las ventas respectivamente.

En el caso de entidades cuya actividad comprenda la prestación de servicios, el porcentaje de las importaciones se medirá por los costos y gastos al exterior y el de exportaciones por los ingresos. Cuando importen materiales para el desarrollo de su objeto social, el porcentaje de compras se establecerá sumando los costos y gastos causados en el exterior más el valor de las materias primas importadas. Las adquisiciones y ventas de activos fijos no se incluirán en este cálculo.

Así mismo, este decreto 2784 de 2012 en su Artículo 3 establece el Cronograma de aplicación del marco técnico normativo para los preparadores de información financiera del Grupo 1. “Los primeros estados financieros a los que los preparadores de información financiera que califiquen dentro del Grupo 1, aplicarán el nuevo marco técnico normativo, son aquellos que se preparen con corte al 31 de diciembre del 2015. Esto, sin perjuicio que con posterioridad nuevos preparadores de información financiera califiquen dentro de este Grupo.”, donde se especifica las fechas de preparación, transición, estados de apertura, aplicación y reporte.

El Decreto 1851 de 2013 también reglamenta la Ley 1314 de 2009, sobre el marco técnico normativa (sic) para los preparadores de información financiera que se clasifican en el literal a) del párrafo del artículo 1° del Decreto número 2784 de 2012 y que hacen parte del Grupo 1 nombrados anteriormente; en este se decreta el Ámbito de aplicación, Marco técnico normativo para los preparadores de información financiera que se clasifican dentro del literal a) del párrafo del artículo 1° del Decreto número 2784 de 2012, Cronograma de aplicación y vigencia; pero, a pesar de buscar una homogeneidad para la información

financiera y la intencionalidad de poner a Colombia en este mismo contexto global, adoptando las normas internacionales de información financiera, estas han sido adaptadas y se han realizado modificaciones de acuerdo al decreto 3023 de 2013, donde se modifica parcialmente el marco técnico normativo de información financiera para los preparadores de la información financiera que conforman el Grupo 1; esta ley trae anexo un cuadro explicativo donde señala el tema y la NIIF que serán modificados. Estos decretos reglamentarios, están compilados en el Decreto 2420 de 2015 modificado por el Decreto 2496 de 2015.

Las Normas Internacionales en lo que compete al impuesto diferido, presenta las instrucciones para su contabilización en la NIC 12 Impuesto sobre las Ganancias "...La NIC 12 prohíbe el método del diferimiento y exige la aplicación de otra variante del método del pasivo, conocido como método del pasivo basado en el balance" (NIC 12), entonces, la norma internacional modifica los procesos tradicionales presentados en la normatividad colombiana.

6.3 MARCO CONCEPTUAL

Impuesto Corriente: es la cantidad a pagar (recuperar) por el impuesto sobre las ganancias relativa a la ganancia (pérdida) fiscal del ejercicio. (NIC 12, párrafo 5)

Pasivos por impuestos diferidos: son las cantidades de impuestos sobre las ganancias a pagar en ejercicios futuros, relacionadas con las diferencias temporarias imponibles. (NIC, Párrafo 5).

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

- (a) las diferencias temporarias deducibles;
- (b) la compensación de pérdidas obtenidas en ejercicios anteriores, que todavía no hayan sido objeto de deducción fiscal; y

(c) la compensación de créditos no utilizados procedentes de ejercicios anteriores. (NIC, Párrafo 5).

Diferencias temporarias: son las divergencias que existen entre el importe en libros de un activo o un pasivo y el valor que constituye la base fiscal de los mismos. Las diferencias temporarias pueden ser:

(a) diferencias temporarias imponibles, que son aquellas diferencias temporarias que dan lugar a cantidades imponibles al determinar la ganancia (pérdida) fiscal correspondiente a ejercicios futuros, cuando el importe en libros del activo sea recuperado o el del pasivo sea liquidado; o bien

(b) diferencias temporarias deducibles, que son aquellas diferencias temporarias que dan lugar a cantidades que son deducibles al determinar la ganancia (pérdida) fiscal correspondiente a ejercicios futuros, cuando el importe en libros del activo sea recuperado o el del pasivo sea liquidado.

Activo: Es un recurso controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados y del que la entidad espera obtener, en el futuro, beneficios futuros. (NIC 38.8)

Reconocimiento Contable: Proceso de incorporación, en el balance [estado de situación financiera] o en el estado de resultados [estado del resultado integral], de una partida que cumpla la definición del elemento correspondiente y que satisfaga los siguientes criterios para su reconocimiento:

(a) que sea probable que cualquier beneficio económico asociado con la partida llegue a, o salga de la entidad, y

(b) el elemento tiene un costo o valor que pueda ser medido con fiabilidad.

(Extraído de las Normas internacionales)

Gasto (ingreso) por el impuesto a las ganancias: Importe total que, por este concepto, se incluye al determinar la ganancia o pérdida neta del periodo,

conteniendo tanto el impuesto corriente como el diferido. El gasto (ingreso) por el impuesto a las ganancias comprende tanto la parte relativa al gasto (ingreso) por el impuesto corriente como la correspondiente al gasto (ingreso) por el impuesto diferido. (NIC 12.5 y 12.6)

Medición: Proceso de determinación de los importes monetarios por los que se reconocen y llevan contablemente los elementos de los estados financieros, para su inclusión en el balance [estado de situación financiera] y el estado de resultados [estado del resultado integral]. (F.99)

Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF): Normas e Interpretaciones adoptadas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). Esas Normas comprenden:

(a) Normas Internacionales de Información Financiera;

(b) las Normas Internacionales de Contabilidad; y (c) las Interpretaciones desarrolladas por el Comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de Información Financiera (CINIIF) o el antiguo Comité de Interpretaciones (SIC). (NIC 1.7, NIC 8.5)

Reclasificación de ajustes: Importes reclasificados en el resultado en el periodo corriente que fueron reconocidos en otro resultado integral en el periodo corriente o en periodos anteriores. (NIC 1.7)

Año Gravable: Periodo de tiempo comprendido entre el primero de enero y el 31 de diciembre, respecto del cual se deben cumplir obligaciones tributarias por la ocurrencia de ciertos hechos generadores de tributos durante su vigencia. Se refiere al periodo respecto del cual se debe declarar y pagar un tributo. (Secretaría Distrital de Hacienda).

6.4 MARCO CONTEXTUAL

Este trabajo se enfocará en las empresas manufactureras pertenecientes al grupo número uno de acuerdo a la clasificación de empresas para la convergencia, estas estarán ubicadas en la ciudad de Tuluá.

7. METODOLOGÍA

A continuación, se plantea el tipo de investigación a desarrollar y la metodología que se utilizará para elaborar este trabajo, exponiendo las actividades, instrumentos y procesos que se llevarán a cabo para cumplir con los objetivos mencionados anteriormente.

7.1 TIPO DE INVESTIGACIÓN

El tipo de investigación que se utilizará en esta monografía es descriptivo, teniendo en cuenta su finalidad es comprender el funcionamiento de variables y conceptos de la contabilidad internacional y la forma en que esta difiere con la colombiana, se estudiarán de forma individual, enfatizando en el reconocimiento y valoración de los activos para poder reconocer el efecto que tiene cada una en el manejo del impuesto diferido una vez adaptadas las normas internacionales de información financiera en las empresas del grupo No. 1 del municipio de Tuluá.

7.2 DISEÑO METODOLÓGICO

El diseño metodológico utilizado en esta investigación es de tipo no experimental. Hernández, Fernández y Baptista en la quinta edición definen el diseño metodológico no experimental como:

La investigación que se realiza sin manipular deliberadamente variables. Es decir, se trata de estudios donde **no** hacemos variar en forma intencional las variables independientes para ver su efecto sobre otras variables. Lo que hacemos en la **investigación no experimental** es observar fenómenos tal como se dan en su contexto natural, para posteriormente analizarlos. (2010, p. 149)

De acuerdo a la definición anterior, esta investigación tiene un diseño metodológico no experimental teniendo en cuenta que los efectos en el impuesto diferido, no serán resultado de manipulación de la información por los investigadores, sino que están ya dados por la implementación de las normas internacionales de información financiera, y esta información suministrada por el entorno será analizada y se descrita conforme al impacto que tienen sobre otras variables.

Los diseños no experimentales pueden ser de dos tipos transeccionales o longitudinales en el caso de esta monografía es de tipo transeccional,..." Los diseños de investigación transeccional o transversal recolectan datos en un solo momento, en un tiempo único. Su propósito es describir variables y analizar su incidencia e interrelación en un momento dado" (Hernández, 2010, p. 151). El concepto anterior se ajusta totalmente al tipo de investigación que se pretende desarrollar, ya que se intenta revisar el manejo del impuesto diferido de acuerdo a los cambios que presenta el manejo de los activos bajo la norma colombiana y su convergencia a normas internacionales, utilizando un punto específico en el tiempo y se pretende poder describir cuáles son las afectaciones que tiene sobre dichos rubros. Igualmente es importante aclarar que los diseños transeccionales tienen se dividen en tres: exploratorios, descriptivos y correlacionales-causales, haciendo la respectiva revisión este trabajo de investigación se ajusta al tipo correlacional-causal, este tipo de investigación presenta la relación entre dos o más variables y además permite evidenciar cuáles son las causas de dichas relaciones.

7.3 MÉTODO DE INVESTIGACIÓN

Para el desarrollo de la investigación se utilizará el método de investigación inductivo, el cual va de lo particular, a lo general, dado que, se parte del reconocimiento y componentes del impuesto diferido en concreto, su relación con

los activos fijos y los cambios dados por la implementación de las normas internacionales de información financiera. El proceso inductivo explora y describe, y luego genera perspectivas teóricas, es por eso que, más allá de la revisión de la literatura relacionada con el impuesto diferido y los efectos que este pueda presentar por la adopción de las NIIF, se obtendrán resultados reales y se sacarán conclusiones yendo directamente a la realidad de las empresas.

7.4 TÉCNICAS DE RECOLECCIÓN DE LA INFORMACIÓN

La información utilizada para el desarrollo de la investigación será extraída en primera instancia del material bibliográfico y normativo puesto a disposición por el consejo técnico de la contaduría pública y otras entidades reguladoras, para el desarrollo del estudio del efecto real en las empresas del grupo 1 de la ciudad de Tuluá, la información será tomada de la página del Sistema de Información y Reporte Empresarial de la Superintendencia de Sociedades, dado que estas empresas estaban obligadas a presentar su información financiera bajo NIIF en el año 2015.

7.5 ACTIVIDADES DE LA INVESTIGACIÓN

1. Inicialmente se hará una revisión bibliográfica y normativa donde se precise información referente al manejo del impuesto diferido y cuentas que lo afectan.
2. Se identificarán las normas aplicables de los concerniente a la aplicación del impuesto diferido para reconocer las distintas diferencias presentadas en las conciliaciones fiscales – contables.
3. Se estudiarán empresas de la Ciudad de Tuluá que:
 - Se dediquen a actividades manufactureras.

- Se encuentran clasificadas en el grupo No. 1 acorde al estándar internacional según sus características.
 - Sean intensivas en el manejo de activos.
 - Hayan realizado aplicados las NIIF plenas.
 - Presentarán estados financieros bajo NIIF a la superintendencia de sociedades.
4. Se recolectará la información financiera reportada a la superintendencia de sociedades por las empresas seleccionadas para el estudio.
 5. Se analizará la información reportada especialmente en los rubros de los activos, patrimonio y del impuesto diferido.
 6. Se identificará cuál es el efecto del registro y manejo de los activos bajo NIIF y el efecto que causan en el registro del impuesto diferido.
 7. Se explicará el efecto financiero y sobre el patrimonio después de que las empresas adoptaron los estándares internaciones, en las cuentas que afectan el reconocimiento del impuesto diferido.

8. CAPÍTULO I

EL IMPUESTO DIFERIDO EN COLOMBIA: UN ACERCAMIENTO A SU RECONOCIMIENTO BAJO LA NORMATIVIDAD COLOMBIANA EN LAS GRANDES EMPRESAS.

Este capítulo pretende conocer de qué manera se ha manejado el impuesto diferido de acuerdo a la normatividad colombiana, es decir, que lo que se intenta lograr con este capítulo es poder presentar toda la parte conceptual del impuesto diferido, bajo las leyes colombianas que han regido su reconocimiento a lo largo del tiempo. Para poder comprender los cambios que presentan las Normas Internacionales De Información Financiera (NIIF) se hace necesario presentar un punto de partida, es decir, se debe mencionar y estudiar la regulación contable colombiana que sirvió como guía para que las empresas pudiesen aplicar la contabilización y manejo del impuesto de renta y del impuesto diferido.

Para dar cumplimiento al objetivo de este capítulo:

- Se estudiará los diferentes conceptos y elementos que intervienen en el proceso de reconocer el impuesto diferido de renta, esto incluye los componentes de los estados financieros y la función de sus elementos;
- conceptualizar el origen del impuesto diferido por las diferencias entre lo fiscal y lo contable.
- Se analizarán los cambios en la normatividad colombiana (contable y fiscal) y la forma en que afectó a las grandes empresas en el país;
- de igual manera ejemplificar la forma de contabilización del impuesto diferido de manera que ayude a comprender de una manera más profunda el proceso de desarrollo del concepto de impuesto diferido en Colombia.

La profesión contable tiene claro que las normas contables y tributarias del país tienen objetivos distintos, por lo tanto, la información que cada una genera está dirigida a cumplir dichos objetivos. En ese sentido no sólo se genera información financiera sino información tributaria que permitirá al ente económico una correcta determinación del impuesto (Carvalho, 1997)

Para poder comprender el manejo del impuesto diferido, se debe comprender su función dentro de la contabilidad, y dentro del ejercicio de la profesión contable y esto incluye su otra parte fundamental (el ámbito fiscal). En primera medida se reconocerán los distintos conceptos que intervienen en el tema del impuesto diferido y que se considera necesario comprender para lograr dimensionar la necesidad de estudiar el impuesto diferido como una parte vital de los estados financieros en las organizaciones.

8.1 IMPUESTO DE RENTA EN COLOMBIA

Se decide iniciar con este concepto por distintas razones, una se da teniendo en cuenta que el tema central de este trabajo es el impuesto de renta diferido, entonces, se considera necesario comprender de manera profunda cómo se genera en primera medida el impuesto de renta simple para posteriormente comprender cómo llega diferirse, y las repercusiones o efectos que conlleva su tratamiento. Otra razón parte que después de entender la relevancia que tiene el concepto de impuesto de renta y de realizar una investigación de él se evidencia que es un tema que requiere la comprensión de varios factores y definiciones necesarios para lograr el entendimiento total del concepto.

Para comprender el porqué del impuesto de renta se empieza por comprender qué es una obligación tributaria. Las obligaciones tributarias pueden verse como el vínculo jurídico en el cual un sujeto deudor está obligado al cumplimiento de

prestación en términos de impuestos. Albiñana (1992) define a la obligación tributaria como:

“el vínculo jurídico establecido por Ley, en virtud del cual un sujeto deudor ha de pagar una cantidad (cuota) a otro sujeto (acreedor), que es titular de la potestad tributaria, como consecuencia de producirse el supuesto hecho previsto en la propia ley”.

Partiendo de la definición del autor, entonces, se puede afirmar que la obligación tributaria se cumple cuando el sujeto deudor, es responsable de un hecho que como consecuencia le genera el “pago” de una cuota de acuerdo a lo establecido en la normatividad.

8.1.1 CARACTERÍSTICAS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Corredor Alejo (2001), en su libro *Impuesto Sobre la Renta en Colombia* expone varias características del impuesto sobre la renta las cuales se describen a continuación:

- Es un impuesto de orden nacional
- Es un impuesto directo
- Es de naturaleza personal
- Es de período

Tiene la calidad de impuesto porque se establece al contribuyente un impuesto sin que se comprometa que estos recibirán una contraprestación directa a favor. En cuanto al orden nacional es porque tiene cobertura en todo el país y se aplica bajo las mismas condiciones para todos los sujetos del impuesto. Es directo porque grava los rendimientos, a diferencia de los indirectos que gravan el consumo, estos se aplican directamente sobre las ganancias o utilidades. Es personal porque atiende a la situación propia de las personas, como pagadoras

del impuesto, es decir, que acumula el total de las rentas obtenidas, sin discriminar su origen y sobre esta se aplica una sola tarifa. Finalmente, como última característica se dice que el impuesto de renta es periódico puesto que las disposiciones que se expidan sobre este, aplicarán en el año inmediatamente siguiente como una garantía a la aplicación de las normas fiscales.

8.1.2 ELEMENTOS DE LA OBLIGACIÓN SUSTANCIAL DEL IMPUESTO DE RENTA:

- Sujeto activo:

Se le llama sujeto activo al ente administrativo que, en representación del Estado, tiene la facultad y la capacidad para administrar, fiscalizar y recaudar el impuesto. En el caso de Colombia el ente administrador del tributo es la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN).

- Sujeto pasivo:

Es sujeto pasivo de la obligación tributaria es el que jurídicamente debe pagar la deuda tributaria, ya sea propia o de terceras personas (Pugliese, 1939). Entonces, el sujeto pasivo es la persona que está obligada a pagar el impuesto, allí se debe realizar una distinción entre el sujeto pasivo (obligado al pago) y el contribuyente pues puede ser un tercero quien esté obligado a llevar a cabo la cancelación del tributo.

- Hecho generador o imponible:

Es el presupuesto legal o económico previsto en la ley como determinante para que surja la obligación; es decir, es la descripción de una norma que hace que cuando haya un sujeto, se origine la obligación de pagar el impuesto. Un ejemplo para comprender el hecho imponible es con el IVA, el

hecho generador del IVA es la venta de bienes corporales muebles y la prestación de servicios. Aquí cabe hacer referencia al concepto de hecho imponible, y diferenciarlo del hecho generado; el profesor colombiano Alejandro Ramírez, hace distinción entre el concepto de hecho imponible y hecho generador, en el sentido de indicar que hecho imponible es un hecho económico como la renta o el consumo y el hecho generador es el hecho o acto jurídico a través del cual se manifiesta o materializa el hecho imponible. Entonces, siguiendo con el ejemplo del IVA el hecho imponible sería el consumo, y el hecho generador sería la acción de comprar.

- La base gravable o base imponible:

Es el monto sobre el cual se cuantifica o determina el impuesto, es decir, es el monto al cual se aplica la tarifa (concepto que se definirá en el siguiente párrafo). La base gravable determina el valor monetario o unidad de medida del hecho imponible sobre el cual se aplica la tarifa o tipo impositivo para establecer el valor monetario del objeto de la obligación (Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 1999, pág. 187).

- La tarifa:

Es el porcentaje o valor que se le aplica a la base gravable y determina el monto del impuesto que debe pagar el sujeto pasivo.

Se logra evidenciar que los conceptos anteriormente revisados se abordan desde el punto de vista tributario, porque finalmente es la legislación tributaria la que los precede y en la cual se basa el impuesto de renta para su funcionamiento. Aquí es necesario resaltar que los usuarios de la información sobre las utilidades contables y las de las declaraciones tributarias son distintos y buscan diferentes fines. Entonces, si se desea entender la importancia y el origen del impuesto diferido en las organizaciones y en la contabilidad, se deben estudiar los impuestos también desde el punto de vista contable y su participación en los estados financieros.

8.1.3 IMPUESTOS POR PAGAR

Así es llamado el rubro del Balance General que incorpora los impuestos que la organización presenta y que como su nombre lo indica aún están pendientes por pagar. Aunque sea un rubro contable este debe calcularse con base en las normas tributarias aplicables, cabe aclarar que se presentan diferencias entre las normas contables y fiscales en términos de poder determinar la utilidad de las organizaciones. Es lógico deducir, que la cifra de utilidad contable en muchos casos es diferente a la utilidad fiscal (Carvalho, 1997, pág. 87). En este caso el profesor Carvalho evidencia que se empiezan a generar discusiones sobre cómo calcular los rubros que representarán los impuestos en los Estados Financieros. Ya que se tienen dos referentes (el contable y el fiscal).

De la naturaleza del impuesto de renta se ha presentado una inquietud con el fin de comprender su reconocimiento y forma de contabilización. Horne y Fishback (1979 pág. 284) lo definen como “un gasto, una distribución de ganancias, una pérdida e incluso un ítem anómalo o híbrido”. Esta discusión se resolvió desde el punto de vista práctico, pues el Plan Único de Cuentas (PUC) lo considera como un gasto; sin embargo, las diferentes posturas que se plantean del impuesto han incluido el surgimiento de métodos de contabilización del impuesto.

Corredor (2011) propone una discusión bastante interesante sobre qué es el impuesto de renta analizado desde dos puntos de vista, la primera es si es una participación de utilidades por parte del estado o la segunda es si se reconoce como un gasto. La primera afirmación se fundamenta en la Teoría del propietario, la cual considera al impuesto de renta como “una distribución de una parte de la utilidad a favor del estado” (Zgaib, 2004, pág. 3). Desde esta visión este

gravamen es una asignación del resultado del ejercicio que no incide en el cuadro de ganancias y pérdidas, ya que el estado representa allí el papel de “un socio que soporta parte del riesgo de no percibir el impuesto sino existe el beneficio” (Zgaib, 2004. Como se citó en, Corredor, 2011). Desde esa afirmación se plantea el impuesto de renta como una especie de dividendo que se le entrega al estado por las ganancias obtenidas en las organizaciones.

El método de contabilización del impuesto de renta denominado flow-through accounting que traduce contabilidad de flujos, dice que la cuenta de resultado se afecta con un valor igual al monto que se liquide con base en la declaración de renta, es decir, se sustenta que el impuesto se liquida con base en las utilidades fiscales y no con base en las utilidades comerciales. Según Corredor la tradición contable y legal de Colombia pareciera estar inmersa dentro de la primitiva postura de ver al estado como socio de las organizaciones. Allí nos remite al código de comercio especialmente al artículo 451, donde se expresa que conforme al reparto de utilidades a favor de los socios o accionistas se hacen con base en “balances fidedignos y después de hechas la reserva legal, estatutaria y ocasionales, así como las apropiaciones para el pago de impuestos.

Por otra parte, está el Impuesto de Renta como un gasto, allí nos remitiríamos al pronunciamiento del Consejo Técnico de la Contaduría Pública (CTCP), quien mediante oficio 8522 de 16 de febrero de 2005 expresa que “la provisión para impuestos aunque se trate de una disminución del resultado económico del comerciante, no puede considerarse como un gasto propiamente dicho, porque no encaja dentro de las actividades de administración, comercialización, investigación y financiación (artículo 40, decreto 2649 de 1993), sino que simplemente es una apropiación contable para reconocer la participación del estado en las utilidades del ente económico”. Entonces, partiendo de dicha afirmación del CTCP ¿por qué se defiende la aseveración del impuesto de renta como un gasto? En el análisis de este concepto se pudo evidenciar que la norma efectivamente puede llegar tener

contradicciones, pues desde el punto de vista hermenéutico e interpretando la normatividad contable, se concluye que en Colombia el impuesto de renta si es un gasto. La explicación es que siguiendo de manera sistemática el ordenamiento contable, en el artículo 2650 de 1993 donde se establece que las cuentas de la clase 5 recogen los gastos del ente económico. Así pues, al revisar lo contemplado en la cuenta 54 está se encuentra bajo el nombre de: Impuesto de renta y complementarios y en su descripción se señala que esta cuenta del gasto “Comprende los impuestos por concepto de renta y complementarios liquidados conforme a las normas legales vigentes.” Por lo tanto, podemos decir finalmente que el impuesto sobre la renta representa una salida de recursos, lo cual significa una disminución del activo, actúa en forma de aumento del pasivo, proveniente de actividades generadoras de renta, que toma la calidad de gasto en la cuenta de resultados.

En Colombia las rentas que gravan las ganancias son las que comprende la determinación de la renta líquida en el contexto del artículo 26 del E.T., igualmente existen otras rentas especiales que son un mecanismo extraordinario para determinar la renta gravable de los contribuyentes cuando los resultados fiscales de renta gravable calculados por el sistema ordinario, no tienen consistencia con el patrimonio, o no se consideran suficientes para garantizar una adecuada tributación, por lo que existen otros sistemas especiales para la determinación de la renta, que son la : Renta Presuntiva y la Renta por Comparación Patrimonial.

8.1.4 RENTA PRESUNTIVA

El sistema de renta presuntiva está contemplado en los artículos 188 y subsiguientes del Estatuto Tributario (E.T.) y se puede definir como el monto mínimo estimado de rentabilidad de un contribuyente, sobre la cual la ley espera cuantificar y recaudar el impuesto sobre la renta (Alejo, 2001). Es decir,

que el estado supone que los contribuyentes, deben obtener una rentabilidad así sea mínima sobre su patrimonio líquido, y sin importar las condiciones del país y de la misma empresa.

El estado en el cumplimiento de sus funciones y la necesidad de cumplir con la deuda externa que posee, se ha visto en la necesidad de cambiar sus políticas fiscales, es por ellos que la profesión contable y los ciudadanos en general hayan sido testigos de un gran número de reformas tributarias, que han modificado varios conceptos y tarifas tributarias entre ellas la renta presuntiva, que es un concepto bastante relevante en el ámbito tributario.

Para comprender los cambios de la renta presuntiva a través de las reformas, incluyendo la última reforma tributaria de Colombia, la cual se emitió a través de la Ley 1819 de 2016, se hará un recorrido de la evolución jurídica de la renta presuntiva.

Primera etapa:

Hasta el año 1989 se consideraba la renta presuntiva sobre ingresos y sobre patrimonio líquido del sujeto de la siguiente manera (Alejo, 2001):

Tabla 1 - Renta presuntiva hasta 1989

Sobre ingresos	1%
Sobre el patrimonio líquido	8%

Segunda etapa:

Desde 1990 hasta 1995, se calcula solamente sobre el patrimonio líquido, así:

Tabla 2 - Renta Presuntiva de 1990- 1995

Año	Porcentaje
1990	7%
1991	7%
1992	6%
1993	5%
1994	4%
1995	4%

El descenso en los niveles porcentuales obedeció a que a partir del año 1992 entraron en vigor los ajustes por inflación y, por ello, se consideró que el patrimonio debía ir creciendo con los ajustes, por lo que debía bajarse el porcentaje de presunción (Alejo, 2001).

Tercera etapa:

Comprende los años 1996 a 1998 y se establece sobre una doble base patrimonial, quedando de la siguiente manera:

Tabla 3 - Renta presuntiva 1996 - 1998

Sobre el patrimonio bruto	1,5%
Sobre el patrimonio líquido	5%

Cuarta Etapa:

A partir del año 1999 se suspende la renta presuntiva sobre el patrimonio bruto, dejando como base de presunción únicamente al patrimonio líquido, con un 5% de presunción de acuerdo a la reforma tributaria del 98 contemplada en el artículo 5 de la ley 488.

Quinta Etapa:

En el año 2001, se incrementa el porcentaje de renta presuntiva al 6% derivado de la reforma de la ley 633 del 2000.

La tarifa vigente para el año gravable 2016 es del 3% y empezó a regir a partir del año gravable 2007, conforme a lo indicado en el artículo 9 de la Ley 1111 de diciembre 27 de 2006. Es necesario tener en cuenta que la tarifa a aplicar en 2006 era del 6%.

Etapa actual:

La ley 1819 de diciembre de 2016 modificó el artículo 188 del E.T. que trata sobre la renta presuntiva quedando de la siguiente manera:

“Para efectos del impuesto la renta se presume que la renta líquida del contribuyente no es inferior al tres y medio por ciento (3,5%) de su patrimonio líquido, en el último día del ejercicio gravable inmediatamente anterior”

De igual manera se modificaron los artículos 189, y 191 del E.T.:

Artículo 189 modificado por la ley 1819 de 2016:

Del total del patrimonio líquido del año anterior, que sirve de base para efectuar el cálculo de la renta presuntiva, se podrán restar únicamente los siguientes valores:

- a) El valor patrimonial neto de los aportes y acciones poseídos en sociedades nacionales;
- b) El valor patrimonial neto de los bienes afectados por hechos constitutivos de fuerza mayor o caso fortuito, siempre que se demuestre la existencia de estos hechos y la proporción en que influyeron en la determinación de una renta líquida inferior;
- c) El valor patrimonial neto de los bienes vinculados a empresas en período improductivo;
- d) A partir del año gravable 2002 el valor patrimonial neto de los bienes vinculados directamente a empresas cuyo objeto social exclusivo sea la minería distinta de la explotación de hidrocarburos líquidos y gaseosos;
- e) Las primeras diecinueve mil (19.000) UVT de activos del contribuyente destinados al sector agropecuario se excluirán de la base de aplicación de la renta presuntiva sobre patrimonio líquido;
- f) Las primeras ocho mil (8.000) UVT del valor de la vivienda de habitación del contribuyente.
- g) El valor patrimonial neto de los bienes destinados exclusivamente a actividades deportivas de clubes sociales y deportivos.

Al valor inicialmente obtenido de renta presuntiva, se sumará la renta gravable generada por los activos exceptuados y este será el valor de la renta presuntiva que se compare con la renta líquida determinada por el sistema ordinario.

PARÁGRAFO. El exceso de renta presuntiva sobre la renta líquida ordinaria podrá compensarse con las rentas líquidas ordinarias determinadas dentro de los cinco (5) años siguientes, reajustado fiscalmente.

Artículo 191:

Exclusiones de la renta presuntiva.

De la presunción establecida en el artículo 188 se excluyen:

- 1) Las entidades del régimen especial de que trata el artículo 19.
- 2) Las empresas de servicios públicos domiciliarios.
- 3) Los fondos de inversión, de valores, comunes, de pensiones o de cesantías contemplados en los artículos 23-1 y 23-2 de este Estatuto.
- 4) Las empresas del sistema de servicio público urbano de transporte masivo de pasajeros, así como las empresas de transporte masivo de pasajeros por el sistema de tren metropolitano.
- 5) Las empresas de servicios públicos que desarrollan la actividad complementaria de generación de energía.
- 6) Las entidades oficiales prestadoras de los servicios de tratamiento de aguas residuales y de aseo.
- 7) Las sociedades en concordato.
- 8) Las sociedades en liquidación por los primeros tres (3) años.
- 9) Las entidades sometidas al control y vigilancia de la Superintendencia Bancaria que se les haya decretado la liquidación o que hayan sido objeto de

toma de posesión, por las causales señaladas en los literales a) o g) del artículo 114 del estatuto orgánico del sistema financiero.

10) Los bancos de tierras de las entidades territoriales, destinados a ser urbanizados con vivienda de interés social.

11) Los centros de eventos y convenciones en los cuales participen mayoritariamente las Cámaras de Comercio y los constituidos como empresas industriales y comerciales del estado o sociedades de economía mixta en las cuales la participación de capital estatal

sea superior al 51%, siempre que se encuentren debidamente autorizados por el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo.

12) Las sociedades anónimas de naturaleza pública, cuyo objeto principal sea la adquisición, enajenación y administración de activos improductivos de su propiedad, o adquiridos de los establecimientos de crédito de la misma naturaleza.

13) A partir del 1o de enero de 2003 y por el término de vigencia de la exención, los activos vinculados a las actividades contempladas en los numerales 1o, 2o, 3o, 6o y 9o del artículo 207-2 de este Estatuto, en los términos que establezca el reglamento.

La renta presuntiva es un tema relevante si se va a hablar de impuestos diferidos por su relación intrínseca en el impuesto de renta, ya que esta puede generar diferencias revertirbles tal como lo establece el parágrafo del artículo 189 del Estatuto Tributario, estas diferencias generadas se estudiarán con mayor profundidad en el próximo párrafo.

8.2 CONCILIACIONES ENTRE LO CONTABLE Y LO FISCAL

En la profesión contable no es un secreto que los ordenamientos contables y fiscales tienen objetivos diferentes, no solo por lo que se dispone en ellos o su función como tal, sino porque van a públicos diferentes con necesidades distintas. Para lograr comprender dichas diferencias entre lo contable y lo fiscal y su incidencia en el impuesto diferido se debe empezar por comprender cuáles son los objetivos de cada uno.

8.2.1 OBJETIVOS DE LA CONTABILIDAD

El profesor Ernesto Sierra (2008) hace una revisión de los objetivos de la contabilidad y se remite en primer lugar a los años 70's del siglo pasado, fecha en la que se empezaron a dinamizar las fuerzas productivas en función del capitalismo, también migra el objeto de la contabilidad como una disciplina que ayuda al control de las organizaciones. Entonces, nace un nuevo paradigma que afirma que la contabilidad debe ser útil para la toma de decisiones (Aicpa, 1973). Con este paradigma también aparecen nuevos actores, pues dicha información, deber ser útil para algo y/o alguien, siendo los inversores o inversionistas el actor principal a quien se le suministra esta información según Sierra. También están los gerentes, empleados, el Estado, y la comunidad en general. Así pues, la contabilidad cumple su objetivo de entregar información que sirva para la toma de decisiones por medio de las herramientas de los estados financieros que se constituyen a través de las normas contables, que en el caso de Colombia se ha visto influenciada por un modelo contable mundial, que está inserto en el modelo continental europeo.

Sierra (2008) también describe cómo fue el proceso de transición hacia las Normas Internacionales de Contabilidad, ya que menciona que el paradigma que propone una información útil para inversionistas, requiere la unificación del

lenguaje contable, para que estos actores independientemente de su origen puedan tener una información que logre ser comprensible y comparativa con la información que ellos manejan, entendiéndose este ejemplo como aplicable a los inversionistas extranjeros donde se requiere que la información contable, es decir, los Estados Financieros esté en términos que logren ser comprendidos y analizados por estos inversionistas quienes estarán en la capacidad de tomar una decisión de acuerdo a la información suministrada.

8.2.2 OBJETIVOS DE LA FISCALIDAD

Para poder referirse a los objetivos de la fiscalidad obligatoriamente se debe hablar del Estado, pues lo fiscal hace parte de las finanzas públicas que son función o jurisprudencia suya. El estado como cualquier organización ha tenido cambios en sus políticas o estrategias de trabajo. Para comprender los objetivos de la fiscalidad en primer lugar se debe entender cómo es el modo de operación del Estado, que en pocas palabras consiste en la creación presupuestos de gastos que requieren en la misma medida que se genere un ingreso el cual en su mayoría estará compuesto por impuestos.

De acuerdo a lo anterior se entiende como objetivo principal de la fiscalidad la extracción de impuestos, entonces, con dicha afirmación surgen dos interrogantes ¿A quiénes se les cobran estos impuestos? y ¿cuál es la función de los impuestos? La respuesta al primer interrogante, es, todos los ciudadanos, pues de una u otra forma los impuestos están presentes en una compra simple, en impuestos que gravan la renta, el patrimonio, entre otros; en cuanto a la segunda pregunta que va más en consonancia con lo que quiere lograr este párrafo se pueden destacar las siguientes:

- Influir en el rendimiento macroeconómico del país a través de las denominadas políticas fiscales, en la cual los impuestos se utilizan para modificar situaciones económicas del país.
- Para llevar a cabo funciones del estado como son, la defensa nacional, prestación servicios del gobierno, infraestructura pública, entre otros.
- En el modelo de tributación actual se utiliza el exceso de los llamados “ricos” para cubrir las necesidades básicas y de salud a las personas de escasos recursos.
- También está la función de pagar la deuda (financiamiento) que tiene el país, no se debe desconocer esta función del estado, pues no es un secreto que es un rubro bastante importante dentro de los presupuestos públicos.

Al analizar los objetivos de cada una de estas áreas que contempla el ejercicio contable, se puede evidenciar que tanto sus fines como los actores que requieren la información generada por cada una son totalmente diferentes lo cual afecta la elaboración de la información contable, pues por un lado está la búsqueda de información financiera y económica para la toma de decisiones y principalmente para la inversión y por el otro está la determinación de una base imponible que favorezca los intereses del fisco con el fin de cumplir sus funciones (Gonzalez, 2008).

Una de las razones por las que existen discrepancias entre lo contable y lo fiscal se debe a la exclusión de algunos principios contables por parte de la norma fiscal, que se da debido a que como se expuso anteriormente cada una busca unos objetivos diferentes. El profesor Ernesto Sierra (2008) expone algunos principios en los cuales divergen la contabilidad y la fiscalidad:

a) Empresa en marcha o continuidad (Cerdá, 1993): para la contabilidad, en este concepto subyace la continuidad de la empresa; se refiere a un modelo dinámico que representa una estructura viva. Entre tanto, la fiscalidad concibe

a la empresa de manera más estática y se limita a verificar el cálculo del resultado en el último día del periodo gravable. En este sentido, para la cuestión fiscal la importancia de la fijación del impuesto a la empresa se resume en el resultado del periodo.

b) Asociación (correlación de ingresos y gastos), realización y causación (Zamora, 2000): en contabilidad, la información debe ser registrada en el momento en que se produce el hecho contable, no así en el caso fiscal, donde se prescinde de este principio en las operaciones a plazo, utilizando el concepto de caja, lo mismo que en el pago de los parafiscales que condicionan la deducción de gastos por salarios. Del mismo modo, se ve afectado el principio de asociación de ingresos y gastos, pues en términos fiscales sólo es posible la asociación efectivamente pagada; no obstante, en contabilidad el principio de causación interviene en el establecimiento de esta correlación.

c) Prudencia (Cerdá, 1993): este principio está relacionado con la incertidumbre que debe ser informada en los estados financieros anuales, de tal forma que se promueva un comportamiento medido en el caso de posibilidad de ganancias o pérdidas extraordinarias. En consecuencia, la contabilidad acepta múltiples provisiones siempre que sean reveladas, en oposición el ámbito fiscal que, previniendo la evasión, no admite algunas provisiones y reservas.

d) Valuación o medición (Zamora, 2000): este concepto establece que el patrimonio debe valuarse al costo histórico. En el caso tributario, a éste debe aplicarse la corrección monetaria, ocasionando una diferencia permanente negativa. Del mismo modo, debe usarse el valor de mercado para las operaciones vinculadas, pues supone el mismo valor para cesiones de bienes y derechos, dando origen a una diferencia permanente positiva, para lo cual la empresa debería haber hecho provisiones respecto a la disminución del costo histórico, de tal forma que no surgieran ajustes negativos.

e) Importancia relativa o materialidad (Cerdá, 1993): este principio señala que la información que se le presenta a los usuarios debe tener incidencia en la toma de decisiones y no se debe reportar información innecesaria. No obstante, la norma fiscal precisa menos flexibilidad y la aplicación de normas puntuales que dan origen a divergencias entre la información con propósitos económico-financieros y fiscales.

f) Esencia sobre la forma: para la legislación contable colombiana posee mayor importancia el registro de las operaciones, en tanto conciernen a aspectos sustanciales o esenciales de la realidad económica, mientras que en la legislación tributaria priman los aspectos de carácter formal, es decir lo descrito en la ley. (Gonzalez, 2008, pág. 122).

Estos principios se encuentran contenidos en el Decreto 2649 del 93, lo que intentó hacer el autor con esta comparación es lograr denotar las diferencias que existen en el ámbito contable y fiscal utilizando principios muy importantes en la profesión contable como los descritos anteriormente. En dicha comparación se puede evidenciar que la contabilidad y la fiscalidad como se ha dicho ya, generan discrepancias que modifican algunas acciones que llevan a cabo los contables, sin embargo, el decreto 2649 en el artículo 143 establece que en caso de conflicto primará la normatividad fiscal. Entonces, en caso de presentarse diferencias estas también deben tener un tratamiento contable que permita reconocerlas.

En el caso del impuesto de **renta, con base** en las normas tributarias se calcula el impuesto por pagar, las cuales generalmente pueden ser diferentes a las normas que se utilizan para determinar la utilidad contable, por lo tanto, la cifra de la utilidad contable muchas veces difiere de la utilidad fiscal. (Carvalho, 1997). **También es probable que se encuentre que el porcentaje** de impuestos que se determina entre el impuesto y la utilidad contable antes de impuestos sea diferente al establecido en la legislación tributaria. Estas diferencias entonces, pueden ser de dos clases dependiendo de su oportunidad de revertirse en un

futuro, por un lado, están las diferencias temporales, y por el otro las diferencias permanentes.

El siguiente cuadro posee algunos ejemplos de diferencias conciliatorias que pueden ser temporales o permanentes:

Tabla 4 - Diferencias conciliatorias temporales y permanentes

Concepto	Contabilidad	Impuestos
Ingreso por intereses presuntivos	No es ingreso	Es ingreso
Utilidad por método de participación patrimonial	Es ingreso	No es ingreso
Dividendos recibidos por quienes usan método de participación patrimonial	No es ingreso	Es ingreso
Recuperación de provisión para protección de inventarios	Es ingreso	No es ingreso
Ajuste por diferencia en cambio de inversiones subordinadas poseídas en el exterior	No es ingreso/ gasto sino Patrimonio	Es ingreso / Deducción
Provisión para protección de inversiones	Es gasto	No es deducible
Impuesto de industria y comercio	Es gasto en el año de causación	Es deducible en el momento de pago
Gravamen a los movimientos financieros	Es 100% gasto	Solo el 25% se reconoce como

		deducción
Ingreso por indemnizaciones de seguros de daño	Es ingreso	Es ingreso fiscal no gravado
Cargos diferidos por programas de computador	Se utiliza un término de tres Años	Se exige un término de cinco años
Compra de activos productivos	No es gasto	Representa una deducción
Exceso de renta presuntiva sobre ordinaria	No es gasto	Es deducción
Pérdidas fiscales	No es gasto	Es deducción
Donaciones a ciertos entes	Es gasto	Es deducción al 125%
Inversión en propiedad que proteja el medio ambiente	No es gasto sino Activo	Es deducción
Multas y sanciones	Es gasto	No son deducibles

Fuente: Corredor, 2011, Impuesto Diferido de Renta

Como se observa en el cuadro ejemplificativo anterior, se observa que se puede encontrar ingresos que se reconocen contablemente y se contabilizan, pero, que no suponen una obtención de ingresos en la declaración de renta; o ingresos que se reconocen en años diferentes. También, se puede evidenciar diferencias en los costos y gastos, donde en el ámbito contable se reconocen como gasto, que

disminuye su utilidad contable, pero fiscalmente no son deducibles por lo que su base fiscal será diferentes a la utilidad antes de impuestos.

Así pues, en todos los ejemplos anteriores se observan diferencias en el tratamiento de la información para fines contables y fines de la declaración de renta, pero ambas estas diferencias como se dijo anteriormente deben reconocerse dentro de la contabilidad.

8.2.3 DIFERENCIAS TEMPORALES

Las diferencias temporales son partidas que intervienen en la determinación de la utilidad contable y fiscal en distintos periodos (Alejo, 2011), estas partidas representan entonces, ingresos contables en un año y fiscal en otro; o bien, costos y gastos que se contabilizan en libros en un ejercicio, pero se admiten fiscalmente en otro.

Según una definición del Consejo Técnico De La Contaduría Pública señala a través del Concepto FCTCP /016/2006 del 22 de marzo de 2006 que las diferencias temporales son “partidas derivadas de eventos que se registran contablemente en un período pero que, de acuerdo con los requisitos fiscales, al determinar la renta líquida gravable se deben tener en cuenta en otro período. Las diferencias temporales se originan en un periodo y se revertirán en otro. Siempre es necesario tener en cuenta que exista una expectativa razonable de que tales diferencias se revertirán. Algunas diferencias temporales reducen el impuesto de renta que resulta a pagar en un período, otras al contrario incrementan el impuesto a pagar durante el ejercicio.”

Corredor Alejo, propone un ejemplo de una diferencia temporal: el impuesto de industria y comercio genera este tipo de diferencia ya que contablemente se reconoce en el mismo año de su causación y fiscalmente se acepta como deducción una vez se acredite su pago. Las provisiones para gastos que en

términos contables se reconocen como gasto en el año de causación, pero fiscalmente se reconocen en año de su legalización.

Carvalho (1997, pág. 96) menciona algunas diferencias temporales derivadas de las diferencias entre el valor en libros contable de activos y pasivos y el valor que se emplea para la preparación de la declaración de renta, son:

1. Ingresos o utilidades incluidos en la utilidad contable, pero que aún no constituyen ingreso fiscal (ejemplo, en el método de participación patrimonial, contablemente se reconoce la utilidad a fin del período y fiscalmente, en el período siguiente, cuando efectivamente se distribuyen las utilidades).
2. Gastos o pérdidas que son contables, pero son deducidos en la declaración de renta en un período posterior. (La estimación de algunos gastos en una cuenta de resultados del período, pero serán deducibles de la renta líquida únicamente cuando sean efectivamente causados)
3. Ingresos o utilidades incluidos en la utilidad fiscal, pero que aún no constituyen un ingreso contable (un ejemplo especial en este caso, sería el de las asociaciones mutualistas, las cuales presentarían un ingreso fiscal en el período en el que reciben el efectivo y contablemente el ingreso se reconocería en el futuro)
4. Gastos o pérdidas deducidos en la declaración de renta, pero que contablemente se registran por un menor valor (El empleo de métodos de depreciación acelerada fiscal, proporcionan una mayor tributaria y un menor costo contable)

En palabras más sencillas las diferencias temporales son aquellas que podemos revertir en uno o más periodos futuros, es decir, que en algún momento del tiempo vamos a lograr conciliar hasta llegar a los mismos valores, tanto en la **contabilidad como en lo fiscal**. Estas diferencias a su vez pueden ser deducibles o gravables.

8.2.3.1 DIFERENCIA TEMPORAL DEDUCIBLE

La diferencia temporal deducible surge cuando implica realizar el pago de un mayor impuesto de renta actual, el cual deberá de ser recuperado en el futuro cuando la diferencia conciliatoria se revierta.

Corredor (2001) dice que una diferencia temporal es deducible cuando:

- Siendo un ingreso, se reconoce en la declaración de renta del año corriente, y en la contabilidad en años posteriores. Sucede, por ejemplo, con los llamados ingresos de años anteriores, que contablemente se reconocen en forma posterior a su causación, pero fiscalmente deben ser incluidos en el año de realización. Un ingreso de 2009 que se conoce contablemente en 2010, es contabilizado en 2010 como un ingreso de vigencias anteriores. Sin embargo, en la declaración de renta, ese ingreso es y será declarable en el año 2009.
- Siendo un costo o gasto, la partida interviene en el proceso de determinación de la utilidad comercial en un año anterior al que se admite fiscalmente, haciendo que la utilidad contable sea menor que la renta fiscal. En el futuro cuando se revierta esa diferencia temporal deducible, la renta fiscal será menor que la utilidad contable.

8.2.3.2 DIFERENCIA TEMPORAL GRAVABLE

Una diferencia temporal es gravable cuando implica un menor pago del impuesto de renta en el año corriente, que tiene que ser pagado en el futuro cuando la diferencia conciliatoria se revierta. Es decir, que las diferencias temporales gravables se dan cuando la partida, sea costo o gasto, interviene en el proceso de determinación de la utilidad comercial en un año posterior al

que se admite fiscalmente, haciendo que la utilidad contable sea mayor que la renta fiscal.

En cuanto a los ingresos la diferencia temporal será gravable cuando el ingreso fiscal se reconoce en un año posterior al de reconocimiento contable del mismo. Entonces, cuando se revierta la diferencia temporal, la renta fiscal será mayor que la utilidad contable, haciendo que el ahorro de los primeros años se pague en años posteriores.

8.2.4 DIFERENCIAS PERMANENTES

Se denominan diferencias permanentes a aquellas partidas que aparecen en el cálculo de la utilidad contable y no inciden en la determinación de la renta fiscal en momento alguno. O en caso contrario, son partidas que no inciden en la determinación de la utilidad contable en ningún momento, pero son tomadas en cuenta en la determinación de la renta fiscal. (Alejo, 2011). Es decir, que las diferencias permanentes nunca podrán ser revertibles en el futuro, sino que como su nombre lo indican van a permanecer presentes, dadas por las diferencias entre lo contable y lo fiscal que no se encuentra contemplada en la jurisprudencia de la otra. Algunos ejemplos de esta categoría son, los ingresos por intereses presuntivos, las provisiones que se tienen para la protección de acciones, los gastos de ejercicios anteriores o derivados de multas o sanciones, **la sobrededucción del 25%** en el caso de ciertas donaciones, o pérdidas en la venta de acciones.

A continuación, se presenta un ejemplo planteado por el profesor Jesus Orlando Corredor donde se aprecia a detalle una diferencia permanente: se asume que la empresa “El ejemplo SAS” presenta en un año la siguiente situación:

Tabla 5 - Ejemplo diferencia permanente

	Contable	Fiscal
Ingresos	\$100.000	\$100.000
Gastos Varios	\$60.000	\$60.000
Multas	\$5.000	\$0
Utilidad / renta	\$35.000	\$40.000
Impuesto 33%	\$13.200	\$13.200
Tasa efectiva	38%	

De acuerdo a lo expuesto en el ejemplo el gasto por impuesto deberá que deberá reconocer la contabilidad es el mismo monto derivado de la depuración dela renta, es decir, por valor de \$13.200, que al compararlo con la utilidad comercial antes de impuestos representa una tasa efectiva del 38%. El aumento de la tasa efectiva, se justifica en la existencia de una tasa permanente dada por un gasto no deducible. La tasa efectiva de tributación puede decrecer frente a la tasa nominal del 33%, por la existencia de diferencias permanentes.

Otro ejemplo en que se puede evidenciar un caso de diferencia permanente, pero con una tasa efectiva menor es el siguiente: una empresa que en el año realiza una donación que le permite el derecho de solicitar el 125% de deducción fiscal según se observa en el siguiente cuadro:

Tabla 6 - Ejemplo 2 diferencia permanente.

	Contable	Fiscal
Ingresos	\$100.000	\$100.000
Gastos Varios	\$60.000	\$60.000
Donaciones	\$10.000	\$12.500
Utilidad / renta	\$30.000	\$27.500
Impuesto 33%	\$9.075	\$9.075
Tasa efectiva	30%	

La donación se convierte en una diferencia permanente porque representa un gasto en el mismo año de realización, pero con una ventaja tributaria del 25%, que nunca se revierte en años posteriores. Esta situación produce que la renta fiscal sea menor que la utilidad contable, por lo tanto, la tasa efectiva decrece al 30%.

8.3 IMPUESTO DIFERIDO DE RENTA (MÉTODO DEL DIFERIDO)

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos considera que los impuestos diferidos “Son los efectos del Impuesto Sobre la Renta y Participación de los Trabajadores en la Utilidad atribuibles a ciertas diferencias temporales.” En ese sentido, las diferencias temporales generan impuestos diferidos, ya que se lograrán revertir en períodos futuros como se explicó anteriormente.

De acuerdo al decreto 2649 de 1993 los impuestos diferidos pueden ser activos o pasivos, es decir, de naturaleza débito o crédito.

8.3.1 MÉTODO DEL DIFERIDO

Este método de reconocimiento de los impuestos diferidos de renta se hace teniendo como fundamento el estado de resultados, que surgen a partir del entendimiento de que la utilidad contable se determina basada en supuestos distintos a los utilizados para determinar la renta líquida. La utilización de este método que como ya se comentó se basa en las cuentas de resultado sugiere que para la determinación de la utilidad comercial y la renta fiscal se usan los mismos elementos (ingresos, costos y gastos), pero entre ambas se presentan diferencias de reconocimiento, medición y aceptación, presentando diferencias conciliatorias. Corredor (2011) expone que, estas diferencias conciliatorias derivadas del método del diferido implican que un ingreso puede ser reconocido contablemente en un ejercicio y fiscalmente en otro; un costo o gasto puede ser reconocido en la contabilidad en un período y fiscalmente en otro.

Vargas (2011), describe el procedimiento para el reconocimiento del impuesto diferido bajo este método:

- Se identifican en la conciliación contable-fiscal las diferencias temporales que implican un mayor pago de impuesto y aquellas que originan un menor pago de impuesto.
- Se determina el impuesto básico de renta, aplicando a la renta líquida gravable la tarifa del impuesto que corresponda.
- Al valor del impuesto básico de renta se le resta el impuesto diferido débito (el originado en diferencias temporales que aumentan el impuesto) el cual se liquida aplicando la tarifa de impuesto a las respectivas diferencias temporales y se suma el valor del impuesto diferido crédito el cual se calcula aplicando la tarifa de impuesto a las diferencias temporales que disminuyen el valor a pagar.

- El resultado final será el valor del gasto por impuesto de renta que se registra en la contabilidad y que afecte el estado de resultados.

8.3.2 IMPUESTO DIFERIDO DÉBITO

El impuesto diferido debito se da cuando la empresa, en un año debe pagar un mayor impuesto, pero que en los siguientes años los puede recuperar, caso en el cual se considera un activo diferido.

Dice el artículo 67 del decreto 2649 de 1993, 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.

8.3.3 IMPUESTO DIFERIDO CRÉDITO

El impuesto diferido crédito, se presenta cuando la empresa en un año paga menos impuesto del que debe pagar, pero que en los periodos siguientes deberá pagar el impuesto que se dejó de pagar inicialmente. En este caso, se considera un pasivo diferido, el cual deberá pagar en los próximos años.

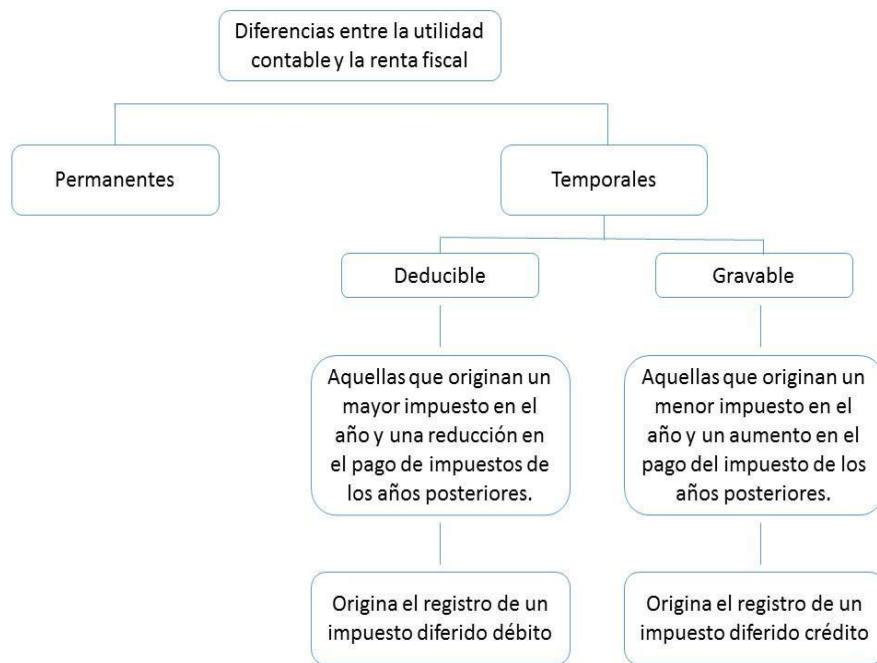
Dice el artículo 78 del decreto 2649 de 1993:

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.

Estos conceptos ayudan a evidenciar que, si las diferencias presentadas al momento de calcular el impuesto de renta derivadas de las discrepancias entre lo

contable y lo fiscal no se pueden revertir en el futuro, es decir, si son diferencias permanentes estas no darían lugar al impuesto diferido.

Ilustración 1 - Diferencias contables y permanentes



Según el pronunciamiento americano, contenido en el BASF 109 indica que “el pasivo o activo por impuestos diferidos representa el aumento o la disminución en los impuestos que se pagarán o se reembolsarán en los ejercicios futuros como resultado de diferencias temporales y pérdidas trasladables al futuro existentes al cierre del ejercicio corriente”

8.3.4 CONTABILIZACIÓN DE LAS DIFERENCIAS TEMPORALES Y PERMANENTES Y RECONOCIMIENTO DEL IMPUESTO DIFERIDO

Las diferencias permanentes como las temporales deben registrarse en cuentas de orden fiscales, de acuerdo a lo establecido en el artículo 44 del

decreto 2649 de 1993 que señala que estas cuentas de orden deben “reflejar las diferencias de valor existentes entre las cifras incluidas en el balance y el estado de resultados, y las utilizadas para la elaboración de las declaraciones tributarias en forma tal que unas y otras puedan conciliarse”.

Anteriormente se comentó que las únicas diferencias que generan impuestos diferidos son las diferencias temporales, también es importante tener en cuenta lo contenido en el artículo 7 también del decreto 2649 del 93, el cual determina que “los recursos y hechos económicos deben contabilizarse y revelarse teniendo en cuenta si el ente económico continuará o no funcionando normalmente en períodos futuros. En caso de que el ente económico no vaya a continuar en marcha, la información contable así deberá expresarlo” Esto quiere decir, que se debe revisar no solo la propiedad de ser reversible sino también la posibilidad de hacerlo según la capacidad de la empresa de continuar sus operaciones en períodos futuros. Por ejemplo, si una empresa se encuentra en proceso de liquidación no debe reconocer impuestos diferidos.

De acuerdo a lo dicho anteriormente se puede afirmar que, si las diferencias presentadas en la conciliación de la utilidad contable y la renta fiscal son permanentes, el impuesto de renta liquidado sobre la renta gravable cuantificada de acuerdo con las normas tributarias va a ser igual al valor del gasto por este impuesto que se debe registrar en la contabilidad y reflejarse en el estado de resultados.

Si bien, las diferencias resultantes de las conciliaciones contable - tributaria son temporales, se tendrá la necesidad de identificar de manera clara las que originan un mayor impuesto de renta en el año y las que originan uno menor. Según lo establecido en los artículos 67 y 78 del decreto 2649 descritos anteriormente en caso de originarse un mayor impuesto de renta obligan a registrar un impuesto diferido de naturaleza débito en los activos el cual equivale al valor de dichas diferencias por la tarifa del impuesto. En el caso contrario, es decir, si se originó un

menor impuesto de renta se obliga al registro de un impuesto de naturaleza crédito.

De igual manera, el artículo número 14 del decreto 2650 de 1993, contempla la cuenta para el registro del impuesto diferido débito por medio del código 171016 denominado “Impuesto de renta diferido (débitos) por diferencias temporales”, mientras que para el impuesto diferido se destina el código 272595 “impuesto diferido –Diversos-” por cuanto no ha fijado un código específico.

Posteriormente, el artículo 15 del mismo decreto, contiene las descripciones de las cuentas mencionadas así:

Cuenta 1710: registra entre otros conceptos, el siguiente: “(...) El impuesto de renta diferido de naturaleza “débito”, ocasionado por las “diferencias temporales” entre la utilidad comercial y la renta líquida fiscal en virtud de la o deducibilidad de algunos gastos contables, tales como provisiones por cartera en exceso de límites fiscales, protección de inversiones, bienes recibidos en pago, causación de impuesto de industria y comercio y gastos estimados para atender contingencias. Su registro se hará directamente contra la provisión del impuesto de renta corriente (...)

(...) Por concepto del impuesto de renta diferido “débito” por diferencias temporales, se amortizarán en el momento mismo que se cumplan los requisitos de ley y reglamentarios de que tratan las disposiciones fiscales, según la naturaleza de la deducción pertinente o cuando desaparezcan las causas que la originaron para las derivadas de protección de inversiones, bienes recibidos en pago o gastos estimados para atender contingencias; para estos efectos no será deducible la pérdida en enajenación de acciones o cuotas de interés social; su amortización se hará directamente contra la provisión del impuesto de renta corriente en la vigencia fiscal (...)

Dinámica:

Débitos

- a) Por el valor de los cargos diferidos y
- b) Por el valor del ajuste por inflación.

Créditos

- a) Por la parte proporcional de los cargos diferidos ajustados imputables mensualmente a las respectivas cuentas del estado de resultados (...)

Cuenta 2775: “(...) Registra el impuesto de renta diferido por pagar, establecido de conformidad con las normas fiscales vigentes.

Dinámica:

Créditos

- a) Por el valor del efecto en el impuesto, como consecuencia de diferencias temporales originadas por exceso de la utilidad contable sobre la fiscal, y
- b) Por el valor del ajuste por inflación

Débitos

- a) Por el valor de los traslados o amortizaciones a la cuenta del impuesto por pagar, periódicamente, y
- b) Por el valor del ajuste por inflación (..)”

8.3.4.1 CONTABILIZACIÓN DE LAS DIFERENCIAS TEMPORALES DEDUCIBLES

Como se mencionó anteriormente las diferencias temporales deducibles implican un pago mayor de un impuesto de renta actual, el cual se recuperará en el futuro cuando la diferencia se revierta.

Ejemplo: La empresa “El viajero S.A.S” se constituye en el año 1 genera ingresos por prestación \$1.200.000, causando gastos por \$600.000 y provisión para pago de honorarios por \$10.000. La provisión se legaliza con la expedición de la factura del proveedor en el año 2

La situación contable y fiscal presentada de forma comparativa es la siguiente:

Tabla 7 - Ejemplo de contabilización diferencia temporal deducible

Año 1	Contable	Fiscal
Ingreso	\$ 1.200.000	\$ 1.200.000
Gastos varios	\$ 600.000	\$ 600.000
Provisión honorarios	\$ 10.000	\$ -
Utilidad/ renta	\$ 590.000	\$ 600.000
Impuesto 33%	\$ 194.700	\$ 198.000
Esfuerzo	\$ 3.300	

Como se ha dicho anteriormente, el impuesto que habrá de pagarse al Estado a través de la declaración de renta será el que resulte de aplicar la tarifa del 33% la renta que se determinó de acuerdo a los lineamientos tributarios, que en el ejemplo corresponde a \$198.000. El valor allí

determinado es el que representa en realidad, el pasivo corriente (impuesto por pagar) que se debe reconocer en la contabilidad.

En el ejemplo presentado es importante mencionar que el gasto contable por provisión para honorarios no representa en el primer año una deducción fiscal, esto genera que la renta fiscal sea mayor que la utilidad comercial y, por esto, el impuesto a liquidar en la declaración de renta sea superior al que se liquidaría con base en la utilidad contable, representando un esfuerzo o pago adicional por \$3.300, que equivale al 33% de la provisión de honorarios que no es deducible en el año 1 sino en el año 2.

De acuerdo a lo anterior en el año 2 se presentará la siguiente situación:

Tabla 8 - Ejemplo de contabilización diferencia temporal deducible 2

Año 2	Contable	Fiscal
Ingreso	\$ 1.500.000	\$ 1.500.000
Gastos varios	\$ 200.000	\$ 200.000
Provisión honorarios	\$ -	\$ 10.000
Utilidad/ renta	\$ 1.300.000	\$ 1.290.000
Impuesto 33%	\$ 429.000	\$ 425.700
Ahorro	-\$ 3.300	

El pasivo por impuesto en el año 2 es de \$425.700, la cual **es una cifra menor en \$3.300** respecto de la que resulta al aplicar la tarifa de impuesto a la resultante de la utilidad comercial, precisamente porque en el año 2 la legalización de la provisión realizada en el año 1 puede deducirse

fiscalmente, permitiendo que en el segundo año se recupere el mayor valor que se pagó como esfuerzo en el año 1.

Este ejemplo puede evidenciar la diferencia temporal deducible puesto que el gasto incidió en la determinación de la utilidad comercial en el año 1, así como se hace deducible de la renta en el año 2. El esfuerzo tributario que debió hacer el sujeto en el año 1 y que recuperó en el año 2, representa el efecto que tiene la diferencia temporal deducible, que bajo el método del diferido origina un impuesto de renta pagado por anticipado, en este caso es un impuesto diferido débito.

El registro contable de la situación será la siguiente:

Para el año 1

Tabla 9 - Ejemplo de contabilización diferencia temporal deducible 3

Db	Impuesto diferido débito	\$ 3.300	
Db	Gasto por impuesto	\$ 194.700	
Cr	Impuesto renta por pagar		\$ 198.000
	Sumas iguales	\$ 198.000	\$ 198.000

El esfuerzo de pago que se realiza en el año 1 queda reconocido como un activo diferido, lo que significa que tiene el derecho a obtener el beneficio de reducción de la carga tributaria en la misma medida para el año 2.

Año 2

Tabla 10 - Ejemplo de contabilización diferencia temporal deducible 4

Db	Gasto por impuesto	\$ 429.000	
Cr	Impuesto diferido débito		\$ 3.300
Cr	Impuesto renta por pagar		\$ 425.700
	Sumas iguales	\$ 429.000	\$ 429.000

Observamos que en el segundo año se deja de pagar \$3.300 que corresponder a la amortización de lo que había pagado de manera anticipada el año anterior. Para el año 2, la amortización del impuesto le representará un mayor valor de su gasto por impuesto de renta.

Entonces, cuando se presenta una diferencia temporal deducible, la empresa terminará pagando un valor equivalente a la tasa del impuesto (33% en el caso del ejemplo) de su utilidad comercial. Pero la medición del valor a pagar por concepto de declaración de renta toma en consideración una forma de procesamiento de la información distinta a la que se expresa para la contabilidad.

Para dar una mayor claridad sobre este tipo de diferencias, se va a desarrollar otro ejemplo:

La empresa “Los Contadores S.A.S” se constituye en el año 1 y genera ingresos por arriendo de un vehículo por \$300.000 anuales. La empresa adquiere el activo por \$750.000 que contablemente se deprecia a 3 años, pero fiscalmente se deprecian a 5 años (ambos por el método de línea recta).

A continuación, se presentan la situación contable y fiscal de forma comparativa:

Tabla 11 - Ejemplo 2 de contabilización diferencia temporal deducible

Contabilidad	año 1	año 2	año 3	año 4	año 5	Total
Ingresos	\$ 300.000	\$ 300.000	\$ 300.000	\$ 300.000	\$ 300.000	\$ 1.500.000
Depreciación	\$ 250.000	\$ 250.000	\$ 250.000	\$0	\$0	\$ 750.000
Utilidad	\$ 50.000	\$ 50.000	\$ 50.000	\$ 300.000	\$ 300.000	\$ 750.000
Gasto Impuesto	\$ 16.500	\$ 16.500	\$ 16.500	\$ 99.000	\$ 99.000	\$ 247.500
Tasa Efectiva	33%	33%	33%	33%	33%	33%
Fiscal	año 1	año 2	año 3	año 4	año 5	Total
Ingresos	\$ 300.000	\$ 300.000	\$ 300.000	\$ 300.000	\$ 300.000	\$ 1.500.000
Depreciación	\$ 150.000	\$ 150.000	\$ 150.000	\$ 150.000	\$ 150.000	\$ 750.000
Utilidad	\$ 150.000	\$ 150.000	\$ 150.000	\$ 150.000	\$ 150.000	\$ 750.000
Impuesto	\$ 49.500	\$ 49.500	\$ 49.500	\$ 49.500	\$ 49.500	\$ 247.500
Esfuerzo / (Ahorro)	\$ 33.000	\$ 33.000	\$ 33.000	(\$ 49.500)	(\$ 49.500)	\$0

Se observa que, en los años 1, 2 y 3 se presenta una renta comercial (utilidad) menor a la renta fiscal, derivando un esfuerzo tributario de \$33.000 en cada año, que posteriormente en los años 4 y 5 se recuperan porque la diferencia conciliatoria temporal se revierte. Ese esfuerzo no representa un gasto del año corriente sino un impuesto diferido débito. De acuerdo a lo anterior se puede decir que el impuesto diferido bajo el método del diferido privilegia el principio de asociación de gastos e ingresos, el reconocimiento del impuesto diferido además no afecta la tasa efectiva de tributación, la cual de acuerdo a lo mostrado en el cuadro del ejercicio se mantiene constante en 33% por cada uno de los años.

En resumen, el impuesto diferido débito reconocido bajo el método del diferido por efecto de la diferencia temporal deducible en este segundo ejemplo es:

Ilustración 2 - Impuesto Dif. Deb Mét. Dif.

Impuesto Diferido Débito			
\$	33.000		
\$	33.000		
\$	33.000		
		\$	49.500
		\$	49.500
\$	99.000	\$	99.000

Como se dijo anteriormente, uno de los objetivos del activo por impuesto diferido es no alterar la tasa efectiva de tributación, que resulta de dividir el gasto por impuesto entre la utilidad comercial antes de impuestos. En el siguiente cuadro se muestra de forma comparativa el comportamiento de la efectiva de tributación sin el reconocimiento del impuesto diferido débito:

Tabla 12 - Ejemplo 2 de contabilización diferencia temporal deducible 2

Contabilidad	año 1	año 2	año 3	año 4	año 5	Total
Ingresos	\$ 300.000	\$ 300.000	\$ 300.000	\$ 300.000	\$ 300.000	\$ 1.500.000
Depreciación	\$ 250.000	\$ 250.000	\$ 250.000	\$0	\$0	\$ 750.000

Utilidad	\$ 50.000	\$ 50.000	\$ 50.000	\$ 300.000	\$ 300.000	\$ 750.000
Gasto Impuesto	\$ 49.500	\$ 49.500	\$ 49.500	\$ 49.500	\$ 49.500	\$ 247.500
Tasa Efectiva	99%	99%	99%	17%	17%	33%

Con el cuadro anterior, es fácil comprender cuál es el sentido del reconocimiento del impuesto diferido frente a la tasa efectiva de tributación. Pues sería algo muy grave si se preparara un estado financiero con una tasa efectiva del 99% pues los dividendos serían el 1%, cualquier inversionista no podría jamás su dinero allí, y los accionistas podrían cuestionarse su permanencia como accionista. De igual manera se enviaría un mensaje equivocado a los usuarios de los estados financieros de los años 4 y 5 presentando una tasa efectiva del 17% cuando en realidad según la información presentada, cada año se obtuvo una tasa uniforme del 33%.

8.3.4.2 CONTABILIZACIÓN DE LAS DIFERENCIAS TEMPORALES GRAVABLES

Como se explicó en la parte conceptual, la diferencia temporal gravable se da cuando implica un pago de un menor impuesto de renta en el año corriente, el cual tendrá que ser pagado en el futuro cuando la diferencia conciliatoria se revierta.

Ejemplo:

La empresa “El Contable S.A.S” se constituye en el año 1 y genera ingresos por arriendo de un equipo de cómputo por \$320.000 anuales. La empresa adquiere un activo por \$480.000 que contablemente deprecia a 5 años, pero fiscalmente a 4 años.

La situación contable y fiscal comparativa es la siguiente:

Tabla 13 - Ejemplo de contabilización diferencia temporal gravable

Contabilidad	Año 1	Año 2	Año 3	Año 4	Año 5	Total
Ingresos	\$ 320.000	\$ 320.000	\$ 320.000	\$ 320.000	\$ 320.000	\$ 1.600.000
Depreciación	\$ 96.000	\$ 96.000	\$ 96.000	\$ 96.000	\$ 96.000	\$ 480.000
Utilidad	\$ 224.000	\$ 224.000	\$ 224.000	\$ 224.000	\$ 224.000	\$ 1.120.000
Impuestos	\$ 73.920	\$ 73.920	\$ 73.920	\$ 73.920	\$ 73.920	\$ 369.600
Tasa efectiva	33%	33%	33%	33%	33%	33%

Tabla 14 - Ejemplo de contabilización diferencia temporal gravable 2

Fiscal	Año1	Año2	Año3	Año4	Año5	Total
Ingresos	\$ 320.000	\$ 320.000	\$ 320.000	\$ 320.000	\$ 320.000	\$ 1.600.000
Depreciación	\$ 120.000	\$ 120.000	\$ 120.000	\$ 120.000	\$ -	\$ 480.000
Utilidad	\$ 200.000	\$ 200.000	\$ 200.000	\$ 200.000	\$ 320.000	\$ 1.120.000
Impuestos	\$ 66.000	\$ 66.000	\$ 66.000	\$ 66.000	\$ 105.600	\$ 369.600
(ahorro)/ mayor pago	-\$ 7.920	-\$ 7.920	-\$ 7.920	-\$ 7.920	\$ 31.680	\$0

Debido a que la depreciación contable y fiscal tienen flujos distintos, la renta comercial y fiscal es distinta años tras año. Sin embargo, al final la renta sujeta a imposición es la misma, de 369.000, haciendo que el comportamiento del impuesto fluctúe según la regla de medición de la depreciación. En este ejemplo, en los primeros cuatro años la renta contable es mayor que la renta fiscal en consecuencia de un tiempo menor de vida útil en la norma fiscal que aumenta el rubro de la depreciación, en comparación con la depreciación desde las normas

contables, que se presenta a 5 años, un año más que en la fiscal. En el año 5 la diferencia presentada en los cuatro años anteriores se revierte, haciendo que el sujeto pague lo que se había ahorrado en dichos años.

Se puede evidenciar, entonces, que estamos en presencia de una diferencia temporal gravable, que hace que en los primeros años el impuesto a pagar en la declaración de renta sea menor que el resultante de aplicar la tarifa a la utilidad comercial. Entonces, el valor del impuesto que no se paga debido a la diferencia temporal gravable genera contablemente un pasivo por impuesto diferido de renta por pagar. Bajo este escenario, la contabilización del impuesto de renta por pagar será:

Cuatro primeros años:

Tabla 15 - Ejemplo de contabilización diferencia temporal gravable 3

Db	Gasto por impuesto	\$73.920	
Cr	Impuesto diferido por pagar		\$7.920
Cr	Impuesto renta por pagar		\$66.000
	Sumas iguales	\$73.920	\$73.920

Año 5

Tabla 16 - Ejemplo de contabilización diferencia temporal gravable 4

Db	Gasto por impuesto	\$73.920	
Cr	Impuesto diferido por pagar	\$31.680	
Cr	Impuesto renta por pagar		\$105.600
	Sumas iguales	\$105.600	\$105.600

Lo representado anteriormente significa que el impuesto diferido de renta por pagar reconocido bajo el método del diferido por efecto de la diferencia temporal gravable en este ejemplo será:

Ilustración 3 - Impuesto diferido por pagar

Impuesto diferido por pagar	
	\$7.920
	\$7.920
	\$7.920
	\$7.920
\$31.680	
\$31.680	\$31.680

Así pues, al igual que en las diferencias temporales deducibles, se debe recordar que un objetivo de las diferencias temporales es no alterar la medición de la tasa efectiva de tributación.

Es importante comentar la importancia que tiene el reconocimiento de los impuestos diferidos que se desprender de las diferencias temporales ya sean deducibles o gravables. Este reconocimiento ayuda a la no alteración de la tasa efectiva de tributación pues sin un correcto reconocimiento contable de dichas diferencias se tendrían tasas efectivas desiguales, que informarían sobre situaciones financieras erróneas, pues se estaría informando sobre una aplicación de tasas tributarias que no corresponden a la realidad y que podría tener efectos en la inversión.

9. CAPÍTULO II

CAMBIOS SIGNIFICATIVOS POR EFECTOS DE LA CONVERGENCIA A NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA QUE PUEDAN AFECTAR LOS RUBROS DEL IMPUESTO DIFERIDO.

9.1 INTRODUCCIÓN

En este capítulo se identificarán los cambios significativos que se presentan entre la norma local y las normas internacionales de información financiera que llegan a afectar el registro del impuesto diferido, pues éstas últimas traen consigo modificaciones en el tratamiento de otros rubros que pueden afectar el impuesto diferido, estos cambios “serán una herramienta para lograr un diagnóstico sobre los impactos contables y financieros de los estándares internacionales de información financiera en las empresas del sector real” (Superintendencia de Sociedades , 2011).

Para presentar estos cambios se hará un esquema ordenado, donde inicialmente se presenta cada rubro y se analiza lo que establece la norma internacional sobre este mismo rubro y cuál es la diferencia en cuanto a lo que se establecía en la norma local o el tratamiento que se le daba anteriormente y qué elementos constituyen el cambio, por ejemplo, cuando se tratan los activos, qué rubro de los activos es el que presenta la variación y en qué aspecto, ya sea medición, valorización, amortización o depreciación, también se abordarán los cambios presentados en el material propio de impuestos, para así finalmente identificar cómo este cambio impacta el impuesto diferido; posterior a los procesos descriptivos, se presentará un caso práctico de cómo es la transformación del reconocimiento del impuesto diferido, dado que este es el cambio más directo que trae consigo los estándares internacionales de contabilidad, donde el impuesto diferido de ser reconocido por el método del diferido en el estado de resultados,

actual estado de resultados integral, pasa a ser reconocido con el método del pasivo; en el estado de situación financiera, anterior balance general.

9.2 CAMBIOS EN LOS ACTIVOS.

El Activo es uno de los rubros más afectados frente la convergencia de las normas internacionales, puesto que, varía incluso su concepto:

- Activo Norma Internacional:

Las normas internacionales de información financiera definen el activo como: “Un activo es un recurso económico presente controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados. Un recurso económico es un derecho que tiene el potencial de producir beneficios económicos.” (IASB & IFRS, 2015, pág. 8)

- Comparativo:

La diferencia entre estos dos conceptos radica en la propiedad-control del recurso, pues en la norma colombiana se entendía como activo los recursos que estaban en propiedad del ente económico, mientras que la norma internacional indica que los activos son los recursos sobre los cuales el ente económico tiene el control.

El cambio del concepto de activo se puede comprender con mayor facilidad usando un caso de contrato de leasing, donde:

“El leasing se conoce en nuestro continente como forma contractual... Entre sus principales funciones, que hacen que el leasing sea tan imprescindible para la práctica empresarial de nuestros días, **dos saltan a la vista**(Es una cita textual, por lo cual no se modifica). Indicamos, en primer lugar, el aumento de rapidez en la comercialización de bienes necesitados por operadores empresariales cuyo estado de liquidez no les permite la adquisición inmediata o que siguen otra estrategia de financiación, porque

consideran que la adquisición a título de propiedad no es necesaria”

(COHNEN, 2000) (negrita situada por los autores).

Este tipo de contratos están diseñados de modo que las entidades puedan adquirir bienes sin necesidad de comprar, funciona a través de un contrato de arrendamiento.

“Al fin de la duración de este arrendamiento caben tres posibilidades: la adquisición directa por el arrendatario del bien dado en cesión cuando las cuotas pagadas amortizan completamente su valor, o, la opción de compra para el arrendatario al que se le concede el derecho de pagar las cantidades restantes para alcanzar la amortización del bien... (El valor residual)” (COHNEN, 2000).

Anteriormente, bajo el concepto de activo de la norma local un bien arrendado por contrato de leasing no hacía parte de los activos del ente económico, pues es un bien que no es propio de la empresa; hoy según lo que plantea el concepto de activo de las normas internacionales de información financiera, los bienes que están contratados a través de leasing, si hacen parte de los activos del ente económico, pues este tiene el control sobre estos, adicional a ello, esos bienes están produciendo beneficios por su uso al ente económico. Este cambio de concepto altera la realidad económica del ente económico y su situación financiera, pues lo que anteriormente se entendía como activo en norma colombiana, puede darse que no se registre como activo bajo norma internacional y viceversa.

9.2.1 PROPIEDAD PLANTA Y EQUIPO

El cambio en los activos no se da solo en su concepto, también en el reconocimiento de estos mismos, pero esta varía según el tipo de activo que se trate; un tipo de activo que presentó una variación significativa es la propiedad planta y equipo, este cuenta con unas características específicas para poder ser

reconocido las cuales están establecidas en el numeral 7 de la Norma Internacional de Contabilidad N° 16 como lo son:

9.2.1.1 RECONOCIMIENTO

7. Un elemento de inmovilizado material se reconocerá como activo cuando:

- (a) sea probable que la entidad obtenga los beneficios económicos futuros derivados del mismo; y
- (b) el coste del activo para la entidad pueda ser valorado con fiabilidad.

El inmovilizado material son los activos tangibles que:

- (a) posee una entidad para su uso en la producción o suministro de bienes y servicios, para arrendarlos a terceros o para propósitos administrativos; y
- (b) se esperan usar durante más de un ejercicio.

Un ejemplo, donde se puede evidenciar el cambio reconocimiento de los activos fijos, la cual está contemplada en la NIC 16 y difiere con el tratamiento planteado en la normatividad colombiana es:

Por ejemplo la empresa X se dedica a comercializar ropa y dentro de sus activos posee vehículos los cuales arrienda, por el hecho de no utilizar estos vehículos dentro del desarrollo de sus actividades de comercialización deben ir a una cuenta que se llamará propiedades de inversión; cabe resaltar que cuando estos activos no pueden medirse con fiabilidad no se clasificarán como propiedad de inversión. Esto, a diferencia de lo que sucede en el Decreto 2649 donde no se realiza dicha clasificación y estos activos se mantienen dentro del grupo de “propiedad planta y equipo” no importando si están dentro del desarrollo de la actividad de la empresa. (Berdugo Y, 2014).

Como esta, son muchas las discrepancias que se presentan en el reconocimiento, medición y valoración establecidos por la norma local y lo que se presenta en la

normatividad internacional, a continuación se procede con la valoración de los activos.

9.2.1.2 VALORACIÓN

Una vez un elemento de inmovilizado material (Propiedad, planta y equipo) es reconocido como activo debe de medirse su valor, este reconocimiento presenta unas variaciones, pues hay un primer momento que es cuando se asigna el valor del costo: “Todo elemento de inmovilizado material, que cumpla las condiciones para ser reconocido como un activo, se valorará por su coste”. (IASC, 2005)

Esta valoración por el coste es una valoración inicial, la cual según el numeral 16 de la Norma Internacional de Contabilidad N° 16 consta de:

16. El coste de los elementos de inmovilizado material comprende:

- (a) su precio de adquisición, incluidos los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición, después de deducir cualquier descuento comercial o rebaja del precio;
- (b) cualquier coste directamente relacionado con la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la dirección;
- (c) la estimación inicial de los costes de desmantelamiento o retiro del elemento, así como la rehabilitación del lugar sobre el que se asienta, cuando constituyan obligaciones en las que incurra la entidad como consecuencia de utilizar el elemento durante un determinado periodo, con propósitos distintos del de la producción de existencias durante tal periodo.

Ejemplo:

La compañía El Buen Pan adquiere un horno usado, el cual para poder ponerlo en funcionamiento nuevamente, requiere hacer unas reparaciones en la puerta y en la parrilla, a pesar de que el costo del horno fue bajo, las reparaciones que se debieron realizar, hacen parte integral del costo.

Como se explicó anteriormente, este es el reconocimiento que se hace inicialmente a un bien, pero este bien es usado y con el paso del tiempo el bien puede adquirir o perder valor:

“El reconocimiento de los costes en el importe en libros de un elemento de inmovilizado material finalizará cuando el elemento se encuentre en el lugar y condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la dirección. Por ello, los costes incurridos por la utilización o por la reprogramación del uso de un elemento no se incluirán en el importe en libros del elemento correspondiente” (IASC, 2005).

Se tiene entonces que existe una valoración inicial y una valoración posterior, “La NIC 16 permite que para la medición posterior se escoja entre el modelo del costo y el de revaluación; en el primero deberá determinar el valor de sus PPE a partir del costo histórico depreciado, sin necesidad de una revaluación, y en el segundo los avalúos solo podrán ser utilizados para determinar si el valor en libros no excede su importe recuperable”. (Gil y Ochoa, 2014)

En estos métodos para reconocer el valor de un activo presentan algunas variaciones en cuanto al método que estaba establecido en la norma colombiana, pues, entre el costo de un **activo no se incluían las valorizaciones**, si no que se contabilizaban por aparte y no se deprecian, de igual forma los costos adicionales de desmantelamiento de los bienes no se entendían como mayor valor, si no que se cargaban a la cuenta de costos, se denomina costo histórico.

Ejemplo:

La sociedad “Oropack” dedicada a la producción de envases adquiere una nueva máquina para su proceso productivo por importe de \$500.000, la máquina tiene una serie de componentes altamente contaminantes que exigirán al final de su vida útil de 4 años un complejo desmantelamiento que se estima que ascenderá a \$100.000 a valor actual.

La sociedad considera que el costo de desmantelamiento depende del número de unidades producidas, que se mantendrá constante durante el período de vida útil.

Tabla 17 - Valoración inicial

CONTABILIZACIÓN	NORMA COLOMBIANA		NORMA INTERNACIONAL	
COSTO DE LA MAQUINA	MAQ Y EQUIPO	\$500.000	MAQ Y EQUIPO	\$600.000
DESMANTELAMIENTO	COSTO DE DESMANTELAMIENTO	\$100.000		

Las variaciones señaladas anteriormente presentan un efecto en el patrimonio, en este caso se presenta un incremento en el patrimonio, esto teniendo en cuenta la ecuación patrimonial:

$$\text{Patrimonio} = \text{Activo} - \text{Pasivo} \quad \Rightarrow \quad \text{A mayor Activo, mayor Patrimonio}$$


Activo


Patrimonio

Pero también se puede presentar el caso contrario, donde el valor del activo sea inferior en la norma internacional que en la norma colombiana y el resultado sería inverso, afectando negativamente el patrimonio.

Patrimonio= Activo – Pasivo  A menor Activo, menor Patrimonio
 Activo  Patrimonio

Entre los diferentes tipos de valoraciones, también se hace importante entrar en detalle sobre el valor razonable, el “Valor razonable es el importe por el cual podría ser intercambiado un activo, o cancelado un pasivo, entre partes interesadas y debidamente informadas, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua” (IASB, 2005), este concepto presenta gran importancia, **teniendo en cuenta que un activo** es reconocido con el costo histórico, pero este costo debe de ser actualizado a valor razonable, pues es con este que se transa en un mercado y cuando se presentan este tipo de actualizaciones en la medición del valor puede dar lugar a un impuesto diferido.

Un ejemplo de ello es la medición de los activos financieros, el cual se caracteriza porque “se adquiere o se incurre en él principalmente con el objetivo de venderlo o volver a comprarlo en un futuro inmediato” (IASB, 2000, pág. 5), teniendo en cuenta que este será contabilizado a valor razonable, siempre y cuando este se pueda medir con fiabilidad (IASB, 2000), afectando así el impuesto diferido:

Una entidad posee una cantidad reducida de acciones en una empresa cotizada con un costo de 800 **unidades monetarias (u.m.)** Si la entidad dispone de las acciones en la fecha sobre la que se informa, tendrá derecho a una deducción fiscal igual al costo de las acciones. En la fecha sobre la que se informa, el valor razonable de las acciones es de 1.000 u.m (fuente, los autores).

Las inversiones en patrimonio, por lo general, tienen vida indefinida y, por lo tanto, su importe en libros se recuperará a través de la venta, aunque la

entidad elija retener las acciones en el largo plazo para obtener ingresos por dividendos.

La inversión en acciones se medirá **al valor razonable de acuerdo con la NIC 32 de Instrumentos Financieros.** La recuperación de las acciones por su importe en libros de 1.000 u.m. afectará a las ganancias fiscales, porque el resultado fiscal es igual al importe en libros de 1.000 u.m. Este no se puede compensar totalmente con la deducción fiscal disponible de 800 u.m. En consecuencia, surge un impuesto diferido que debe ser contabilizado. (IFRS, 2009)

Ejemplo:

Un activo tiene un importe en libros de 100 y una base fiscal de 60. Si el activo se vendiese, sería de aplicación a las ganancias un tipo del 20%, pero si se obtienen del mismo otro tipo de ingresos, el tipo aplicable es del 30%.

La empresa reconocerá un pasivo por impuestos diferidos de 8 (el 20% de 40) si prevé vender el activo sin usarlo, y un impuesto diferido de 12 (el 30% de 40) si prevé conservar el activo y recuperar su valor mediante el uso. (IASB, 1996, pág. 19)

“No siempre es fácil ni eficiente identificar para determinar el nuevo valor del activo, según las políticas aplicadas por las NIIF; por lo tanto se hace necesario la asignación de un nuevo valor razonable como costo atribuido, el cual pasará como saldo inicial en la adopción por primera vez teniendo asociada una vida útil remanente estimada a fin de iniciar un nuevo proceso de depreciación sobre su nuevo valor, y tendrá un proceso de revisión y actualización de forma permanente y periódica.” (Gil y Ochoa, 2014, pág. 29).

Otro ejemplo, en el cual podemos ver afectado el impuesto diferido es el que se plantea a continuación:

Ejemplo:

La empresa “Mr. Helados”, en el 2015 adquiere un enfriador por un valor de \$800.000, de acuerdo a las normas aplicables que tratan la vida útil de los activos, este se depreciará en 10 años, para este caso, aplicaremos el método de línea recta, lo que quiere decir que al transcurrir 10 años este activo tendrá un valor de \$0, proceso que se va dando progresivamente en cantidades iguales, pero esto ocurre para reconocer el valor fiscal del activo, sin embargo, si se recurre a la contabilidad, con unos supuestos de que las políticas contables de la empresa establecen que el valor de los activos se medirá con el valor razonable, este no se mantendrá constante a causa de los cambios de precios en el mercado.

Para el año 2016 el activo tiene un valor en el mercado de \$850.000 y su valor fiscal es de \$720.000, pues se ha consumido 1 año de su vida útil, es decir \$80.000 ($\$800.000/10\text{años}=\80.000 y $\$80.000*1\text{años}=\80.000). Pero, teniendo en cuenta la actualización tecnológica, para el año 2020, no hay ningún comprador que esté dispuesto a pagar más de \$350.000 por el enfriador, dado que han salido al mercado enfriadores con mayor tecnología, mejor sistema de enfriamiento y a menor costo comparado con el costo inicial de este, es decir, que, para el año 2020 el valor contable del enfriador es de \$350.000, pero, fiscalmente, el enfriador tiene un valor de \$400.000, pues se ha consumido 5 años de su vida útil, es decir \$400.000 ($\$800.000/10\text{años}=\80.000 y $\$80.000*5\text{años}=\400.000), entonces la empresa Mr Helados, al momento de liquidar el valor de impuestos a pagar tendrá una diferencia entre lo contable y lo fiscal en sus activos representada en los siguientes cuadro:

Tabla 18 - Impuesto diferido gravado, valoración de activos

	CONTABLE	FISCAL
VALOR DEL ACTIVO EN EL AÑO 2016	\$850.000	\$720.000
IMPUESTO A PAGAR 33%	\$280.500	\$237.600
IMPUESTO DIFERIDO		\$42.900

Según el caso planteado anteriormente, para el año 2016 el valor fiscal del activo es inferior al contable, es decir que se pagarán impuestos inferiores a lo que corresponde en libros, y, lo que se está dejando de pagar en el 2016, se deberá de pagar en los próximos periodos, con los cambios que se presentan en el mercado, es probable que el valor del activo fluctúe y se encuentre la situación contraria a la presentada en la tabla anterior, donde el valor del activo en libros sea inferior al valor fiscal, como se presenta a continuación, finalmente el valor de estos llega a un punto donde es igualado en ceros.

Tabla 19 - Impuesto diferido gravado, valoración de activos

	CONTABLE	FISCAL
VALOR DEL ACTIVO EN EL AÑO 2020	\$350.000	\$400.000
IMPUESTO A PAGAR	\$115.500	\$132.000

33%		
IMPUESTO DIFERIDO	\$16.500	

En el año 2020 el activo tiene un valor fiscal superior al valor en libros, pero esta diferencia será igualada en el tiempo, pues, en determinado momento en el mercado no habrá compradores que estén dispuestos a pagar por el artículo, es decir que, hay una diferencia temporaria, donde hoy se está pagando un mayor impuesto, el cual se fue deducido en años anteriores.

A pesar de que el método de valoración de valor razonable es uno de los cambios más significativos, se presentan otros métodos de valoración de activos, como los que presentan Gil y Ochoa, los cuales son:

- Valor razonable: Según el apéndice A de la NIIF 1, el valor razonable es el precio que sería percibido por vender un activo o pagado por transferir un pasivo en una transacción no forzada entre participantes del mercado en la fecha de medición.
- Modelo del Costo: En la NIC 16, párrafo 30 dice que con posterioridad a su reconocimiento como activo, un elemento de PPE se registrará por su costo menos la depreciación acumulada y el importe acumulado por las pérdidas por el deterioro del valor.
- Modelo de revaluación (NIC 16, párrafo 31): Con posterioridad al reconocimiento como activo, un elemento de PPE cuyo valor pueda medirse con fiabilidad, se contabilizará por su valor revaluado, que es su valor razonable en el momento de la revaluación, menos la depreciación acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por el deterioro de valor que haya sufrido. Las revaluaciones se harán con suficiente regularidad, para asegurar que el importe en libros, en todo momento, no difiera

significativamente del que podría determinarse utilizando el valor razonable al final del período sobre el que se informa.

9.2.1.2 VIDA ÚTIL

La vida útil de la propiedad planta y equipo varía con el fin de acercarse más a la realidad en cuanto a la utilización del inmovilizado material variando así su concepto:

Vida útil es:

- (a) el periodo durante el cual se espera utilizar el activo amortizable por parte de la entidad; o bien.
- (b) el número de unidades de producción o similares que se espera obtener del mismo por parte de la entidad. (IASC, 2005).

Es tan importante esta nueva connotación de vida útil, pues es una de las variaciones que más afectan el rubro del impuesto diferido, tradicionalmente anterior a la aplicación de las normas internacionales de información financiera, los activos poseían la vida útil establecida en el artículo 2 del Decreto 3019, señalada así:

Artículo 2° VIDA ÚTIL DE LOS ACTIVOS FIJOS DEPRECIABLES ADQUIRIDOS A PARTIR DE 1989. La vida útil de los activos fijos depreciables, adquiridos a partir de 1989 será la siguiente:

Inmuebles (incluidos los oleoductos)	20 años
Barcos, trenes, aviones, maquinaria, equipo y bienes muebles	10 años
Vehículos automotores y computadores	5 años

El reconocimiento del método tradicional en norma colombiana de la vida útil dista un poco de la realidad, por ejemplo, con la constante actualización tecnológica, la garantía de que un equipo de cómputo tenga vida útil por cinco años es inexistente; con el fin de hacer más próximo ese reconocimiento de vida útil de un activo a la realidad, la NIC 16 indica que la vida útil de un activo se debe de revisar mínimamente posterior al cierre del ejercicio anual, donde sí se presentan variaciones éstas deben de ser contabilizadas, entre las variaciones de la vida útil, también se deben de contemplar las reparaciones y mejoras que aumenten la eficiencia o extiendan la vida útil del activo constituyen costo adicional, finalmente, “la estimación de la vida útil de un activo, es una cuestión de criterio, basado en la experiencia que la entidad tenga con activos similares.” (Padilla y García, 2016)

Esta incompatibilidad que surge entre lo contable y lo fiscal a raíz de diferentes métodos para el cálculo de la vida útil de los activos da lugar a una diferencia temporal la cual obliga el cálculo del impuesto diferido.

Ejemplo: La empresa “Aprendiendo S.A” adquiere maquinaria por \$5.000.000, según la regulación fiscal, este activo deberá depreciarse con el método de línea recta en 10 años, pero entre las políticas contables de la empresa, se ha establecido que este tipo de maquinaria tiene una vida útil de 12 años; sin embargo pasados 10 años de tener la máquina en funcionamiento, se le hace un mantenimiento que extiende su vida útil tres años más desde el momento de la adecuación:

Tabla 20 - Ejemplo vida útil deducible

AÑO	VALOR CONTABLE	VALOR FISCAL
0	\$5.000.000	\$5.0000.000
1	\$4.583.333	\$4.500.000

2	\$4.166.667	\$4.000.000
3	\$3.750.000	\$3.500.000
4	\$3.333.333	\$3.000.000
5	\$2.916.667	\$2.500.000
6	\$2.500.000	\$2.000.000
7	\$2.083.333	\$1.500.000
8	\$1.666.667	\$1.000.000
9	\$1.250.000	\$500.000
10	\$833.333	\$0
11	\$555.556	\$0
12	\$277.778	\$0
13	0	\$0

Igualados en el tiempo

Como se pudo evidenciar, la diferencia en el valor del activo es temporal, pues en un punto determinado de tiempo el valor del activo en libros, iguala el valor fiscal del activo, esa igualación se da, cuando la vida del activo se agota contablemente y llega al valor fiscal que fue agotado con anterioridad y en ambos queda en ceros.

En el ejemplo anterior, se está tratando de un caso de impuesto diferido deducible, el cual se pagó de manera anticipada y posteriormente se podrá deducir del pago de impuestos, como se trató anteriormente con la aplicación de la valoración de activos con el modelo de valor razonable se presentan situaciones como esta, a

continuación se detallará como se genera el impuesto diferido anual a raíz de las diferencias por el cálculo de vida útil.

Tabla 21 - Ejemplo vida útil Año 0

AÑO 0	CONTABLE	FISCAL	DIFERENCIA
COSTO	\$5.000.000	\$5.000.000	\$0
DEPRECIACIÓN ACUMULADA	\$0	\$0	\$0
NETO	\$5.000.000	\$5.000.000	\$0

Tabla 22 - Ejemplo vida útil Año 1

AÑO 1	CONTABLE	FISCAL	DIFERENCIA
COSTO	\$5.000.000	\$5.000.000	
DEPRECIACIÓN ACUMULADA	(\$416.667)	(\$500.000)	
NETO	\$4.583.333	\$4.500.000	\$83.333

Tabla 23 - Ejemplo vida útil Año 2

AÑO 2	CONTABLE	FISCAL	DIFERENCIA
COSTO	\$5.000.000	\$5.000.000	
DEPRECIACIÓN ACUMULADA	(\$833.333)	(\$1.000.000)	
NETO	\$4.166.667	\$4.000.000	\$166.667

Tabla 24 - Ejemplo vida útil Año 3

AÑO 3	CONTABLE	FISCAL	DIFERENCIA
COSTO	\$5.000.000	\$5.000.000	
DEPRECIACIÓN ACUMULADA	(\$1.250.000)	(\$1.500.000)	
NETO	\$3.750.000	\$3.500.000	\$250.000

Tabla 25 - Ejemplo vida útil Año 4

AÑO 4	CONTABLE	FISCAL	DIFERENCIA
COSTO	\$5.000.000	\$5.000.000	
DEPRECIACIÓN ACUMULADA	(\$1.666.667)	(\$2.000.000)	
NETO	\$3.333.333	\$3.000.000	\$333.333

Tabla 26 - Ejemplo vida útil Año 5

AÑO 5	CONTABLE	FISCAL	DIFERENCIA
COSTO	\$5.000.000	\$5.000.000	
DEPRECIACIÓN ACUMULADA	(\$2.083.333)	(\$2.500.000)	
NETO	\$2.916.667	\$2.500.000	\$416.667

Tabla 27 - Ejemplo vida útil Año 6

AÑO 6	CONTABLE	FISCAL	DIFERENCIA
COSTO	\$5.000.000	\$5.000.000	
DEPRECIACIÓN ACUMULADA	(\$2.500.000)	(\$3.000.000)	
NETO	\$2.500.000	\$2.000.000	\$500.000

Tabla 28 - Ejemplo vida útil Año 7

AÑO 7	CONTABLE	FISCAL	DIFERENCIA
COSTO	\$5.000.000	\$5.000.000	
DEPRECIACIÓN ACUMULADA	(\$2.916.667)	(\$3.500.000)	
NETO	\$2.083.333	\$1.500.000	\$583.333

Tabla 29 - Ejemplo vida útil Año 8

AÑO 8	CONTABLE	FISCAL	DIFERENCIA
COSTO	\$5.000.000	\$5.000.000	
DEPRECIACIÓN ACUMULADA	(\$3.333.333)	(\$4.000.000)	
NETO	\$1.666.667	\$1.000.000	\$666.667

Tabla 30 - Ejemplo vida útil Año 9

AÑO 9	CONTABLE	FISCAL	DIFERENCIA
COSTO	\$5.000.000	\$5.000.000	
DEPRECIACIÓN ACUMULADA	(\$3.750.000)	(\$4.500.000)	
NETO	\$1.250.000	\$500.000	\$750.000

Tabla 31 - Ejemplo vida útil Año 10

AÑO 10	CONTABLE	FISCAL	DIFERENCIA
COSTO	\$5.000.000	\$5.000.000	
DEPRECIACIÓN ACUMULADA	(\$4.166.667)	(\$5.000.000)	
NETO	\$833.333	\$0	\$833.333

Tabla 32 - Ejemplo vida útil Año 11

AÑO 11	CONTABLE	FISCAL	DIFERENCIA
COSTO	\$5.000.000	\$5.000.000	
DEPRECIACIÓN ACUMULADA	(\$4.444.444)	(\$5.000.000)	
NETO	\$555.556	\$0	\$555.556

Tabla 33 - Ejemplo vida útil Año 12

AÑO 12	CONTABLE	FISCAL	DIFERENCIA
COSTO	\$5.000.000	\$5.000.000	
DEPRECIACIÓN ACUMULADA	(\$4.722.222)	(\$5.000.000)	
NETO	\$277.778	\$0	\$277.778

Tabla 34 - Ejemplo vida útil Año 13

AÑO 13	CONTABLE	FISCAL	DIFERENCIA
COSTO	\$5.000.000	\$5.000.000	
DEPRECIACIÓN ACUMULADA	(\$5.000.000)	(\$5.000.000)	
NETO	\$0	\$0	\$0

Los cuadros anteriores muestran como año tras año se presenta la diferencia entre el valor contable y el valor fiscal la cual, finalmente da lugar al registro de un impuesto diferido, pues surge una diferencia conciliatoria dando lugar al impuesto diferido, el cual se calcula aplicando la tasa del impuesto de renta a las diferencias presentadas, para mayor comprensión a continuación se presenta un esquema compilando la información de las diferencias halladas anteriormente y la aplicación de la tasa : *Tabla 35 - Ejemplo vida útil consolidado*

AÑO	VALOR CONTABLE	BASE FISCAL	DIFERENCIA	IMPUESTO DIFERIDO	AJUSTES
0	\$5.000.000	\$5.000.000	\$0	\$0	\$0
1	\$4.583.333	\$4.500.000	\$83.333	\$27.500	\$27.500
2	\$4.166.667	\$4.000.000	\$166.667	\$55.000	\$27.500
3	\$3.750.000	\$3.500.000	\$250.000	\$82.500	\$27.500
4	\$3.333.333	\$3.000.000	\$333.333	\$110.000	\$27.500
5	\$2.916.667	\$2.500.000	\$416.667	\$137.500	\$27.500
6	\$2.500.000	\$2.000.000	\$500.000	\$165.000	\$27.500
7	\$2.083.333	\$1.500.000	\$583.333	\$192.500	\$27.500
8	\$1.666.667	\$1.000.000	\$666.667	\$220.000	\$27.500
9	\$1.250.000	\$500.000	\$750.000	\$247.500	\$27.500
10	\$833.333	\$0	\$833.333	\$275.000	\$27.500
11	\$555.556	\$0	\$555.556	\$183.333	(\$91.667)
12	\$277.778	\$0	\$277.778	\$91.667	(\$91.667)
13	\$0	\$0	\$0	\$0	(\$91.667)

En el asiento de ajustes se especifica el estado del impuesto diferido en este caso crédito, teniendo en cuenta que el primer valor que surge es crédito inferior el valor fiscal al valor contable, lo que significa que en el momento se está dejando de pagar un impuesto, el cual deberá ser pagado en algún periodo próximo, en otras palabras, una cuenta por pagar con el estado; para el año dos la cuenta por pagar del impuesto incrementa a \$55.000, pero de estos \$55.000 ya se habían causado \$27.500, es decir que para el año dos se incrementan \$27.500 a la cuenta por pagar, para reflejar el acumulado de los \$55.000, y así mismo año tras año, hasta llegar al año 11, donde el impuesto diferido crédito es de \$183.333, pero en la cuenta del impuesto diferido hay acumulados \$275.000, de modo qué, hay un excedente de \$91.667 los cuales se deben de debitar para que la cuenta del impuesto diferido por pagar refleje la realidad, esto traducido en una cuenta “T” es:

Ilustración 4 - Impuesto Dif. Por pagar Mét. Pas.

Impuesto Diferido por Pagar		
		\$27.500 Año1
		\$27.500 Año2
		\$27.500 Año3
		\$27.500 Año4
		\$27.500 Año5
		\$27.500 Año6
		\$27.500 Año7
		\$27.500 Año8
		\$27.500 Año9
		\$27.500 Año10
Año11	\$91.667	
Año12	\$91.667	
Año13	\$91.667	
Sumas Iguales	\$183.334	\$275.000

Nota: Los ejemplos planteados en el 9.2.1.2 de Propiedad planta y equipo, son con fines pedagógicos, en búsqueda de clarificar las diferencias que dan lugar entre la vida útil contable y la fiscal, pues desde el punto de vista financiero, una entidad no debe depreciar el costo de los activos en su totalidad, sino considerar dicho valor residual, cuando este sea material.

9.2.2 CARTERA

La cartera o cuentas por cobrar, tienen un riesgo de que no sean pagadas, con el fin de mitigar este riesgo se hacen provisiones, “Una provisión es un pasivo en el que existe incertidumbre acerca de su cuantía o vencimiento” (IFRS, pág. 8), estas provisiones son apropiaciones que se realizan con el fin de cubrir contingencias como lo puede ser el no pago de una cuenta por cobrar, pero estas provisiones deben de tener una justificación además de ser cuantificables y confiables, las provisiones de cartera, se estiman “para deudas de dudoso o difícil cobro, siempre que tales deudas se hayan originado en operaciones productoras de renta, correspondan a cartera vencida y se cumplan los demás requisitos legales.” (Portafolio, 2006), esto en cuanto al manejo contable, pero, las normas fiscales limitan la cuantía que se puede provisionar, Vargas Restrepo en su libro Contabilidad Tributaria presenta los siguientes dos métodos:

- Método Individual: Solo se puede provisionar el 33% de las cuentas por cobrar con más de un año de vencimiento.
- Método General: Se podrá provisionar el 5% para las deudas vencidas entre tres y seis meses, 10% para las vencidas entre seis y doce meses, y el 15% para las que tienen más de 12 meses de vencimiento.

Constituirá diferencia temporal el exceso de provisión contable registrada frente a la provisión fiscal tomada patrimonialmente en el ejercicio gravable, y se revertirá

en el momento que la cartera sea fiscalmente castigada o cuando se disminuya la brecha entre los valores de la provisión contable y fiscal. (Vargas Restrepo, 2011).

Ejemplo: La empresa “La Norma” presenta el siguiente estado de cartera para sus cinco clientes a diciembre 31 de 2016.

Tabla 36 - Ejemplo de cartera

CLIENTE	VENCIMIENTO DE CARTERA EN DÍAS				Total Cartera	Provisión Contable
	0-90	91-180	181-360	Más de 360		
PEREZ	\$6.000.000				\$6.000.000	\$0
GOMEZ			\$2.000.000		\$2.000.000	\$0
TORO				\$8.000.000	\$8.000.000	\$8.000.000
CUERO	\$2.000.000				\$2.000.000	\$0
MARIN	\$1.000.000	\$1.000.000			\$2.000.000	\$0

Tabla 37 - Ej. Cartera prov. Gral

PROVISIÓN GENERAL	0%	5%	10%	15%	TOTAL
	0	\$50.000	\$200.000	\$1.200.000	\$1.450.000

Tabla 38 - Ej. Cartera prov. Individual

PROVISIÓN INDIVIDUAL	0%	0%	0%	33%	TOTAL
	0	0	0	\$2.640.000	\$2.640.000

Teniendo en cuenta el comportamiento de oportuno pago que presentaba el cliente Toro, se concluye que este es de dudoso recaudo, por lo tanto se provisiona el 100% de la cartera, situación que fiscalmente no es permitida, contemplando la idea de que el método de provisión individual es el que permite una mayor provisión de la cartera se opta por ese método, generando así una diferencia de (\$8.000.000 - \$2.640.000= \$5.630.000), asumiendo que se obtuvo in impuesto de renta de \$21.231.200, el impuesto diferido sería un activo por valor de \$1.768.800, su contabilización se realiza así:

Tabla 39 - Ejemplo cartera contabilización

CODIGO	NOMBRE DE CUENTA	DÉBITO	CRÉDITO
171076	IMPUESTO DIFERIDO ACTIVO	\$1.768.800	
540405	GASTO IMPUESTO DE RENTA	\$19.462.400	
240404	IMPUESTO DE RENTA POR PAGAR		\$21.231.200

Ahora supongamos que el siguiente año se tiene un impuesto de renta de \$33.768.800 y se castiga la cartera solicitando la deducción fiscal de \$5.630.000 por concepto de deudas manifiestamente perdidas, entonces se presenta el ajuste en el tiempo en la diferencia entre la provisión fiscal y lo establecido contablemente, revertiendo las partidas presentadas anteriormente.

Tabla 40 - Ejemplo cartera contabilización 2

ODIGO	NOMBRE DE CUENTA	DÉBITO	CRÉDITO
540405	GASTO IMPUESTO DE RENTA	\$33.768.800	
171076	IMPUESTO DIFERIDO ACTIVO		\$1.768.800
240404	IMPUESTO DE RENTA POR PAGAR		\$32.000.000

Es importante aclarar que este cambio se revisa en el rubro de cartera, pero hace referencia al impuesto diferido que se genera por la diferencia en el reconocimiento de las provisiones bajo Normas Internacionales y los conceptos fiscales.

9.3 CAMBIOS EN MATERIA DE IMPUESTOS

9.3.1 CAMBIOS EN EL RECONOCIMIENTO DEL IMPUESTO

Las normas internacionales de información financiera, asumen el concepto de impuesto de renta como un gasto, los impuestos, tanto si son del ejercicio corriente como si son diferidos, deben ser reconocidos como gasto o ingreso, e incluidos en la determinación de la ganancia o pérdida neta del ejercicio (CORREDOR, 2011)

En cuanto al reconocimiento explicado en el párrafo anterior, este presenta un cambio donde surgen los activos y pasivos por impuesto diferido, los cuales surgen a raíz de las diferencias temporarias “La mayoría de los pasivos y de los activos por impuestos diferidos aparecerán cuando los ingresos y gastos, que se incluyen en el resultado contable de un determinado ejercicio, se computen dentro de la ganancia fiscal en otro diferente.” (IASC, 1996)

El impuesto corriente, debe ser reconocido como una obligación de pago en la medida en que no haya sido liquidado. Si la cantidad ya pagada, que corresponde al ejercicio presente y a los anteriores, excede del importe a pagar por esos ejercicios, el exceso debe ser reconocido como un activo, por el contrario el valor pagado en el ejercicio presente y los anteriores, es inferior al importe por pagar en el ejercicio se configurará un pasivo.

9.3.2 IMPUESTO DIFERIDO

El impuesto diferido ha ido evolucionando en el transcurrir del tiempo desde la primera aparición de la NIC 12 en 1978, entre las modificaciones que este ha sufrido, se encuentran nuevos conceptos, nuevo método de contabilización, variación en el reconocimiento, entre otros, para iniciar, se abordaran los nuevos conceptos derivados del impuesto diferido.

- Conceptos:

Inicialmente en el contexto de impuesto diferido, se estableció que para dar lugar a este, debe de presentarse una diferencia entre los resultados fiscales y los resultados contables; pero estas diferencias se pueden presentar de forma permanente o de forma temporal, y son únicamente éstas últimas las que dan lugar al impuesto diferido; pero en la norma internacional de contabilidad 12, revisada en 1996 se encuentra un nuevo tipo de diferencia, la diferencia temporaria, “Las diferencias temporarias en el balance son las que existen entre la base fiscal de un activo o pasivo y su importe en libros, dentro del balance.” (IASC, 1996), es importante aclarar que todas las diferencias temporales hacen parte de las diferencias temporarias, pero no todas las diferencias temporarias son diferencias temporales, también se generan por circunstancias diferentes “las cuales no dan origen a diferencias temporales, aunque la NIC 12 original les daba el mismo tratamiento que a las transacciones que dan origen a diferencias temporales”, esas circunstancias son:

- (a) Los activos y pasivos no monetarios de una entidad que se valoran en su moneda funcional pero que la pérdida o ganancia tributables (y, por ello, la base fiscal de estos activos y pasivos no monetarios) se determina en una moneda diferente;
- (b) los activos y pasivos no monetarios de la empresa se reexpresan siguiendo lo dispuesto en la NIC 29, Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias; o
- (c) el importe en libros de un activo o un pasivo difiere, en el momento de su reconocimiento inicial, de su base fiscal correspondiente. (IASC, 1996)

- Diferencias temporarias deducibles

Se reconocerá un activo por impuestos diferidos, por causa de todas las diferencias temporarias deducibles, en la medida en que resulte probable que la entidad disponga de ganancias fiscales futuras contra las que cargar esas diferencias temporarias deducibles, salvo que el activo por impuestos diferidos aparezca por causa del reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que:

(a) no sea una combinación de negocios; y que

(b) en el momento de realizarla, no haya afectado ni al resultado contable ni a la ganancia (pérdida) fiscal.

Ejemplo:

En una combinación de negocios, un pasivo se reconoce a su valor razonable, pero al determinar la ganancia fiscal no se deduce el gasto relacionado hasta un periodo posterior.

Si el pasivo se liquida por su valor razonable, se podrán recibir deducciones equivalentes a dicho valor, por lo que la base fiscal será cero. (IASB & IFRS, 2015)

De igual forma, como surge el nuevo concepto de diferencia temporaria, junto a esta se reconocen los activos y pasivos por impuesto diferido, estos son las cantidades de impuestos sobre las ganancias a recuperar (en caso de activos) o pagar (en caso de pasivos) en ejercicios futuros, relacionadas con las diferencias temporarias deducibles (para activos) e impositivas (para pasivos).

Tasa Impositiva:

En lo referente a la aplicación de las tasas, se ha venido incurriendo en un error en cuanto a la aplicación de la tasa impositiva para el cálculo del impuesto diferido, pues se calculaba de una forma errónea, aplicando la tasa del impuesto corriente a las diferencias temporales resultadas en el periodo contable, pero esta tasa no

está compuesta únicamente por la tasa fijada para ese periodo fiscal, pues se está tratando de una diferencia que va a ser igualada en el tiempo, es decir que están interviniendo varios periodos, y que las tasas en esos diferentes periodos no se van a mantener constantes, por eso se debe de hacer una proyección de la tasa, por consiguiente, el gasto por impuestos no se puede determinar simplemente multiplicando las ganancias contables por la tasa impositiva.

Como se estudió anteriormente una vez revisada la NIC 12 se presentan diferencias en cuanto a la original, a continuación se presenta una tabla con las diferencias más relevantes.

Tabla 41 - Comparativo NIC 12 Original NIC 12 Revisada

NIC 12 ORIGINAL	NIC 12 REVISADA
Exigía a las empresas que contabilizasen los impuestos diferidos utilizando el método del diferimiento o el método del pasivo, conocido también como método del pasivo basado en la cuenta de resultados.	Prohíbe el método del diferimiento y exige la aplicación de otra variante del método del pasivo, conocido como método del pasivo basado en el balance.
Permitía que la empresa no reconociese activos y pasivos por impuestos diferidos cuando tuviese una evidencia razonable de que las diferencias temporales correspondientes no fueran a revertir en un período de tiempo determinado	Exige a la empresa que proceda a reconocer, con algunas excepciones, bien sea un pasivo por impuestos diferidos o un activo por impuestos diferidos, para todas las diferencias temporarias
En el caso de una revalorización de activos, permite, pero no exige, que la empresa reconozca un pasivo por	Exige que la empresa reconozca un pasivo por impuestos diferidos en el caso de haberse realizado revalorizaciones de

impuestos diferidos.	activos.
No indicaba si las partidas de impuestos anticipados y diferidos podían descontarse, para contabilizarlas por su valor actual.	Prohíbe el descuento de dichos activos y pasivos por impuestos diferidos.
No especificaba si la empresa debía clasificar los impuestos diferidos como partidas corrientes o como partidas no corrientes.	Prohíbe a las empresas que realizan la distinción entre partidas corrientes y no corrientes en sus estados financieros proceder a clasificar como activos o pasivos corrientes los activos o pasivos por impuestos diferidos.

En el primer campo del cuadro anterior, se presenta el cambio en el método por el cuál será tratado el impuesto diferido, donde se presenta un cambio del método del diferido, al método del pasivo, este cambio es significativo en cuanto a su impacto, partiendo desde el estado financiero por donde este pasa a reconocerse, a continuación, se profundiza en este nuevo método.

9.3.2.1 MÉTODO DE PASIVO

“El método del diferido que se basa en la cuenta de resultados, se centra en las diferencias temporales de ingresos y gastos, mientras que el basado en el balance contempla también las diferencias temporarias surgidas de los activos y de los pasivos exigibles. Las diferencias temporales en la cuenta de resultados son diferencias entre la ganancia fiscal y el resultado contable, que se originan en un ejercicio y revierten en otro u otros posteriores. Las diferencias temporarias en el balance son las que existen entre la base fiscal de un activo o pasivo y su importe

en libros, dentro del balance. La base fiscal de un activo o pasivo es el valor atribuido a los mismos para efectos fiscales.” (IASC, 1996)

Ejemplo Teórico:

Los costes de investigación y desarrollo contabilizados como un gasto, al determinar el resultado contable bruto en el ejercicio en que se incurren, que no serán gastos deducibles para la determinación de la ganancia (pérdida) fiscal hasta un ejercicio posterior. La diferencia entre la base fiscal de los costes de investigación y desarrollo, esto es el importe que la autoridad fiscal permitirá deducir en ejercicios futuros, y el importe nulo en libros de la partida correspondiente en el balance es una diferencia temporaria deducible que produce un activo por impuestos diferidos. (IASC, 1996)

Ejemplo práctico:

La empresa “El Ejemplo S.A.S” adquiere un activo por \$5.000. Contablemente el activo se deprecia por el método de línea recta a 5 años (20% anual), pero fiscalmente, se deprecia en 3 años en alícuotas de 40%, 40% y 20%. La determinación del valor contable y la base fiscal es la siguiente:

Tabla 42 - Método del pasivo Año 1

Año 1	Contable	Base fiscal	Diferencia
Costo	\$5.000	\$5.000	
Depreciación acumulada	(\$1.000)	(\$2.000)	
Neto	\$4.000	\$3.000	\$1.000

Al cabo del primer año, la base fiscal (\$3.000) es inferior al valor contable (\$4.000), originando una diferencia temporaria imponible porque, en el futuro, se generará una renta gravable mayor respecto de la renta comercial. Con una tasa del 33% significa que habrá de reconocerse un impuesto diferido por pagar de \$330.

Tabla 43 - Método del pasivo Año 2

Año 2	Contable	Base fiscal	Diferencia
Costo	\$5.000	\$5.000	
Depreciación acumulada	(\$2.000)	(\$4.000)	
Neto	\$3.000	\$1.000	\$2.000

Terminando el año 2, la base fiscal (\$1.000) es inferior al **valor contable (\$3.000)**, manteniendo una diferencia temporaria imponible. Siendo la diferencia temporaria de \$2.000, el impuesto diferido por pagar habrá de ajustarse a \$660. Si asumimos que la tasa de impuesto a la renta en el año 2 es fijada en el 35%, el impuesto diferido por pagar será de \$700 ($\$2.000 \times 35\%$), lo que significa que el ajuste al impuesto diferido por pagar en el año 2 será de \$370.

Es propio el ejemplo para decir que, bajo el método del pasivo, el impuesto diferido debe ser ajustado tomando en cuenta la tasa vigente al finalizar el ejercicio. No ocurre lo mismo en el método del diferido, en el que el valor del activo o pasivo por impuestos diferidos, se mantiene a tasas históricas.

Tabla 44 - Método del pasivo Año 3

Año 3	Contable	Base fiscal	Diferencia
Costo	\$5.000	\$5.000	
Depreciación acumulada	(\$3.000)	(\$5.000)	
Neto	\$2.000	\$0	\$2.000

La base fiscal del activo es cero; es decir, en el futuro no se presentará recuperación del activo (por estar totalmente depreciado). La diferencia temporaria sigue siendo imponible porque la base fiscal es menor que la contable. Siendo la diferencia temporaria de \$2.000, con una tasa del 33%, el impuesto diferido de renta por pagar tendrá que reflejar resultado (\$660).

Tabla 45 - Método del pasivo Año 4

Año 4	Contable	Base fiscal	Diferencia
Costo	\$5.000	\$5.000	
Depreciación acumulada	(\$4.000)	(\$5.000)	
Neto	\$1.000	\$0	\$1.000

Ya en el año 4, la diferencia temporaria es de \$1.000, que al 33% representará un impuesto diferido d \$330. Si en el año anterior el impuesto diferido era de \$660, el ajuste habrá de reconocer una amortización del impuesto diferido por pagar.

Tabla 46 - Método del pasivo Año 5

Año 5	Contable	Base fiscal	Diferencia
Costo	\$5.000	\$5.000	
Depreciación acumulada	(\$5.000)	(\$5.000)	
Neto	\$0	\$0	\$0

Finalmente, en el año 5, la diferencia temporaria es cero, por lo que el impuesto diferido de renta por pagar deberá ajustarse a cero. De manera resumida y para una mejor comprensión y apreciación, veámoslo en el siguiente cuadro:

Tabla 47 - Método del pasivo consolidado

Año	Valor Contable	Base Fiscal	Diferencia	Impuesto Diferido	Ajuste
1	\$4.000	\$3.000	\$1.000	\$330	\$330
2	\$3.000	\$1.000	\$2.000	\$660	\$330
3	\$2.000	\$0	\$2.000	\$660	\$0
4	\$1.000	\$0	\$1.000	\$330	(\$330)
5	\$0	\$0	\$0	\$0	(\$330)

Con base en la anterior determinación de bases fiscales año por año, la contabilidad reconocerá el impuesto diferido de renta derivado de la diferencia temporaria, que en este caso tienen la condición de gravable o imponible porque la base fiscal es menor que la contable.

Los registros contables para el reconocimiento del impuesto diferido por pagar, año a año, será el siguiente.

Tabla 48 - Contabilización método diferido

Año 1			
Db	Gasto por Impuesto	\$330	
Cr	Impuesto Diferido por pagar		\$330
	Sumas iguales	\$330	\$330
Año 2			
Db	Gasto por Impuesto	\$330	
Cr	Impuesto Diferido por pagar		\$330
	Sumas iguales	\$330	\$330
Año 3			
Db	Gasto por Impuesto	\$0	
Cr	Impuesto Diferido por pagar		\$0
	Sumas iguales	\$0	\$0
Año 4			
Db	Impuesto Diferido por pagar	\$330	
Cr	Impuesto renta corriente		\$330
	Sumas iguales	\$330	\$330
Año 5			
Db	Impuesto Diferido por pagar	\$330	
Cr	Impuesto renta corriente		\$330
	Sumas iguales	\$330	\$330

Visto bajo una cuenta “T”, el movimiento de la cuenta pasiva por impuesto diferido de renta será:

Ilustración 5 - Impuesto Dif. Por Pagar Mét. Pas. 2

Impuesto diferido por pagar	
	\$330
	\$330
\$330	
\$330	
\$660	\$660

Para finalizar este capítulo, continuación, se presentan gráficamente las diferencias entre el método tradicional utilizado por la norma colombiana y la propuesta que se obtiene de la aplicación de los estándares internacionales que se trataron en el desarrollo del capítulo, y se considera pertinente destacar.

Tabla 49 - Paralelo Niif y norma colombiana

Concepto	Norma Colombiana	NIIF
Método usado para determinar el ID	Diferido con base en el Estado de Resultados (método del diferido)	Diferido con base en el Balance General (método del pasivo)
Tasa impositiva aplicable	Tasa actual al momento del cálculo	Tasa proyectada en el período en que se reversan las diferencias temporales
Reconocimiento del ID	Cuando es probable	Cuando es probable

Pérdidas fiscales	No tiene impacto	Si tiene impacto
Exceso de renta presuntiva	No tiene impacto	Si tiene impacto

Fuente: Impuesto Diferido bajo NIIF: Impacto en empresas intensivas en propiedades, planta y equipos (Gil y Ochoa, 2014) (Adaptado por los autores).

Según el cuadro anterior se puede observar que una de las diferencias que conlleva, la transición a normas internacionales es el método utilizado para determinar el impuesto diferido, diferencias que se pretenden evidenciar por medio del siguiente esquema:

Tabla 50 - Paralelo métodos

Método del Diferido (Norma Colombiana)	Método del Pasivo (Norma Internacional)
Apoya su lógica en el Estado de Resultados.	Basa su lógica en el Estado de Situación Financiera
Elementos que se tienen en cuenta para su reconocimiento: ingreso, costos y gastos	Elementos que se tienen en cuenta para su reconocimiento: Activos y pasivos
Diferencias de reconocimiento, implica los elementos (ingreso, costos y gastos)	Diferencias conciliatorias: Reconoce las diferencias de los elementos (pasivos y activos)

El método del diferido establece las diferencias en el reconocimiento de los ingresos, costos y gastos desde el punto de vista contable y el fiscal, lo cual genera diferencias en las utilidades obtenidas en cada uno de esos puntos (contable y fiscal) que sirven como base de declaración. Por su parte el método del pasivo se hace con base en la valoración de los activos y pasivos reflejados en el balance, evaluando y comparando el valor utilizado para fines contables y el valor patrimonial utilizado para la declaración de renta y su impacto en la determinación de la renta líquida.

Con la información presentada en este capítulo, se ha logrado identificar las partidas que una vez revisadas las normas internacionales de información financiera, afectan el cálculo del impuesto diferido, también se ha presentado la forma en como este se debe de reconocer y contabilizar, los elementos y condiciones establecidos para su liquidación, en otras palabras, se suministra amplia información para esclarecer el tratamiento del impuesto diferido, pero más que esto, se resalta la importancia del correcto tratamiento de este, dado que si una entidad no reconoce el impuesto diferido, sino que solamente calcula y reconoce el impuesto corriente, estará incurriendo en errores en la medición de sus activos y pasivos por el desconocimiento de los impactos fiscales derivados de sus transacciones.

10. CAPÍTULO III

EFFECTOS GENERADOS EN LOS ESTADOS FINANCIEROS CON EL RECONOCIMIENTO DEL IMPUESTO DIFERIDO BAJO NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA EN ALGUNAS EMPRESAS MANUFACTURERAS DEL GRUPO NO.1 DEL MUNICIPIO DE TULUÁ.

En este capítulo se establecen cuáles fueron los efectos que se pueden observar en los Estados Financieros de las organizaciones del grupo uno en las cuales se aplican las NIIF Full. Este trabajo se enfoca en los efectos generados por el reconocimiento de impuestos diferidos de acuerdo a los lineamientos que presentan las Normas Internacionales de Información Financiera.

Para poder identificar y establecer algunos efectos, este trabajo se utiliza como base el estudio realizado por la Superintendencia de Sociedades titulado “Diagnóstico Sobre los Impactos Contables y Financieros de Los Estándares Internacionales de Contabilidad en las Empresas del Sector Real (2011)” en el cual se realiza un proceso de simulación con empresas del sector real de todo el país, y se aplican en ellas los estándares internacionales de información financiera y su impacto en la implementación por primera vez. Cabe destacar que este trabajo utilizó para la muestra de empresas escogidas empresas ubicadas en el Valle del Cauca, correspondiente a 28 empresas representando un 9%. Este estudio es un gran insumo para esta investigación ya que logró identificar algunos efectos financieros importantes en las empresas, utilizando como se dijo anteriormente simulaciones aterrizadas sobre las acciones que debían realizar con la implementación de estos estándares.

De igual forma se debe aclarar que la información obtenida a través del SIREM no estaba bajo estándares internacionales, por lo tanto, no cumplía con los requerimientos específicos de este trabajo. Así mismo, para conocer un poco más de cerca la realidad de las empresas del sector, se estudiará el caso de la empresa Nutrium S.A.S. donde se revisarán los estados financieros con el fin de medir los efectos contables y los impactos financieros considerables.

10.1 EFECTOS FINANCIEROS:

De acuerdo a la información derivada del estudio de la Superintendencia de Sociedades, este arrojó en su análisis global que las empresas después de la adopción por primera vez de estándares internacionales de información financiera Full, tomando como referencia las empresas que se consideran representativas en cada una de los sectores económicos empresariales se pueden evidenciar los siguientes efectos:

10.1.1 AUMENTO DE LOS ACTIVOS:

10.1.1.1 POR RECONOCIMIENTO DE ACTIVOS DIFERIDOS

La NIC 12 establece que se requiere que las empresas reconozcan los efectos que las transacciones y demás hechos de los estados financieros generan a nivel fiscal tanto en tiempo actual, como futuro, esas diferencias entre lo actual y lo futuro es lo que se conoce como impuesto diferido y dependiendo si esa diferencia de como resultado un pago actual de impuestos que posteriormente se ahorrará o por lo contrario, de un pago de impuestos inferior, el cual se deberá pagar posteriormente, se “reconocerá los activos por impuestos diferidos y los pasivos por impuestos diferidos, que surjan de diferencias temporarias, pérdidas fiscales no utilizadas y créditos fiscales no utilizados”.

Estos activos por impuesto diferido se dan cuando el impuesto se podrá disminuir en períodos siguientes por la aplicación de pérdidas fiscales y se debe reconocer como un activo por impuesto diferido.

Ejemplo:

Una empresa tiene pérdidas por \$100.000 durante los años 1 y 2, y utilidades durante los períodos 3, 4 y 5 por valor de \$80.000. ¿Con una tarifa de impuestos del 30%, e ignorando el efecto de la renta presuntiva, cómo quedarían las declaraciones de renta y los estados de resultados de los años 1 al 5? Dadas las condiciones anteriores, las declaraciones de renta de los años 1 a 5 son: Tabla 51 - Ejemplo de Activos por ID - Renta

Concepto	Año1	Año 2	Año 3	Año 4	Año 5
Renta líquida ordinaria del ejercicio (\$)	-	-	80.000	80.000	80.000
Pérdida líquida del ejercicio (\$)	(100.000)	(100.000)	-	-	-
Compensación de pérdida fiscal (\$)	-	-	80.000	80.000	40.000
Renta líquida (\$)	-	-	-	-	40.000
Impuesto a cargo (\$)	-	-	-	-	12.000

El comportamiento de la pérdida y el beneficio fiscal que de ella se deriva es:

Tabla 52 - Ejemplo de Activos por ID – Pérdida y Beneficio

Concepto	Año1	Año 2	Año 3	Año 4	Año 5
Pérdida acumulada (\$)	(100.000)	(200.000)	(120.000)	(40.000)	-
Beneficio Fiscal por aplicar (\$)	(30.000)	(60.000)	(36.000)	(12.000)	-
Efecto en resultados (\$)	30.000	30.000	(24.000)	(24.000)	(12.000)

Y los estados de resultados presentan las siguientes cifras.

Tabla 53 - Ejemplo de Activos por ID - Estado de Resultado

Estado de resultados	Año1	Año 2	Año 3	Año 4	Año 5
Utilidad (pérdida) antes de impuestos (\$)	(100.000)	(100.000)	80.000	80.000	80.000
(Gasto) ingreso por impuesto a las ganancias (\$)	30.000	30.000	(24.000)	(24.000)	(24.000)
Resultados (\$)	(70.000)	(70.000)	56.000	56.000	56.000

Como puede observarse, la pérdida fiscal genera un efecto ingreso en las declaraciones de renta de los años 1 y 2. A partir del año 3, cuando la pérdida se empieza a compensar, el impuesto diferido empieza a revertirse, hasta el año 5, cuando la pérdida compensable ha desaparecido totalmente.

Las contabilizaciones sugeridas para el tratamiento de este impuesto diferido por pérdida fiscal son:

Tabla 54 - Ejemplo de Activos por ID - Contabilización Año 1

	Cuenta	Debito	Crédito
54040503	Impuesto diferido pérdida Fiscal	-	30.000
17050501	Activo impuesto diferido pérdida fiscal	30.000	-

Saldo activo de la cuenta 17050501 impuesto diferido pérdida fiscal: \$30.000.000

Tabla 55 - Ejemplo de Activos por ID - Contabilización Año 2

	Cuenta	Debito	Crédito
54040503	Impuesto diferido pérdida Fiscal	-	30.000
17050501	Activo impuesto diferido pérdida fiscal	30.000	-

Saldo activo de la cuenta 17050501 impuesto diferido pérdida fiscal: \$60.000.000

Tabla 56 - Ejemplo de Activos por ID - Contabilización Año 3

	Cuenta	Debito	Crédito
54040501	Impuesto corriente	24.000	-
17050501	Activo impuesto diferido pérdida fiscal	-	24.000

Saldo activo de la cuenta 17050501 impuesto diferido pérdida fiscal: \$36.000.000

Tabla 57 - Ejemplo de Activos por ID - Contabilización Año 4

	Cuenta	Debito	Crédito
54040501	Impuesto corriente	24.000	-
17050501	Activo impuesto diferido pérdida fiscal	-	24.000

Saldo activo de la cuenta 17050501 impuesto diferido pérdida fiscal: \$12.000.000

Tabla 58 - Ejemplo de Activos por ID - Contabilización Año 5

	Cuenta	Debito	Crédito
54040501	Impuesto corriente	24.000	-
17050501	Activo impuesto diferido pérdida fiscal	-	12.000
24040501	Impuesto por pagar	-	12.000

Saldo activo de la cuenta 17050501 impuesto diferido pérdida fiscal: \$0.

10.1.1.2 INCREMENTO DE LA PROPIEDAD PLANTA Y EQUIPO POR VALORIZACIONES

Como se indicó anteriormente, las valorizaciones son un efecto directo que traen las Normas Internacionales de Información Financiera sobre los estados financieros de las organizaciones.

La NIC 16 establece nuevos criterios para la valorización de activos fijos. Además, establece que el rubro por el cual se llevaban las valorizaciones debe cancelarse y se debe implementar una política de valoración de dichos activos y asumirlos como costo atribuido.

Este procedimiento determinará que la cuenta por la cual se llevaban dichas valorizaciones bajo la norma local (grupo 19, Decreto 2650) quede en ceros, es decir, desaparece del estado de situación financiera. Este valor se irá contra las ganancias retenidas, y posteriormente, se acredita dicha cuenta (ganancias retenidas) para que se refleje en el patrimonio. Para comprender de manera más precisa este efecto se plantea el siguiente ejemplo: Ejemplo:

La empresa “ABC S.A.S” en el balance general del año 2013, presentaba en la siguiente información con respecto a los rubros de activos fijos y valorizaciones:

Tabla 59 - Ejemplo ID por Valorización A2013

Código	Cuenta	Saldo
15	Total Activos Fijos	\$1.500.000
19	Valorización de Activos Fijos	\$600.000
38	Superávit por valorización	(\$600.000)

De acuerdo a lo establecido en los estándares internacionales, para el balance de apertura del año 2014, teniendo en cuenta que esta empresa está calificada como perteneciente al grupo uno para enero de 2014 deberá hacer su balance de apertura aplicando los cambios dispuestos en las NIIF. En ese sentido deberá cancelar dichas valorizaciones y asumir lo que determinó como valor razonable como costo atribuido del activo fijo. Entonces, en enero de 2014 realizará los siguientes asientos:

Tabla 60 - Ejemplo ID por Valorización Año 2014

Código	Cuenta	Balance de Apertura	
19	Valorización de Activos		(\$600.000)
15	Activos Fijos	\$600.000	
38	Superávit por valorización	\$600.000	
37	Ganancias retenidas		(\$600.000)

Después de registrar los cambios correspondientes a la asignación de la valorización como un costo atribuido del activo fijo, la cuenta correspondiente tiene un incremento en la misma proporción quedando con el siguiente valor:

Tabla 61 - Ejemplo ID por Valorización - Activos Fijos

Código	Cuenta	Saldo
15	Activos Fijos	\$2.100.000

Tabla 62 - Ejemplo ID por Valorización Comparación

Cuenta	2013	Enero 2014	Variación
Activos Fijos	\$1.500.000	\$2.100.000	40%

Revisando de forma comparativa ambos años se puede identificar que la implementación de normas internacionales genera un incremento del 40% en los activos fijos. Es importante reconocer este efecto por dos razones principales, la primera porque es un gran cambio en el estado de situación financiera (antiguo balance general) y segundo porque fiscalmente dichas valorizaciones no son reconocidas fiscalmente; por lo tanto, esta nuevo tipo de valorización generará un impuesto diferido, ya que esta diferencia se revertirá a medida que el activo se deprecie.

10.1.2 DETRIMENTO PATRIMONIAL:

El estudio evidencia que en la mayoría de los casos (casi en todos) se genera un efecto de disminución del patrimonio. Este efecto patrimonial negativo es mucho más representativo en las grandes empresas. Es necesario anotar que este estudio utilizó escenarios reales de aplicación de las NIIF FULL, es decir, que se logra mostrar un efecto real en las empresas por dicha implementación. Una de las razones de este detrimento patrimonial se genera a partir que en las normas internacionales se utiliza el criterio de los costos atribuidos, los cuales implican incorporar como parte del costo de los activos las valorizaciones acumuladas; en ocasiones dichas valorizaciones son altamente representativas como un componente patrimonial, sobre todo en las grandes empresas (objeto de este trabajo). Las normas internacionales, como se vio en el capítulo dos establece que por este tipo de valorizaciones se genera un impuesto diferido resultante de la diferencia entre el nuevo costo atribuido y el costo fiscal, que en la mayoría de los casos puede resultar relevante, sobre el que se debe estimar una tasa impositiva que debe reconocerse como una reducción patrimonial para dar origen a una reducción de impuestos.

El sector manufacturero es sin duda uno de los sectores más afectados en términos del detrimento patrimonial de acuerdo a los resultados del estudio de la Supersociedades con impactos hasta del 106% de disminución del patrimonio, este efecto se da en mayor parte por el impacto en los ajustes que se esperan en el componente de propiedad planta y equipo representado en un 68%, seguido de los deudores en 28% y en menor medida los ajustes en inventarios e intangibles. Los ajustes son las razones fundamentales de los impactos presentados en el sector manufacturero. **A continuación, se presenta el impacto y la naturaleza del ajuste de los rubros más afectados:**

Tabla 63 - Ajustes que impactan las cuentas

Componente Afectado	Naturaleza del Ajuste
Deudores	Medición al valor razonable en el momento reconocimiento inicial.
Inventarios	Variaciones anormales de costos de producción capitalizadas.
Propiedad Planta y Equipo	Impuesto diferido generado por la aplicación del valor razonable (costo atribuido) en la fecha de transición.
Activos Intangibles	Bajas en cuentas de partidas que no cumplen los criterios para su reconocimiento como activos
Beneficios a los Empleados	Pasivos por pensiones de jubilación

Fuente: Superintendencia de Sociedades

De lo mencionado en el cuadro anterior se puede observar que el componente de Propiedad Planta y Equipo se ve afectado por el reconocimiento del impuesto diferido generado por las diferencias resultantes de medir a valor razonable (costo atribuido) los activos fijos de la organización. Presentando en la adopción por primera vez resultados negativos sobre el patrimonio. Para mostrar de una forma más clara se propone el siguiente ejemplo donde se muestra específicamente de qué manera el reconocimiento de impuestos diferidos afectó el patrimonio de manera negativa:

Ejemplo 1:

La empresa “El Constructor S.A.” presenta a diciembre de 2013 un valor de activos fijos por \$2.000 millones de pesos y un saldo en la cuenta de valorizaciones por \$6.000 millones de pesos. A primero de enero de 2014 (año en el cual realiza adopción por primera vez) debe realizar los ajustes

correspondientes que describe la norma en cuanto a reconocer dichas valorizaciones como mayor valor del costo del activo. Este proceso de ajustes deriva los siguientes movimientos:

Bajo Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (COLGAAP – Decreto 2649)

Tabla 64 - Estado Inicial 31 diciembre de 2013

Código	Cuenta	Débito (millones de pesos)	Crédito (millones de pesos)
15	Activos Fijos	\$2.000	
19	Valorización Act. Fijos	\$6.000	
38	Superávit por valorización		\$6.000

En la tabla anterior se puede evidenciar el tratamiento de las valorizaciones bajo la norma colombiana. Las valorizaciones de activos fijos eran reconocidas bajo una cuenta del activo (19), mas no afectaban el valor del activo, y su contrapartida estaba representada en un aumento del patrimonio.

Tabla 65 - Ajustes por adopción de estándares internacionales
Enero 2014

Código	Cuenta	Débito (millones de pesos)	Crédito (millones de pesos)
15	Activos Fijos	\$6.000	
19	Valorización Act. Fijos		\$6.000
38	Superávit por valorización	\$6.000	
37	Ganancias Retenidas	\$6.000	\$12.000

En enero de 2014 se deben hacer los ajustes correspondientes de la aplicación de estándares internacionales, por tanto, la cuenta 19 de valorizaciones de activos

fijos se debe cancelar, pues como se mencionó anteriormente las valorizaciones bajo NIIF se deben tomar como un costo atribuido (mayor valor del a activo). De acuerdo a lo anterior se realizan los siguientes registros:

1. Se debe asumir la valorización de \$6.000 millones como mayor valor del activo, por lo tanto, se debe cancelar la cuenta de valorización, pues no es válida en estándares internacionales.
2. Se debe debitar (cancelar) la cuenta de superávit como resultante de la cancelación de la valorización.
3. Se registran las contrapartidas del cruce de cuenta de la valorización y el superávit en la cuenta de Ganancias Retenidas. En la misma cuenta se registra a contrapartida del costo atribuido del activo fijo.

Tabla 66 - Reconocimiento del Impuesto Diferido

Enero 2014

Código	Cuenta	Débito (millones de pesos)	Crédito (millones de pesos)
27	Impuesto diferido		\$2.400
37	Ganancias Retenidas	\$2.400	

De igual manera en enero de 2014, fecha en la cual se realiza el balance de apertura bajo estándares internacionales, además de los ajustes por valorizaciones, debe registrarse la diferencia que se genera entre el nuevo valor del activo por costo atribuido y el costo fiscal, es decir, se reconoce un impuesto diferido calculado de la siguiente manera:

Tabla 67 - Cálculo de Impuesto Diferido

Base (millones):	\$6.000
Tarifa:	40%
Impuesto diferido:	\$2.400

El impuesto diferido se calcula teniendo en cuenta que al incrementarse el valor del activo este generará un ingreso si se decide venderlo, es decir, en el momento de enajenarlo la ganancia obtenida estará gravada a la tasa impositiva correspondiente que para este caso se aplicó una tasa del 40% que posteriormente se explicará cómo se deben calcular este tipo de tasas. A medida que se vaya depreciando el activo se debe reconocer este efecto en el impuesto diferido y en el patrimonio.

Finalmente se mostrará de manera consolidada las operaciones que se ejecutan por la valorización de impuestos fijos, donde se podrá evidenciar con mayor claridad los efectos directos del patrimonio:

Tabla 68 - Consolidación, impuesto diferido por valorización de activos fijos

		Diciembre 2013 (COLGAAP)		Enero 2014 (Ajustes a NIIF)		Diciembre 2014 (SalDOS NIIF)	
Grupo	Cuenta	Debe	Haber	Debe	Haber	Debe	Haber
15	Activos F.	\$ 2.000		\$ 6.000		\$ 8.000	
19	Valorización Act. F.	\$ 6.000			\$ 6.000	\$ -	
27	Impuesto Diferido				\$ 2.400		\$ 2.400
38	Superávit por Val.		\$ 6.000	\$ 6.000			\$ -
37	Ganancias Retenidas			\$ 8.400	\$ 12.000		\$ 3.600

Tabla 69 - Variaciones Significativas por Impuesto Diferido

Variaciones Significativas				
Concepto	2013	2014	Variación	% Var.
Activo	\$ 2.000	\$ 8.000	\$ 6.000	300%
Patrimonio	\$ 6.000	\$ 2.400	-\$ 3.600	-60%

En el ejercicio se pueden identificar dos grandes efectos que se dan por el reconocimiento del impuesto diferido derivado de la valorización de activos fijos. El primero es el incremento en la cuenta del activo que como mencionó anteriormente se da porque bajo estándares internacionales estas valorizaciones hacen parte del costo atribuido, es decir, mayor valor del activo. Por otro lado, el patrimonio se reduce en un 60% debido a que el superávit que se generaba en COLGGAP por la valorización se cancela y ahora solo se reconocen las ganancias retenidas, menos los impuestos generados por posibles ventas del activo.

10.2 CASO DE ESTUDIO NUTRIUM

Nutrium S.A.S es una empresa ubicada en la ciudad de Tuluá que inició sus operaciones en el año 1991, como productora de la marca de jugos Orense. Actualmente Nutrium hace parte de la Organización Ardila Lule, y con Postobón como casa matriz.

Nutrium es una de las empresas tulueñas más reconocidas de la región, por su tiempo de operación y por la relevancia de economía local. En esta empresa se basará nuestra muestra para llevar a cabo los análisis correspondientes a los Estados Financieros para conocer de forma más cercana el impacto en una empresa de la región generado por los efectos resultantes de la convergencia a Normas Internacionales de Información Financiera.

El análisis se realizará a los rubros del Balance General (Estado De Situación Financiera en NIIF) revisando los efectos más relevantes que tuvo la organización con la implementación de los estándares internacionales y que afectan además los rubros del impuesto diferido.

A continuación, se presenta el Balance General de la empresa mencionada en cuatro tiempos diferentes:

- 31 de diciembre del año 2013, se presenta como el año inicial, se escoge este año porque es el último año antes de iniciar la implementación de estándares internacionales.
- 1 de enero de 2014, en esta fecha se realiza el balance de apertura con los saldos convertidos de acuerdo con las normas internacionales.
- 31 de diciembre de 2014, año de implementación de las NIIF.
- 31 de diciembre de 2015, año de presentación de los Estados Financieros para las empresas del grupo uno en NIIF.

Nutrium S.A.S.

Estado individual de situación financiera

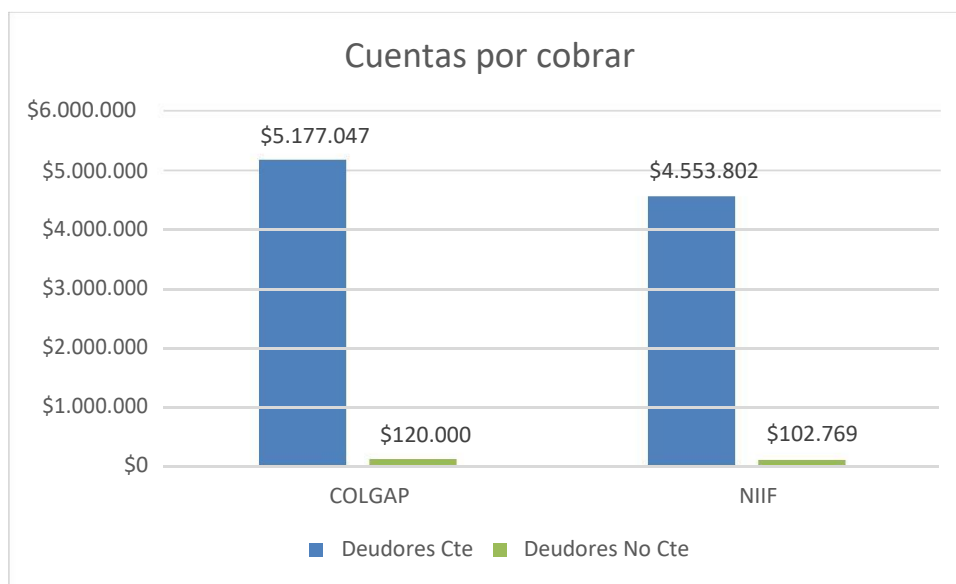
Expresado en miles de pesos

		NIIF		COLGAP
	2015	2014	1-ene-14	2013
Activos				
Efectivo y equivalentes de efectivo	\$11.388.934	\$7.118.124	\$2.843.666	\$2.843.665
Deudores comerciales y otras cuentas por cobrar	\$3.421.564	\$3.145.181	\$4.553.802	\$5.177.047
Inventarios	\$5.199.384	\$6.013.264	\$7.441.586	\$7.431.747
Activos por impuestos diferidos	\$ -	\$819.159	\$604.464	\$378.324
Otros activos no financieros corrientes	\$19.139	\$19.385	\$21.761	
Total activos corrientes	\$20.029.021	\$17.115.113	\$15.465.279	\$15.830.783
Propiedad, planta y equipo	\$37.590.732	\$36.273.643	\$35.462.197	\$11.500.279
Activos intangibles y plusvalía	\$12.030	\$ -	\$ -	
Deudores comerciales y otras cuentas por cobrar	\$7.608	\$67.202	\$102.769	\$120.000
Propiedades de inversión	\$5.185.255	\$5.216.420	\$5.247.585	
Activos por impuestos diferidos	\$4.347	\$ -	\$ -	
Valorizaciones				\$29.106.625
Total activos no corrientes	\$42.799.972	\$41.557.265	\$40.812.551	\$40.726.904
Total activos	\$62.828.993	\$58.672.378	\$56.277.830	\$56.557.687
Pasivos				
Pasivos por impuestos corrientes	\$1.659.653	\$727.361	\$1.004.626	\$1.004.626
Acreedores comerciales y otras cuentas por pagar, incluyendo derivados	\$1.361.857	\$1.429.833	\$1.426.824	\$1.156.196
Beneficios a los empleados	\$251.605	\$223.507	\$199.346	\$157.159
Otros pasivos no financieros	\$29.443	\$ -	\$221.271	\$534.086
Total pasivos no financieros	\$3.302.558	\$2.380.701	\$2.852.067	\$2.852.067
Otros pasivos no financieros no corrientes	\$151.509	\$ -	\$ -	
Pasivos por impuestos diferidos	\$7.784.535	\$8.354.401	\$6.658.110	
Total pasivos no corrientes	\$7.936.044	\$8.354.401	\$6.658.110	
Total pasivos	\$11.238.602	\$10.735.102	\$9.510.177	\$2.852.067
Patrimonio				
Total patrimonio.	\$51.590.391	\$47.937.276	\$46.767.653	\$53.705.620
Total pasivos y patrimonio	\$62.828.993	\$58.672.378	\$56.277.830	\$56.557.687

10.2.1 Análisis de los activos

Después de revisar los rubros de los activos se puede evidenciar que del año 2013 al balance de apertura realizado el primero de enero del año 2014 hay grandes cambios en tres rubros. Los cuales son:

Ilustración 6 - Cuentas por Cobrar



En el rubro de Cuentas por Cobrar (Cartera) se ve una disminución del 14% en las cuentas por cobrar de tipo corriente y en un 17% para las no corriente. Esta disminución se produce debido a que uno de los principios de las normas internacionales es reconocer las partidas que efectivamente van a generar beneficios futuros (definición de activo). En ese sentido, la empresa, en norma local puede contener en sus cuentas por cobrar deudas que ya no se consideran recuperables.

Estos cambios en la cartera, generan diferencias que dan lugar al reconocimiento del impuesto diferido. Estas diferencias radican en las diferencias de las provisiones de cartera de difícil cobro que se registran en la contabilidad y las que se pueden tener fiscalmente, pues estas últimas tienen unos límites que generan que las provisiones contables no puedan reconocerse totalmente desde lo fiscal.

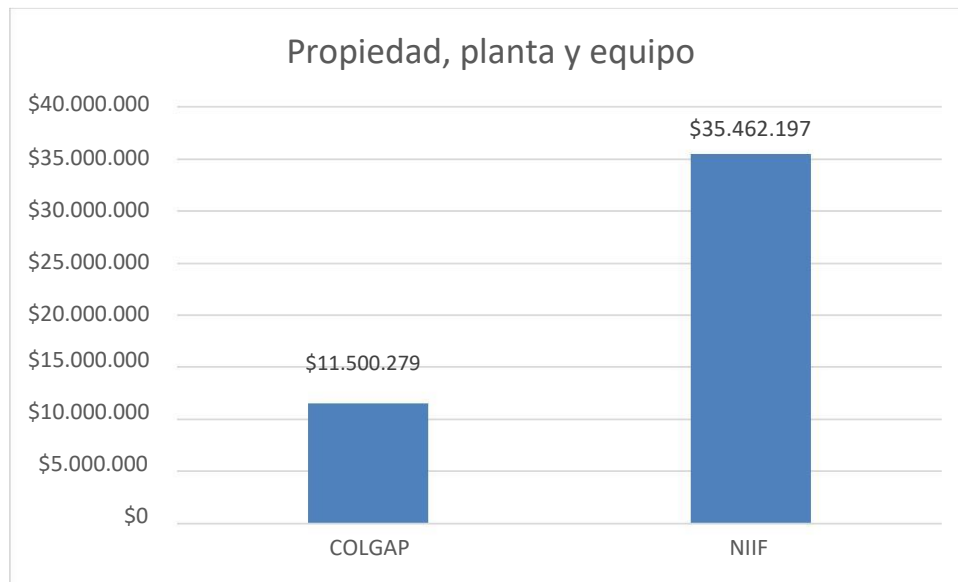
Esta diferencia es de tipo deducible y genera un impuesto diferido activo debido a que se paga por adelantado y se va amortizando a mediana que se reconoce la cartera de forma fiscal.

Ilustración 7 - Activos por Impuesto Diferido:



En el rubro de activos por impuestos diferidos se genera un aumento producido por operaciones como la que se vio anteriormente en el reconocimiento de la cartera bajo condiciones internacionales, si bien es un aumento, producido por este reconocimiento no se compara con los pasivos por impuesto diferido, los cuales son un rubro muy representativo que se mencionará posteriormente.

Ilustración 8 - Propiedad Planta y Equipo:



La Propiedad Planta y Equipo es uno de los rubros que más varía con la adopción de la norma internacional. Para el balance de apertura el rubro aumentó en 208%. Este incremento se da por el reconocimiento de las valorizaciones que se manejaban en norma local por la cuenta 19, pero en norma internacional como se ha mencionado anteriormente, estas valorizaciones se reconocen como costo atribuido del activo.

Es de recordar que estas valorizaciones no se reconocen fiscalmente, generando diferencias y el reconocimiento de impuestos diferidos gravables, con la tasa para gravar el ingreso obtenido por los nuevos valores del activo.

De igual manera se hace importante mencionar que el rubro de Propiedad Planta y Equipo es el más representativo en los activos, generando esto un mayor impacto al momento de reconocer sus valorizaciones. En la siguiente figura se muestra de manera gráfica que este rubro es el 59,8 de los activos siendo así más de la mitad.

Ilustración 9 - Activos PPyE

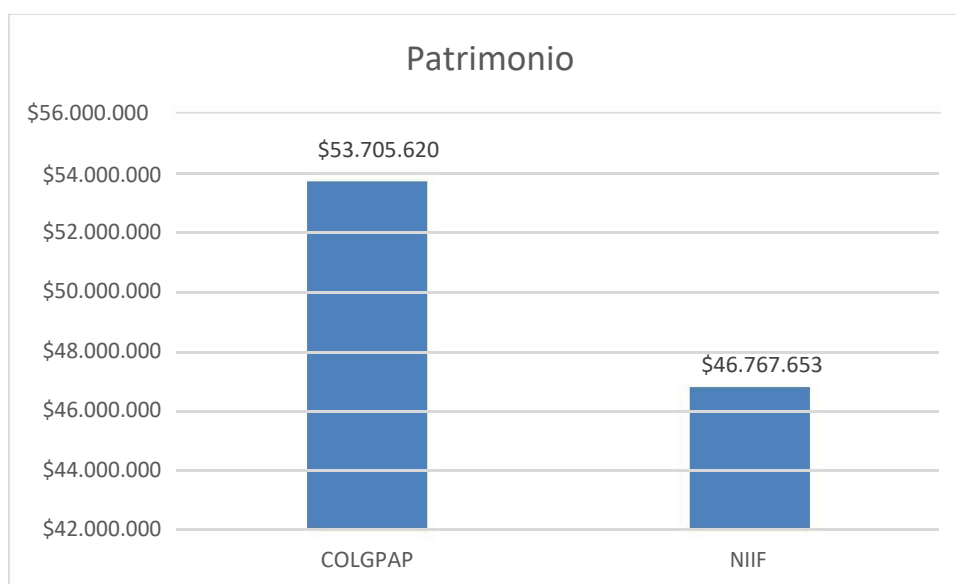


Ilustración 10 - Pasivos por Impuesto Diferido:



Este gráfico muestra la situación de las empresas colombianas en general, pues bajo la norma local los impuestos diferidos no eran reconocidos de manera correcta o no simplemente no se reconocían. Así mismo se evidencia que para el 2014, hay un incremento importante de este rubro. Este incremento puede verse como el resultado del reconocimiento de las valorizaciones en la Propiedad Plante y Equipo, que generan un impuesto diferido gravable, pues no se había tributado antes sobre estos ingresos que se generarían con la enajenación de estos activos.

Ilustración 11 - Patrimonio:



Con la implementación de la Normas Internacionales de Información Financiera en la empresa Nutrium se genera un detrimento en el patrimonio. Esto coincide con los resultados del estudio de la supersociedades mencionado en este trabajo al inicio del capítulo. Y precisamente se genera por el aumento de los pasivos de impuesto diferido, lo que hace que estos reduzcan el patrimonio en el rubro de Ganancias Retenidas. Entonces, el detrimento del patrimonio se da en un 15%.

De acuerdo a lo descrito anteriormente este estudio logro identificar que el proceso de convergencia en Colombia y en la región vallecaucana causa un gran impacto en las organizaciones del sector real. Las grandes empresas son sin duda alguna, uno de los grupos con mayores efectos financieros; pues el cambio en el reconocimiento de los elementos que componen causa efectos directos sobre el patrimonio que afectan a los socios y los demás usuarios de la información. De igual manera se evidencia que el proceso de convergencia le dio relevancia al concepto del impuesto diferido, pues su reconocimiento aunque se exige de manera impositiva refleja realmente las condiciones financieras en términos de la tributación en el país.

11.CONCLUSIONES

- El impuesto diferido es un concepto contable el cual se ha abordado en la normatividad colombiana desde los años 80, sin embargo, su aplicación y reconocimiento en los estados financieros ha sido poca; esto se debe factores, entre los cuales se encuentra el desconocimiento por parte de los profesionales contables, indiferencia provocada por ser una acción no sancionable por la autoridad fiscal e informalidad en este tipo de empresas, las cuales no le dan la importancia ni utilidad a los estados financieros.
- 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.
- El impuesto diferido ayuda al reconocimiento de las tasas efectivas de tributación en las organizaciones, pues determina las tasas reales por las cuales se están gravando sus actividades. Sin este reconocimiento estas tasas pueden ser muy diferentes y puede generar incertidumbre en los usuarios de la información. Esto hace que la norma local no tenga apreciación en la comunidad contable internacional pues no muestra las realidades financieras de las organizaciones.
- Con el cambio del concepto de activo en las normas internacionales, varía el volumen de activos de la empresa. Esta variación llega a afectar el impuesto diferido, pues entre los activos que se llegan a incrementar, gran parte está dado en la propiedad planta y equipo el cual es uno de los elementos que más afecta el impuesto diferido, como se explicó en el desarrollo de la investigación.

- Los criterios para reconocer el valor de los activos, es uno de los aspectos que representan un mayor impacto en el impuesto diferido, pues las normas internacionales proponen métodos de valoración de activos que se aproximan un poco más a la realidad, los cuales no son aceptados fiscalmente generando diferencias entre lo contable y lo fiscal que posteriormente será conciliada.
- Así como la valorización de los activos es un aspecto relevante que impacta el impuesto diferido, también la vida útil de estos mismos genera significativas diferencias en el impuesto diferido, pues con la intención de llevar esta vida útil a términos más reales, las normas internacionales presentan una flexibilidad con estas, permitiendo que sean establecidas según las políticas de la empresa, mientras que fiscalmente éstas ya se encuentran establecidas y puede diferir con las propuestas en la empresa.
- Existen dos métodos para el reconocimiento del impuesto diferido, (Método del diferido y Método del Pasivo) el primero suministra una información menos oportuna, pues la mayoría de los pasivos y de los activos por impuestos diferidos aparecen cuando los ingresos y gastos se incluyen en el resultado contable de un determinado ejercicio, es decir, estos se conocen posterior al proceso de cierre. Mientras que, con la aparición del método del pasivo la información del impuesto diferido es más oportuna. Por lo tanto, la norma internacional solo permite el uso de este.
- Si una entidad no reconoce el impuesto diferido, sino que solamente calcula y reconoce el impuesto corriente, estará incurriendo en errores en la medición de sus activos y pasivos por el desconocimiento de los impactos fiscales derivados de sus transacciones.

- Las empresas de la región no son ajenas al proceso de convergencia que se vive en el país. Según lo que estableció la supersociedades en su estudio en el sector real, se evidencia que en general el efecto en las grandes empresas de la localidad tulueña fue el mismo. Y en la revisión del origen de dichos efectos se observa que corresponden en gran medida a las mismas causales
- La aplicación de estándares internacionales, sin duda alguna impacta la economía colombiana, en términos de una restructuración del reconocimiento contable, como se evidencia en los resultados de la investigación el punto crítico se encuentra en los activos y en el detrimento patrimonial por el reconocimiento de impuestos diferidos. Sin duda alguna este concepto que fue por mucho tiempo poco aplicado en las organizaciones ahora es uno de los protagonistas de la convergencia.

12. BIBLIOGRAFÍA

- ✓ Berdugo Y. (2014).
- ✓ Carvalho, J. A. (1997). EL impuesto diferido de renta en la legislación colombiana., (págs. 85-125). Medellín.
- ✓ COHNEN, S. (2000). EL CONTRATO LEASING. ASPECTOS DE SU CALIFICACIÓN. Revista Jurídica Universidad Autónoma de Madrid .
- ✓ CORREDOR, J. O. (2011). IMPUESTO DE RENTA DIFERIDO .
- ✓ Gil y Ochoa, M. y. (2014). Impuesto Diferido bajo NIIF: Impacto en empresas intensivas en propiedades, planta y equipos.
- ✓ Gonzalez, E. M. (2008). Análisis de la relación entre la contabilidad y la fiscalidad en Colombia. Innovar, 117 -134.
- ✓ IASB & IFRS. (2015). Marco Conceptual para la Información Financiera.
- ✓ IASC. (1996). Norma Internacional de Contabilidad N° 12 Impuesto sobre las Ganancias.
- ✓ IASC. (2000). NIC 39 INSTRUMENTOS FINANCIEROS.
- ✓ IASC. (2005). Norma Internacional de Contabilidad N° 16.
- ✓ IFRS. (09 de Julio de 2009). Módulo 29: Impuesto a las Ganancias.
- ✓ IFRS. (s.f.). SECCIÓN 21 PROVISIONES Y CONTINGENCIAS.
- ✓ Instituto Colombiano de Derecho Tributario. (1999). Derecho Tributario. Bogotá: Instituto Colombiano de Derecho Tributario.
- ✓ Padilla y García, D. y. (2016). ANÁLISIS DE LA INCIDENCIA DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA (NIIF) RESPECTO A LA PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO PARA LAS EMPRESAS DEL GRUPO No 1.
- ✓ Portafolio. (2006). Aplicación contable del impuesto diferido. Obtenido de <http://www.portafolio.co>.

- ✓ Superintendencia de Sociedades . (2011). DIAGNÓSTICO SOBRE LOS IMPACTOS CONTABLES Y FINANCIEROS DE LOS ESTÁNDARES.
- ✓ Vargas Restrepo, C. M. (2011). Contabilidad Tributaria.
- ✓ Zgaib, A. (2004). El impuesto diferido. Conceptos básicos, aspectos controvertidos y casis prácticos. Buenos Aires.
- ✓ HOYOS Juan, PINEDA Juan y POSASA Juan (2012), Manejo del Impuesto Diferido y Algunos Impactos Ante la Convergencia a Niif en las Pymes de Medellín Vigiladas por la Superintendencia De Sociedades.
- ✓ BAPTISTA Pilar, FERNÁNDEZ Carlos y HERNÁNDES Roberto, (2010), Metodología de la Investigación.
- ✓ TAMAYO Catalina y VÁSQUEZ Henry (2012), Efectos en el Impuesto Diferido por la Convergencia a las Normas Internacionales de Información Financiera en Colombia.NIIF Para Pymes (2013), Módulo 29: Impuesto a las Ganancias.
- ✓ REJÓN López, M. (2016). Reconocimiento de ACTIVOS por impuestos diferidos por pérdidas no realizadas (modificaciones a la NIC 12). *Revista Contable*, (44), 56-61.
- ✓ GARCÍA, F. (2016). El gasto contable por impuesto SOBRE BENEFICIOS en las normas internacionales. *Revista Contable*, (44), 44-54.
- ✓ REYES, G. (2001). Teoría de la Globalización: Bases Fundamentales. *Revista Tendencias*, (Vol. 2), 43-53.
- ✓ ALVA, M. (2012). El impuesto de renta y las teorías que determinan su afectación. *Revista Actualidad Empresarial*, (249), 1-30.
- ✓ Decreto 2649 (1993), Gobierno Nacional de Colombia
- ✓ Decreto 2650 (1993) Gobierno Nacional de Colombia
- ✓ NIC 12, (1996), International Accounting Standards Board
- ✓ NIC 16, (1998), International Accounting Standards Board

