

**ANÁLISIS DEL PROCESO DE CONVERSIÓN A ESTÁNDARES
INTERNACIONALES NIC 12 IMPUESTO A LAS GANANCIAS, EN LA
EMPRESA ASKAT S.A.S. UBICADA EN SANTANDER DE QUILICHAO**

OSCAR EDUARDO MUÑOZ VIAFARA

**UNIVERSIDAD DEL VALLE
FACULTAD DE CIENCIAS DE LA ADMINISTRACIÓN
CONTADURÍA PÚBLICA
SANTANDER DE QUILICHAO
2018**

**ANÁLISIS DEL PROCESO DE CONVERSIÓN A ESTÁNDARES
INTERNACIONALES NIC 12 IMPUESTO A LAS GANANCIAS, EN LA
EMPRESA ASKAT S.A.S. UBICADA EN SANTANDER DE QUILICHAO**

OSCAR EDUARDO MUÑOZ VIAFARA

Proyecto presentado para optar el
Título de Contador Público.

Tutora:

ALBA LUCÍA BERMÚDEZ S.

**UNIVERSIDAD DEL VALLE
FACULTAD DE CIENCIAS DE LA ADMINISTRACIÓN
CONTADURÍA PÚBLICA
SANTANDER DE QUILICHAO
2018**

Tabla de contenido

RESUMEN.....	10
INTRODUCCIÓN.....	11
1. ASPECTOS GENERALES DE LA INVESTIGACIÓN.	13
1.1. ANTECEDENTES	13
1.2. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.....	19
1.3. FORMULACIÓN DEL PROBLEMA	20
1.4. SISTEMATIZACIÓN DEL PROBLEMA.....	20
1.5. OBJETIVOS.....	21
1.5.1. Objetivo General.....	21
1.5.2. Objetivos Específicos	21
1.6. JUSTIFICACIÓN	21
1.7. MARCOS DE REFERENCIA.....	22
1.7.1. Marco teórico.....	22
1.7.2. Marco Conceptual	23
1.7.3. Marco contextual.....	26
1.7.4. Marco Legal	31
1.8. METODOLOGÍA.	32
1.8.1. Tipo de estudio.....	32
1.8.2. Métodos de investigación.	33
1.8.3. Fuentes de investigación.	33
1.8.4. Técnicas de investigación.....	35
1.8.5. Fases de la investigación.....	36
2. PROCESO DE CONVERGENCIA DE LA NIC 12 IMPUESTO A LAS GANANCIAS, ACOGIDO A LOS PARÁMETROS DE LA NORMA COLOMBIANA.	37
2.1. PROCESO DE LA NIC 12 IMPUESTO A LAS GANANCIAS ACOGIDO EN LA NORMA COLOMBIANA	37
2.1.1. Las Diferencias en el Impuesto Diferido.....	38
2.1.2. Las Tarifas en el Impuesto Diferido	40
2.1.3. Las Bases Contables y Fiscales	42
2.1.4. Pérdidas Fiscales	50
2.1.5. El Inmovilizado Material	53
2.1.6. Disposición de los Activos Propiedad, Planta y Equipo.....	61
3. DIFERENCIAS E IGUALDADES DE LA NIC 12 IMPUESTO A LAS GANANCIAS Y EL DECRETO 2649 DE 1993.	66
3.1. DIFERENCIAS DEL DECRETO 2649 DE 1993 Y LA NIC 12 IMPUESTOS A LAS GANANCIAS	67
3.1.1. Diferencias	67
3.1.2. Igualdades.....	70

4. ANÁLISIS DEL CÁLCULO DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS EN LA EMPRESA ASKAT S.A.S EN TÉRMINOS DE LA NIC 12	72
4.1. PROCEDIMIENTO CUANDO HAY DIFERENCIAS EN EL IMPUESTO DIFERIDO.....	72
4.1.1. Comprobación de las bases contables y fiscales.	72
4.1.2. Diferencia temporal revertida en periodos posteriores.	74
4.1.3. Análisis del movimiento de las diferencias.....	76
4.2. PROCEDIMIENTO DEL RECONOCIMIENTO DE PÉRDIDAS FISCALES CUANDO HAY EXCESO DE COSTOS Y DEDUCCIONES, SOBRE INGRESOS GRAVADOS.	77
4.2.1. Hay rechazo o disminución de pérdidas fiscales declaradas por el contribuyente: revelación	78
4.2.2. Tarifas Nominales para el Impuesto: Cálculo del Impuesto Corriente y Diferido, cuando la Base es Superior a Mil Millones de Pesos	79
4.3. PROCEDIMIENTO CUANDO SE DISPONE DE ACTIVOS PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO.	86
4.3.1. El activo revaluado se deprecia.....	86
4.3.2. El Activo está totalmente depreciado.	90
4.3.3. Venta de activos no depreciables.	91
4.3.4. Venta de activos depreciables.....	96
5. CONCLUSIONES.....	107
BIBLIOGRAFÍA.....	111
ANEXO.....	113

LISTA DE TABLAS

	Página.
Tabla 1. Tasas Impositivas actuales en Colombia (tarifas)	41
Tabla 2. Comparación de las bases contables y fiscales.	74
Tabla 3. Diferencia Temporal revertida en periodos posteriores.	76
<i>Tabla 4. Comportamiento de las diferencias temporarias años 2016 y 2017</i>	<i>77</i>
Tabla 5. De la pérdida fiscal a la pérdida fiscal compensable.	78
Tabla 6. Pérdida Fiscal y Diferencia Temporal.	79
Tabla 7. Cálculo de la renta presuntiva	80
Tabla 8. Cálculo de los impuestos (corriente y diferido) (en millones)	81
Tabla 9. Cálculo del Impuesto Diferido.....	82
Tabla 10. Registro Resumen del CREE (en millones)	82
Tabla 11.Registro contable en impuesto de renta. En dos pasos.....	83
Tabla 12.Registro contable en impuesto de CREE. En dos pasos.....	83
Tabla 13. Cambio de Tarifa de Impuesto: Cálculo de los impuestos (corriente y diferido). 85	85
Tabla 14. Resumen del Registro Contable del CREE.....	85
<i>Tabla 15. La revaluación por el procedimiento de Re expresión valor histórico</i>	<i>88</i>
Tabla 16. Cálculo de la depreciación: Línea Recta (en millones).	89
Tabla 17. Cálculo de la diferencia depreciación (en millones).....	89
<i>Tabla 18.valores a transferir a ganancias acumuladas.....</i>	<i>90</i>
Tabla 19. Registro Contable. Transferencia a ganancias acumuladas. Años 4 y 5.	90
Tabla 20. Depreciación Activo Revaluado	91
Tabla 21. Venta de Activos no depreciables.....	92
Tabla 22. Cálculo de la renta líquida y ganancia ocasional (en miles).....	93
Tabla 23. Cálculo del impuesto de renta y ganancia ocasional (en millones).....	94
Tabla 24. Cálculo del impuesto de renta y ganancia ocasional (en millones).....	95
Tabla 25. Registro contable, si el activo es poseído menos de dos años, cuando la renta es ordinaria.....	95
Tabla 26. Registro contable, cuando el activo es poseído dos años o más y la renta es catalogada como ganancia ocasional.....	96
Tabla 27. Cálculo de la Renta líquida y Ganancia Ocasional (en millones), por venta de activos fijos depreciables.	97
Tabla 28. Cálculo de la Renta líquida y Ganancia Ocasional (en miles), por venta de activos fijos depreciables.	98
Tabla 29. Cálculo de la Renta Líquida y Ganancia Ocasional (en millones), calculando la tarifa aplicada.....	99
Tabla 30. Cálculo del impuesto diferido y revaluación neta (en millones)	100
Tabla 31. Registro Contable del impuesto diferido y revaluación neta (en miles)	100
Tabla 32. Registro contable del impuesto diferido y revaluación neta.	101
Tabla 33. Bases de los activos, en presencia de reajustes fiscales	101

Tabla 34. Presentación contable y fiscal del efecto del reajuste fiscal en la venta del activo.	102
Tabla 35. Efectos del reajuste fiscal, cuando no es costo fiscal. Primer caso.	103
Tabla 36. Efectos del reajuste fiscal, cuando es costo fiscal. Segundo caso.	103
Tabla 37. Registro contable, los efectos del reajuste fiscal.	104

LISTA DE CUADROS

Página.

<i>Cuadro 1. NIC 12 Impuesto a las Ganancias, para Determinar la Base Fiscal de Activo y Pasivos</i>	44
Cuadro 2. Costo de los Activos Fijos (Estatuto Tributario, artículo 69).	45
Cuadro 3. Aspectos de la NIC 12 Impuesto a las Ganancias, para Determinar el Inmovilizado Material.	54
Cuadro 4. NIC 12 Impuesto a las Ganancias, para Determinar la Disposición de los Activos Propiedad, Planta y Equipo.	62
Cuadro 5. Resumen de Diferencias entre la NIC 12 Impuestos a las Ganancias y el Decreto 2649 de 1993.	69
Cuadro 6. Clasificación de las Diferencias Temporarias	73

LISTA DE FIGURAS

	Página.
Figura 1. Mapa de ubicación de la empresa ASKAT S.A.S	27
Figura 2. Mapa de la ubicación de la estructura de la empresa Askat sas. Municipio de Santander de Quilichao.....	28
Figura 4. Resumen del Proceso de la NIC 12 Impuesto a las Ganancias.....	38
Figura 5. Relación entre la NIC 12 Impuesto a las Ganancias y el Decreto 2649 de 1993 Impuesto de Renta.....	71

LISTA DE ANEXOS

Página.

Anexo 1. Estados Financieros de la Empresa ASKAT S.A.S, Santander de Quilichao. Estado de Pérdidas y Ganancias, y Balance General.	113
--	-----

RESUMEN

La presente investigación se ha basado en la aplicación de las normas internacionales de información financiera. Debido a esta necesidad, en la empresa ASKAT S.A.S., que realiza productos con arcilla; siendo catalogada como una de las más grandes de la región del sur occidente colombiano en el sector de la construcción, sus Estados Financieros se empezarán a ejecutar mediante la normatividad NIIF.

Lo mencionado inicialmente, implica a la empresa ASKAT S.A.S., generar sus Estados Financieros del año gravable 2016, en las normas internacionales NIIF y realizar un comparativo con la norma colombiana; por ello, se inicia este propósito con la NIC 12 Impuesto a las Ganancias, y como apertura del proceso en este proyecto, se describen sus componentes; se establecen las diferencias e igualdades frente a los parámetros de la norma colombiana, y se realiza el análisis para calcular el impuesto a las ganancias en términos de la NIC 12 Impuesto a las Ganancias.

De esta manera se puede hallar los impuestos que pudieren recaer sobre los activos y/o pasivos en un lapso de tiempo determinado.

Palabras clave: NIC 12 Impuesto a las Ganancias, Diferencias e Igualdades entre NIC 12 y Decreto 2649 de 1993, Análisis Impuesto a las Ganancias.

INTRODUCCIÓN

El objetivo de la NIC 12 Impuesto a las Ganancias, es prescribir el tratamiento contable del impuesto a las ganancias, respecto a la recuperación en el futuro del importe en libros de los activos, que se han reconocido en el estado de la situación financiera de la entidad; y las transacciones y otros sucesos del periodo corriente que han sido objeto de reconocimiento en los estados financieros; también aborda el reconocimiento de activos por impuestos diferidos que aparecen ligados a las pérdidas y los créditos fiscales no utilizados, así como la presentación del impuesto a las ganancias en los estados financieros, incluyendo la información a revelar sobre los mismos.

Tiene como alcance, incluir todos los impuestos, ya sean nacionales o extranjeros, que se relacionan con las ganancias sujetas a imposición; el impuesto a las ganancias incluye también otros tributos, como las retenciones sobre dividendos, que se pagan por parte de una entidad subsidiaria, asociada o negocio conjunto, cuando procedan a distribuir ganancias a la entidad que informa; y no aborda los métodos de contabilización de subvenciones del gobierno, (NIC 20 Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales, Definiciones), ni créditos fiscales por inversiones, sin embargo, se ocupa de la contabilización de las diferencias temporarias, que pueden derivarse de tales subvenciones o deducciones fiscales.

El análisis del proceso de conversión a estándares internacionales NIC 12 Impuesto a las Ganancias, en la empresa ASKAT S.A.S, ubicada en Santander de Quilichao, se desarrolló en un primer momento, con la exploración de antecedentes que se relacionan con la NIC 12 Impuesto a las Ganancias, la definición del problema, que implicó que la empresa ASKAT S.A.S, deba generar sus Estados Financieros del año gravable 2016, hacia la NIC 12 Impuesto a las Ganancias, cuyo propósito es el tema central del proyecto, extendiéndose hacia el diseño de objetivos específicos que solucionan el problema, la exposición de teorías, conceptos, y leyes que avalan el tema central propuesto, y el marco metodológico que se tuvo en cuenta para desarrollar la investigación.

El segundo momento, con el desarrollo de las diferencias e igualdades de la NIC 12 Impuesto a las Ganancias, con relación al Decreto 2649 de 1993, incluyendo igualmente el Decreto 514 de febrero 16 de 2010, y la Ley 1370 de 2009, respecto al Impuesto a las Ganancias.

Un tercer momento, fue el desarrollo del análisis del cálculo del impuesto a las ganancias en la empresa ASKAT S.A.S, en términos de la NIC 12 Impuesto a las Ganancias, tomando como base la información registrada en los estados financieros, que fueron otorgados por la empresa, representados por diferentes cuentas, y que ofrecen un adecuado escenario contable, para calcular el impuesto

a las ganancias como lo reconoce la NIC 12 Impuesto a las Ganancias y/o el impuesto por pagar o impuesto de renta o diferido, como se registra en el Decreto 2649 de 1993 y el Estatuto Tributario; enfatizando en los procedimientos de las diferencias en el impuesto Diferido; el reconocimiento de pérdidas fiscales, cuando exceden los costos y deducciones sobre los ingresos gravados, y el procedimiento, cuando se dispone de activos, propiedad, planta y equipo.

Concluyendo, que en la empresa ASKAT S.A.S, ha habido un incremento del pasivo por impuesto diferido, es decir la diferencia temporaria se ha revertido, en periodos posteriores, y la sumatoria de las diferencias temporarias (imponibles y deducibles) generaron un pasivo por impuesto diferido igual a la diferencia temporaria que multiplicada por la tarifa de impuesto vigente, produce un impuesto diferido, saldo final, y que dicha empresa declaró una pérdida fiscal incluyendo ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional (INCRNGO) y deducciones sin casualidad, siendo una pérdida fiscal compensable en el mismo valor; y si la diferencia temporal se revierte en el año 2019, en el cual según la normatividad colombiana, ya no habrá sobretasa el impuesto corriente se calcularía con la tarifa aplicada de hoy, que sería 34% (25% más 9%), no habría impuesto diferido por este concepto, en el año 2019.

1. ASPECTOS GENERALES DE LA INVESTIGACIÓN.

EL análisis del proceso de conversión a estándares internacionales NIC 12 Impuesto a las Ganancias, en la empresa ASKAT S.A.S., ubicada en Santander de Quilichao, requirió una estructura inicial constituida por la exploración de antecedentes que se relacionan con la NIC 12 Impuesto a las Ganancias, la definición del problema, que involucra que la empresa ASKAT S.A.S, deba generar sus Estados Financieros del año gravable 2016, en las normas internacionales NIIF, específicamente la NIC 12 Impuesto a las Ganancias, cuyo propósito es el tema central del proyecto, continuando con el diseño de objetivos específicos que solucionan el problema, la exposición de teorías, conceptos, y leyes que avalan el tema central propuesto, y el marco metodológico que se tuvo en cuenta para desarrollar la investigación.

1.1. ANTECEDENTES

Se consultaron algunos estudios previos de temas que ayudan en el descubrimiento del estado del arte de la propuesta de investigación planteada anteriormente. Cabe resaltar que esta consulta fue realizada en revistas electrónicas de algunas universidades prestigiosas de Colombia. Después de realizar una selección de los artículos de la primera recuperación, se realizó la revisión más precisa de los títulos y los contenidos de ciertos artículos relacionados con normas internacionales. se pudo observar que a pesar de no encontrar puntualmente artículos, libros o tesis relacionados con la NIC 12, si se encontraron textos donde se revisaron y realizaron la aplicación de algunas normas internacionales en ciertos campos de algunas organizaciones.

De los artículos que se recuperaron, cabe resaltar los siguientes trabajos que contribuyeron de manera precisa a los conocimientos previos para el tema propuesto. Los cuales se enmarcaron en tres categorías de análisis denominadas la primera, estudios previos sobre la NIC 12 Impuesto a las Ganancias, la segunda, estudios previos sobre el Impuesto Diferido en Colombia, y la tercera, Tesis de Grado sobre la aplicación de la NIC 12 Impuesto a las Ganancias en empresas.

1.1.1. Estudios previos sobre la NIC 12 Impuesto a las Ganancias.

Se alude en esta categoría el artículo **“NIC 12 Impuesto a las Ganancias. Entender los Estándares Internacionales es Sencillo”**¹. En el que se afirma que el aprendizaje de los estándares internacionales no es complicado y coincide con planteamientos que los estándares internacionales son fáciles de aprender y

¹ URIBE Medina, Luis Gabriel. NIC 12 Impuesto a las Ganancias. Entender los Estándares Internacionales es Sencillo. (septiembre 12 de 2016). Disponible en: <https://actualicese.com/opinion/nic-12-impuesto-a-las-ganancias-entender-los-estandares-internacionales-es-sencillo-luis-raul-uribe-medina/>. (Consulado, Julio 14 de 2018).

comprender, pero para ello se hace necesario vislumbrar el proceso de impuesto sobre las ganancias en una empresa y entender cómo se prepara la liquidación del impuesto en ella. Por otra parte, se requiere entender y dominar cómo se prepara la liquidación del impuesto a la renta en Colombia, conocer el Estatuto Tributario, cómo se hace la conciliación de la renta, tener claro qué son ingresos gravables, ingresos exentos, costos y deducciones, los conceptos de renta presuntiva, renta bruta, renta líquida, renta exenta, renta líquida gravable, anticipos, retenciones en la fuente, saldos a favor, etc. A su vez, tener claro lo que acepta la DIAN como gastos deducibles y no deducibles, así como los criterios para considerar un pago de impuesto como escudo tributario o para gravar un ingreso. La información que proporciona este artículo, es interesante porque orienta hacia el manejo y dominio de la NIC 12 Impuesto sobre las Ganancias y ser aplicado en cualquier tipo de empresa.

1.1.2. Estudios previos del Impuesto Diferido en Colombia.

Esta categoría menciona el artículo **“Aplicación Contable del Impuesto Diferido”²**, que orienta hacia el estudio del Decreto 2649 de 1993, que exige la contabilización del impuesto diferido débito o crédito y que origina las diferencias temporales que implican el pago de un mayor o menor impuesto en el año corriente, calculado a tasas actuales y siempre que exista una expectativa razonable de que se generará suficiente renta gravable en los periodos en que tales diferencias se revertan (como lo indica la NIC 12 Impuesto a las Ganancias). Expone seguidamente que las diferencias temporales se originan en partidas provenientes de transacciones que se registran contablemente en un periodo distinto al que se hace para fines fiscales y, su efecto se traduce en un pago anticipado o una deuda futura igual en la medida en que la tasa de impuestos no cambie. Consecutivamente se explica que en Colombia se aplica el método del diferido, que toma en consideración los ingresos y gastos que se registran en un periodo pero que fiscalmente son aplicados en un periodo diferente y que pueden generar un mayor o menor impuesto de renta en el año corriente y tiene como características principales, que es calculado a tasas actuales o a la tasa vigente cuando se reverta el gasto, y que para su reconocimiento debe existir una expectativa razonable de que se generará suficiente renta gravable en periodos siguientes, en los cuales tales diferencias se revertirán, así como lo expone la NIC 12 Impuesto a las Ganancias.

Este es un artículo que alerta a comprender que, en Colombia, se aplica el método del impuesto diferido, el cual toma en consideración los ingresos y gastos que se registran en un periodo pero que fiscalmente son aplicados en un periodo diferente y, que para entender el proceso de la NIC 12 Impuesto a las Ganancias, el primer

² Aplicación Contable del Impuesto Diferido. (junio 5 de 2006). Disponible en: <http://www.portafolio.co/economia/finanzas/aplicacion-contable-impuesto-diferido-334974>. (Consultado Julio 14 de 2018).

paso a seguir es la comprensión de la contabilización del impuesto diferido como se conoce en Colombia.

Otro artículo interesante consultado es **“Impuesto Diferido en Colombia y las NIIF”**³, aquí se destaca la importancia que tiene en Colombia las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y el Impuesto Diferido, que en dicha normatividad está contenido en la NIC 12 denominada Impuesto a las Ganancias, norma calificada por quienes ofrecen y por quienes reciben servicios de implementación con un alto grado de dificultad.

El estudio de este artículo es importante porque expone situaciones que implican diferencias frente a la forma como se maneja y concibe el tema en Colombia, destacándose entre los componente del tema, el reconocimiento de impuesto diferido por cobrar en razón a la generación de pérdidas fiscales, conforme al artículo 147 del Estatuto Tributario, el reconocimiento de impuesto diferido por cobrar en razón a la generación de excesos de renta presuntiva que son compensables dentro de los 5 años reajustados fiscalmente; el reconocimiento de impuestos diferidos por diferencias generadas entre los montos incluidos en el estado de situación financiera (Balance General) y la base fiscal; que la NIC 12 no señala expresamente la existencia de las denominadas diferencias permanentes y, que con la implementación de las NIIF, desaparece la obligación de utilizar las cuentas de orden (entre ellas las fiscales).

Otra categoría consultada fue la investigación denominada **“Impuesto diferido en Colombia, paradigma o no para los contadores públicos”**⁴, de Caicedo Ramírez, Martínez Correa, y Sánchez. Se realizó para establecer la percepción que los contadores públicos de las empresas pymes de la ciudad de Bogotá, tenían a cerca de la aplicación del impuesto diferido con la entrada de la Ley 1314 de 2009, reglamentada por el Decreto 3022 NIIF para pymes. La metodología que se empleó para esta investigación consistió en la elaboración de una entrevista compuesta por quince preguntas, con las que se buscó establecer el conocimiento y aceptabilidad del impuesto diferido o impuesto a las ganancias, por parte de cinco contadores públicos que se encontraban ejerciendo la profesión en empresas pymes de la ciudad de Bogotá, acto seguido se realizó un cuadro comparativo en donde se pudo determinar que a pesar de la obligatoriedad que la norma exige para el tratamiento del impuesto diferido o impuesto a las ganancias, los contadores vacilan en su conocimiento y aplicación respecto a esta normatividad.

³ HOYOS CALDERÓN, Raúl Fernando. Impuesto Diferido en Colombia y las NIIF. (Julio 15 de 2013). Disponible en: <http://occidente.co/impuesto-diferido-en-colombia-y-las-niif/>. (Consultado Julio 15 de 2018).

⁴ CAICEDO RAMÍREZ, Magda Milena; MARTÍNEZ CORREA, Carlos Enrique; y SÁNCHEZ MILÁN, Maira Alejandra. Impuesto diferido en Colombia, paradigma o no para los contadores públicos. Universidad de Bogotá Jorge Tadeo Lozano, Facultad de Ciencias Económicas y Administrativas, Especialización en Auditoría y Tributaria. 2017.

La conclusión más relevante que deja este estudio, es que las empresas no han capacitado de manera adecuada a sus profesionales contables, siendo evidente la falta de interés y auto capacitación por parte de ellos; al final del trabajo, se invitó a un especialista en Normas Internacionales de Información Financiera, con el cual desarrollaron los autores del trabajo, una mesa de trabajo debatiendo los diferentes puntos de vista obteniendo una visión más clara respecto a la aplicación del impuesto diferido o impuesto sobre las ganancias como se reconoce en la NIC 12.

1.1.3. Tesis de Grado sobre la aplicación de la NIC 12 Impuesto a las Ganancias en empresas.

El primer trabajo, sus autores son Palacios y Barrero, quienes realizaron la **“Implementación NIC 16 – Propiedad, Planta Y Equipo”**⁵, Este trabajo tuvo como objetivo realizar una guía metodológica para la implementación de la NIC 16 Propiedad, Planta y Equipo, luego realizan una comparación de dicha norma con el Decreto 2649 de 1993, y además, hacen una descripción de los parámetros que contiene la NIC 16, para poderla aplicar en una organización objeto de estudio. Para llevar a cabo el trabajo, se desarrollaron tres capítulos; en el capítulo uno, se hizo una descripción de la norma local y el estándar internacional; en el capítulo dos, se elaboró un análisis de las diferencias que surgen del concepto y de las características contenidas en cada norma; en el capítulo tres, se desarrolló la reclasificación los activos que tiene la empresa objeto de estudio, de acuerdo con su naturaleza, usando como apoyo, las políticas de compañías que reportan Comisiones Nacionales al Mercado de Valores, cuyo objeto social es a fin a la empresa objeto de estudio.

Este artículo es importante para la investigación ya que influye en la forma y descripción de la aplicación de las NIIF. Los autores Adalberto Palacios y Andrés Barreto realizaron la implementación encontrando dificultades de cómo la compañía reconocía los activos, ya que algunos no cumplían con los estándares establecidos y fue necesario realizar una reclasificación de estos activos, donde lo primordial fue el cálculo de la vida útil para acogerse a la norma internacional. La NIC 16 Propiedad, Planta y Equipo, reclasifica los activos fijos depreciables basados en la depreciación

El segundo trabajo, seleccionado fue el artículo **“Efectos De La Implementación De La NIC 38 (Activos Intangibles) En La Determinación De La Base Fiscal Del Impuesto De Renta En Colombia de Diana Vanessa Mejía, Paula Andrea Ortiz y Yuri Tatiana Roldan”**⁶, se realizó un análisis de la norma contable colombiana y

⁵ PALACIOS, Adalberto y BARRETO, Andrés. Implementación NIC 16 Propiedad, Planta y Equipo. En: Apuntes Contables. 2014. no. 17, p. 37-57.

⁶ MEJÍA ATEHORTÚA, Diana Vanessa; ORTIZ BOTERO, Paula Andrea y ROLDÁN HIGUITA, Yuri Tatiana. Efectos De La Implementación De La NIC 38 (Activos Intangibles) En La Determinación De La Base Fiscal Del impuesto De Renta En Colombia. En: Adversia. 2011. vol. 14, p. 2-21.

la norma internacional, Donde el Decreto 2649 es la base de comparación adicional al Estatuto Tributario. Para llevar a cabo el trabajo, se realizó un análisis documental de la normativa contable colombiana, las normas internacionales, el Estatuto Tributario, y también estudios relacionados con el tema que han sido realizados por diversos autores. Se previó las principales implicaciones fiscales que se generarían, una vez se converge hacia las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), haciendo un aporte en la determinación de los efectos tras la implementación de la NIC 38 Activos Intangibles a la hora de calcular la base fiscal del impuesto sobre la renta en Colombia, dada la amplitud de las disposiciones contenidas en dicha norma, haciendo un enfoque en los activos intangibles formados. Es decir, que la aplicación de la NIC 38 Activos Intangibles, crea un impacto impositivo enorme en el cálculo de renta líquida o renta gravable sobre la cual se calcula el impuesto de renta, como lo establece el artículo 26 del Estatuto Tributario, resaltando que influye en la investigación la importancia de tener claro los nuevos criterios y prácticas contables, donde la revisión de la norma contable colombiana es valiosa al determinar la aplicación de cada norma, es decir tener clara las diferencias de aplicabilidad en el contexto contable. Por ende, toda esta información es de ayuda para proyectar la investigación. Las normas internacionales se deben interiorizar por cada concepto y por cada punto que intervenga en aplicabilidad de estas normas en los Estados Financieros.

El tercer trabajo, corresponde al artículo **“Cómo Afectará La Aplicación De Las Normas Internacionales De Contabilidad A Las Pymes En Colombia de Diana Catherine Rodríguez Guzmán”**⁷. Se realiza un análisis a las NIC 17 (Propiedad, Planta y Equipo), NIC 18 (Activos Intangibles) y sección 29 (Impuesto a las Ganancias), determinando las diferencias con respecto a la norma contable colombiana. Donde muestran el impacto financiero que tendrán las empresas al iniciar la aplicación de la Niif.

Se puede concluir que Integrar las normas internacionales es un proceso complejo, debido a que las normas que regirán con la adaptación de los lineamientos en IFRS. Presenta muchos aspectos que no se contemplan en las normas contables colombianas, por lo que se necesitará un análisis profundo de los procesos y transacciones de las compañías en Colombia.

El cuarto trabajo, atañe a Giraldo Gómez, titulado **“Efecto sobre los estados financieros de la aplicación de la Norma Internacional de Contabilidad NIC 12 Impuesto sobre las Ganancias”**⁸, en el año 2014, cuyo objetivo fue evaluar los diferentes efectos que tendrá la aplicación de la NIC 12 Impuesto a las Ganancias

⁷ RODRÍGUEZ GUZMÁN, Diana Catherine. *Cómo Afectará La Aplicación De Las Normas Internacionales De Contabilidad A Las Pymes En Colombia*. En: *Apuntes Contables*. 2014. no. 17, 59-110.

⁸ GIRALDO GÓMEZ, Carlos Mario. *“Cómo Afectará la Aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad a las Pymes en Colombia*. Medellín, Universidad EAFIT, 2014.

e Impuesto Diferido, mediante el estudio y análisis de la limitada información que se tiene actualmente en el país, proporcionando elementos de juicio y entendimiento a los diferentes usuarios de la información contable. Se tuvo en cuenta para desarrollar el trabajo, el modelo descriptivo, identificando bajo el nuevo modelo contable aquellas acciones que deben implementar las empresas bajo NIIF, y básicamente bajo la NIC 12 Impuesto sobre las Ganancias, las diferencias entre lo fiscal y lo contable y sus incidencias en los estados financieros. Se concluyó, que la finalidad de esta norma, es reflejar en la contabilidad los efectos que se pueda tener tanto de la determinación del impuesto corriente así como los efectos que se derivan de las diferencias contables y fiscales; diferencias en que un futuro puede afectar el cálculo del impuesto corrientes y que se deben considerar, tanto como impuestos diferidos de naturaleza crédito o débito, en algunos casos con efectos muy significativos en los estados financieros.

El quinto trabajo corresponde a Tamayo Murillo y a Vásquez Pérez, denominado **“Efectos del Impuesto Diferido por la Convergencia a las Normas Internacionales de Información Financiera en Colombia”**⁹, en el año 2012, con el propósito de determinar los efectos en el impuesto diferido por la convergencia a las Normas Internacionales de Información Financiera en Colombia. Se hizo una exploración sobre el impuesto diferido, y una comparación sobre el desarrollo del proceso de internalización contable en Colombia y en América Latina, y se evidenció el atraso colombiano en este tema, partiendo de un panorama actual el impuesto diferido en Colombia, su importancia en el reconocimiento contable en los estados financieros y la aplicación según la NIC 12 Impuesto sobre las Ganancias; se comparó también el Decreto 2649 de 1993 y la NIC 12 Impuesto a las Ganancias, finiquitando con las principales diferencias. Se concluyó en este trabajo, que para que a los diferentes conceptos contables vigentes, dentro de los cuales se encuentra el impuesto diferido, se les de la relevancia pertinente y se reconozcan correctamente dentro de los estados financieros de las empresas, se necesita entender la verdadera función que cumplen los estados financieros y la contabilidad en su conjunto, dejando de lado el arraigado pensamiento tanto de empresarios como de profesionales del área contable, consistente en reconocer y revelar los hechos económicos en función de la normatividad fiscal, sin importar que este se aleje de la realidad económica.

Fue importante esta tesis para comprender que hay un impacto financiero en las empresas al aplicar la NIC 12 Impuesto a las Ganancias y que este proceso no es tan complejo como indican algunos contadores públicos; para llevar a cabo la implementación de esta norma, es necesario un análisis profundo de los procesos y transacciones de las empresas en Colombia, estudiar a fondo el Estatuto Tributario, el Decreto 2649 de 1993 y la NIC 12 Impuesto a las Ganancias.

⁹ TAMAYO MURILLO, Catalina; VÁSQUEZ PÉREZ, Henry Alonso. Efectos del impuesto diferido por la Convergencia a las Normas Internacionales de Información Financiera en Colombia. Universidad de Medellín, Facultad de Ciencias Económicas y Administrativas, 2012.

1.2. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

Debido a la globalización que caracteriza al mundo económico actual, se ha visto necesario adoptar las normas internacionales de contabilidad. Ahora bien, es importante revisar si todas las organizaciones comerciales y productivas tienen la capacidad y el conocimiento para establecer o adoptar estas normas.

En este momento la Ley 1314 del 2009, regula principios y normas de contabilidad y establece la convergencia entre las normas internacionales y las normas contables colombianas. El gobierno colombiano mediante esta Ley ha establecido unas fechas para que las organizaciones implementen estas políticas internacionales.

Por otro lado, no adoptar las normas internacionales por motivos de incrementos en los costos no es razón suficiente para la omisión como lo argumenta el Consejo Técnico con el Concepto 269 de 2014 donde dice: “...no es un argumento legalmente válido, puesto que las disposiciones sobre información financiera vigentes en el país no contemplan ninguna excepción de esta naturaleza”¹⁰, y más adelante del concepto dice “so pena de exponerse a las sanciones que se contemplan en la legislación colombiana por la violación de las normas de auditoría aceptadas en el país”¹¹. Esto quiere decir que toda organización de los grupos 1 y 2, estarán sometidas a la aplicación de las normas internacionales.

El Grupo 1, está definido para las empresas que deben implementar las NIIF PLENAS según Decreto 2784 de 2012 y el grupo 2 está definido para las empresas que implementen las NIIF PYMES según Decreto 3022 de 2013.

Todas estas normas tienen diferente aplicativo y cada una la explicación de su aplicación, es por esto que se ha decidido investigar el aplicativo de la NIC 12 Impuesto sobre las ganancias. El objetivo de esta norma es determinar el procedimiento contable de todos los impuestos, tanto locales como extranjeros, los cuales se relacionen con las ganancias provenientes de algún contrato.

Relacionando el artículo 67 del Decreto 2649 de 1993, el cual la contabilidad colombiana se apoya para reconocer los activos diferidos estipulando: “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

¹⁰ COLOMBIA. CONSEJO TÉCNICO DE LA CONTADURÍA PÚBLICA. Concepto 269. (12, junio, 2014). Por el cual responde la premisa de no adoptar la NIIF. Bogotá D.C.: El Consejo, 2014. 1 p.

¹¹ *Ibíd.*, p. 2.

suficiente renta gravable en los períodos en los cuales tales diferencias se revertirán”¹².

Debido a la necesidad de aplicación de las normas internacionales de contabilidad, en la empresa ASKAT S.A.S., que realiza productos con arcilla siendo catalogada como una de las más grandes de la región del sur occidente colombiano en el sector de la construcción, sus Estados Financieros se empezarán a ejecutar mediante la normatividad NIIF, destacando especialmente la NIC 12 Impuesto a las Ganancias.

La empresa ASKAT S.A.S, mantiene relaciones constantes con las entidades bancarias, las cuales le otorgan créditos financieros para inversión en ampliación de equipos de producción e importaciones, por ende, esta empresa tiene que presentar los estados financieros acordes a la normatividad de la NIC 12 Impuesto sobre las Ganancias, los bancos le exigen los estados financieros bajo dicha normatividad. También se distingue el propósito de volverse más competitiva en el mercado a nivel local, regional, nacional e internacional, ya que al importar elementos para su funcionamiento desde otros países como Ecuador, Perú, Estados Unidos, entre otros; se vuelve más competitiva y con más credibilidad para lograr créditos financieros a nivel internacional por parte de los proveedores de los países ya mencionados.

Por lo mencionado anteriormente la empresa ASKAT S.A.S. deberá generar sus Estados Financieros del año gravable 2016, en las normas internacionales NIIF y realizar un comparativo en COLGAAP; por ello se iniciará este propósito con la NIC 12 Impuesto a las Ganancias como apertura del proceso.

1.3. FORMULACIÓN DEL PROBLEMA

¿Cómo hacer un Análisis del proceso de conversión a estándares internacionales NIC 12 Impuesto a las Ganancias, en la empresa ASKAT S.A.S, ubicada en Santander de Quilichao?

1.4. SISTEMATIZACIÓN DEL PROBLEMA

¿Cuál es el proceso la NIC 12 impuesto a las ganancias, acogido a los parámetros de la norma colombiana?

¿Cuáles son las diferencias e igualdades que existen en la NIC 12 y el Decreto 2649 de 1993, con relación al impuesto a las ganancias en Colombia?

¹² COLOMBIA. MINISTERIO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO. Decreto 2649 (29, diciembre, 1193). Por el cual se reglamenta la Contabilidad en General y se expiden los principios o normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia. Bogotá D.C.: El Ministerio, 1993

¿Cómo se calcula el impuesto a las ganancias en la empresa ASKAT S.A.S, en términos de la NIC 12?

1.5. OBJETIVOS

1.5.1. Objetivo General

Hacer un análisis del proceso de conversión a estándares internacionales NIC 12 Impuesto a las Ganancias, en la empresa ASKAT S.A.S, ubicada en Santander de Quilichao.

1.5.2. Objetivos Específicos

- Describir el proceso la NIC 12 impuesto a las ganancias, acogido a los parámetros de la norma colombiana.
- Establecer las diferencias e igualdades de la NIC 12 y los artículos 67 y 68 del Decreto 2649 de 1993, los cuales hacen referencia al impuesto a las ganancias.
- Realizar el análisis para calcular el impuesto a las ganancias en la empresa ASKAT S.A.S en términos de la NIC 12 Impuesto a las Ganancias.

1.6. JUSTIFICACIÓN

Esta investigación será importante para aquellas personas y/o empresas interesadas en la aplicación de la NIC 12 impuesto a las ganancias, unas de las interesadas pueden ser las organizaciones del Grupo 2 (pequeñas y medianas empresas). Ahora bien, no se puede dejar a un lado a la academia; que son los profesores y estudiantes universitarios, quienes necesitan bases fundamentales de conocimiento. Ya que en este momento se encuentra en el proceso de cambio y los estudios serán más rigurosos.

Además de los actores anteriormente citados se pueden incluir, los administradores de algunas organizaciones tales como contadores, gerentes generales y gerentes financieros.

La adopción de las normas internacionales hará que las organizaciones realicen cambios en sus procesos o procedimientos contables y administrativos, debido a las nuevas características que conllevan a la aplicación de las normas internacionales.

Finalmente se puede incluir en los interesados al gobierno nacional, quienes consideran importante la estandarización de los procedimientos contables para la elaboración de Estados Financieros que contribuyan a la transparencia de las empresas.

1.7. MARCOS DE REFERENCIA

En la elaboración de esta investigación el marco de referencia permitirá referenciar el tema de estudio tratado, encontrando ciertos conceptos, teorías, normas, Leyes, las cuales facilitaran la ejecución y entendimiento del proyecto.

1.7.1. Marco teórico

El estudio y/o investigación del impuesto a las ganancias, es de gran utilidad para entender como el impuesto se refleja en el estado de resultados y la revelación de la obligación del impuesto de renta en el balance general. Por esto se citan algunos autores que nos ampliaran el conocimiento sobre la aplicación, objetivo y generalidades del impuesto a las ganancias.

Según la Contadora Pública Diana Catherine Rodríguez Guzmán “Los impuestos nacionales y extranjeros cuya base principal son las utilidades, incluyendo dentro de esto retenciones de impuestos pagables. Trata sobre la contabilidad de este impuesto reconociendo tanto los hechos fiscales actuales como los futuros y comprende el impuesto corriente y el impuesto diferido”¹³. Se puede decir que el impuesto a las ganancias podría ser la diferencia entre los ingresos y gastos generados en un periodo, tal utilidad podrá ser aplicada en el periodo siguiente generando un impuesto de renta positivo o negativo.

Por otro lado, Javier García señala que “El impuesto diferido en Colombia tiene su origen en el reconocimiento contable un hecho económico en diferente tiempo al reconocimiento fiscal. Esta circunstancia queda plasmada en las diferencias temporales que se revertirán en el futuro, en sentido contrario a las diferencias definitivas que nunca se revertirán”¹⁴.

Así mismo, García señala que “El reconocer el hecho económico en tiempos diferentes en la parte contable y tributaria genera lo que se conoce como diferencia temporaria, la cual da lugar al impuesto diferido”¹⁵, según lo anterior las diferencias temporarias serán la comparación del valor registrado en libros tanto de activos como pasivos y la base fiscal de los mismos activos o a los pasivos correspondientes.

Estos conceptos sitúan en enfoque tributario que conlleva la aplicación del Impuesto a las ganancias en las organizaciones empresariales en Colombia. No obstante, el

¹³ RODRÍGUEZ GUZMÁN, Diana Catherine. Cómo Afectará la Aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad a las Pymes en Colombia. En: Apuntes Contables. 2014. no. 17, p. 59-110.

¹⁴ GARCÍA RESTREPO, Javier E. El Manejo del impuesto Diferido en Colombia. En: Línea Contable. 2013, p. 3.

¹⁵ Ibíd., p. 1.

enfoque que se utilizará en la investigación es del trabajo del profesor Javier García quien en su texto da una gran variedad de explicación, metodología y conceptos claves sobre el impuesto a las ganancias y/o impuestos diferidos.

Cuando se habla de impuesto a las ganancias como lo estipulan las normas internacionales de contabilidad NIC 12, se presume del trato a la tributación de las empresas sobre sus utilidades, pero en realidad es un manejo contable y administrativo de los recursos generados por la organización.

En el Decreto 2649 de 1993 en su artículo 78 puntualiza sobre los impuestos por pagar “El impuesto de renta por pagar es un pasivo constituido por los montos razonablemente estimados para el período actual, años anteriores sujetos a revisión oficial y cualquier otro saldo insoluto, menos los anticipos y retenciones pagados por los correspondientes períodos. Para su determinación se debe considerar la ganancia antes de impuestos, la renta gravable y las bases alternativas para la fijación de este tributo”¹⁶

De acuerdo a lo anterior, el impuesto a las ganancias también conocido como el impuesto diferido o impuesto a la utilidad; es aquel donde las organizaciones económicas les corresponde registrar los resultados fiscales presentes, resultados futuros de transacciones y otros hechos que se hayan reconocido dentro de sus estados financieros, para así determinar el impuesto a pagar o el impuesto a deducir.

1.7.2. Marco Conceptual

Para la ejecución de esta investigación es necesario conocer algunas nociones básicas, las cuales permitieron analizar con mayor destreza el contenido del trabajo y de alguna manera permitirá al lector a percibir e interpretar lo que se ha planteado.

Regulación Contable: Según Tua Pereda “La regulación se ocupó especialmente de alcanzar una homogeneidad en las prácticas contables, sin apenas apoyarse en sustento teórico alguno”¹⁷. La unificación y/o introducción de nuevas prácticas contables tales como las normas internacionales significa un cambio importante en las prácticas contables colombiana, y hace potenciar día tras día la profesión de la Contaduría Pública.

¹⁶ COLOMBIA. MINISTERIO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO. DECRETO 2649. (29, diciembre, 1993). Por el cual se reglamenta la Contabilidad en General y se expiden los principios o normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia. Cartagena de indias. El Ministerio. 1993.

¹⁷ TUA PEREDA, Jorge. El Marco conceptual para la información financiera. Monografía. Catedrático de la Universidad Autónoma de Madrid. 126 p.

La Ley de convergencia acerca las normas contables colombianas a las normas internacionales facilitando así la comprensión de los Estados Financieros a organizaciones internacionales.

Empresa: La empresa puede definirse como un sistema donde un grupo de personas realizan actividades que están encaminadas a la producción, distribución, y/o prestación de servicios, para beneficiarse económicamente.

Por otro lado, se puede catalogar como una organización, donde intervienen sus socios y/o directivos, los cuales tomando decisiones asertivas para que sus productos sean reconocidos en la región que este establecida.

Impuesto a las Ganancias: “Es el impuesto que reconocemos hoy como una provisión, sobre un impuesto que tendremos que pagar o podemos deducirnos en el futuro. Cuando hacemos el reconocimiento del impuesto diferido no quiere decir que es el impuesto a cancelar hoy, ya que no es fiscal, es una provisión financiera, del impuesto a las ganancias (impuesto de renta)”¹⁸. Es decir, realizar una provisión no asegura que una entidad económica deberá pagar un impuesto, ya que las provisiones son un valor estimado y supuesto, el cual será utilizado en caso de generar el impuesto.

La sección de NIIF (Normas Internacionales de información financiera) para pymes detalla el impuesto a las ganancias de la siguiente manera “Para el propósito de esta NIIF, el término impuesto a las ganancias incluye todos los impuestos nacionales y extranjeros que estén basados en ganancias fiscales. El impuesto a las ganancias incluye impuestos, tales como las retenciones sobre dividendos, que se pagan por una subsidiaria, asociada o negocio conjunto, en las distribuciones a la entidad que informa”¹⁹. Se podría decir que toda ganancia fiscal de un periodo contable se determina de acuerdo a los criterios establecidos por las normas tributarias de la nación.

El impuesto a las ganancias reconoce de las diferencias fiscales o del impacto fiscal de las diferencias entre valores contables y valores fiscales de diferentes activos.

NIIF (Normas Internacionales de Información Financiera): Están constituidas por normas globales reconocidas, basadas en los principios contables que necesitan los Estados Financieros para dar mayor confiabilidad y entendimiento general.

¹⁸ MORALES, W. (28 de 10 de 2015). Gerencie.com. Obtenido de <http://www.gerencie.com/terminos-y-conceptos-en-el-impuesto-a-las-ganancias.html>.

¹⁹ CONSEJO DE NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD (IASB). Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) para Pequeñas y Medianas Entidades (PYMES). ISBN para esta parte: 978-1-907026-35-5. London EC4M 6XH. 2009. 186p.

“Establecen los requisitos para el reconocimiento, medición, presentación y revelación de información relacionadas con hechos económicos que son importantes en los Estados Financieros de propósito general”²⁰.

El marco conceptual de las normas internacionales de información financiera NIIF y las normas internacionales de contabilidad NIC, definen y/o establecen los conceptos generales de los Estados Financieros.

PCGA (Principios de contabilidad generalmente aceptados): De acuerdo con el artículo 6º de la Ley 43 de 1990, “se entiende por principios o normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia, 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”²¹. Estos conceptos y reglas se utilizan o se utilizaban antes de la llegada de las NIIF como guía en todas las organizaciones para clasificar, identificar, registrar y medir la información económica de estas compañías.

Estados Financieros: Suministran información a diferentes personas o empresas que no tienen acceso a registros contables de los entes económicos, donde se registran y tabulan datos, los cuales se dividen en estados de propósito especial y general”²². Los Estados Financieros exhiben información contable de las organizaciones económicas de una manera ordenada y fácil de entender, acompañados de una detallada explicación y un análisis de cada sección contable.

Diferencias Temporales: Las diferencias temporales se generan a partir de comparar el estado de resultados con la depuración del impuesto de renta. “Ingresos o gastos que se reconocen en el resultado en un periodo pero que, de acuerdo con las leyes o regulaciones fiscales, se incluyen en el ingreso fiscal de un periodo diferente”²³.

Diferencias Temporarias: Las diferencias temporarias son aquellas que evalúan las diferencias que existen entre las bases contables de activos y pasivos versus las equivalencias y/o igualdades de las normas tributarias. Según el IASB es “Diferencias entre el importe en libros de un activo pasivo u otra partida en los estados financieros y su base fiscal, que la entidad espera que afectará a la

²⁰ URIBE MEDINA, Luis Raúl. Enfoque a las Normas Internacionales de Contabilidad en Colombia NIIFs. Bogotá DC. Grupo Editorial Nueva Legislación Ltda. 2001.

²¹ COLOMBIA. CONGRESO DE LA REPUBLICA. LEY 43 DE 1990. (13, diciembre, 1990). Por la cual se adiciona la Ley 145 de 1960, reglamentaria de la profesión de Contador Público y se dictan otras disposiciones. Bogotá. E.: 1990.

²² COLOMBIA. MINISTERIO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO. DECRETO 2649. (29, diciembre, 1993). Por el cual se reglamenta la Contabilidad en General y se expiden los principios o normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia. Cartagena de indias. El Ministerio. 1993.

²³ CONSEJO DE NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD (IASB). Óp. Cit., p. 225.

ganancia fiscal cuando el importe del activo o pasivo se recupere o liquide (o, en el caso de partidas distintas a activo o pasivo, que afectará a la ganancia fiscal en el futuro)”²⁴.

Impuesto Corriente: El impuesto corriente es el resultante luego de realizar la liquidación de la declaración de renta. Según el IASB es “El importe del impuesto por pagar (recuperable) por las ganancias (o pérdidas) fiscales del periodo corriente o de periodos anteriores sobre los que se informa”²⁵.

Impuesto Diferido: El impuesto diferido es la diferencia que resulta de realizar el cálculo fiscal y el cálculo bajo los estándares internacionales, cuyo resultado puede ser un impuesto activo (anticipo del pago para luego ser compensado) o puede ser un impuesto pasivo cuando se pospone el pago. Según el IASB es “Impuesto a las ganancias por pagar (recuperable) por las ganancias (o pérdidas) fiscales de periodos futuros sobre los que informa como resultado de hechos o transacciones pasadas”²⁶. El impuesto diferido, es el impuesto por pagar o por recuperar en periodos futuros, como resultado de que la empresa recupera o liquida sus activos y pasivos por su importe en libros actual, y el efecto discal de la compensación de pérdidas o créditos fiscales no utilizados hasta el momento procedentes de periodos anteriores. Un pasivo por impuesto diferido, son todas las diferencias temporarias que se espere que incrementen la ganancia fiscal en el futuro, y activo por impuesto diferido son todas las diferencias temporarias que se espera reduzcan la ganancia fiscal en el futuro, el activo por impuesto diferido se contabiliza para la compensación de pérdidas fiscales no utilizadas y créditos fiscales no utilizados hasta el momento procedentes de periodos anteriores.

1.7.3. Marco contextual

En el marco contextual se describe el lugar donde se desarrolla la investigación.

Para este proyecto, la investigación fue aplicada a una entidad donde su actividad principal es la fabricación de materiales de arcilla para la construcción; y por exigencias de la misma entidad, el nombre real de la misma no se puede colocar en el documento y por ende utilizaremos el nombre de “ASKAT S.A.S”. Manteniendo oculta la identidad de la empresa.

La empresa ASKAT S.A.S, inicia operaciones en Santander de Quilichao (Cauca) a finales del año 1.995, bajo el amparo de la Ley Páez (Ley 218 de 1.995) con la más moderna planta de producción de ladrillos, tejas, bloques estructurales, adoquines y todo lo relacionado en productos de arcilla para el sector de la construcción, bajo el lema: CALIDAD Y TECNOLOGÍA LA ALCANCE DE TODOS. Siendo actualmente

²⁴ Ibíd., p. 225.

²⁵ CONSEJO DE NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD (IASB). Óp. Cit., p. 229

²⁶ Ibíd., p. 229.

la única en el sur occidente del país con las características de tecnología de punta en automatización de procesos e integración de modernos sistemas de gestión de calidad²⁷

Figura 1. Mapa de ubicación de la empresa ASKAT S.A.S



Fuente: Mapdata@2017google.

En cada uno de los procesos productivos de la planta se cuenta con equipos de alta tecnología. Todas las arcillas que se utilizan son sometidas a análisis en el laboratorio que se tiene en planta y a una selección técnica antes de entrar a los procesos productivos, para así poder ofrecer y garantizar a los clientes productos que cumplen a cabalidad con las Normas Técnicas Colombianas NTC 4205 y NSR10.²⁸

²⁷ Lasso, J. (2016). ASKAT S.A.S Obtenido de <http://www.askat.com.co>.

²⁸ Lasso, J. (2016). ASKAT S.A.S Obtenido de <http://www.askat.com.co>.

Uno de los objetivos primordiales de ASKAT S.A.S, es tener un proceso con muy baja contaminación ambiental. Con éste propósito se instalaron equipos y sistemas de cocción que garantiza dicho objetivo.

En la explotación de las minas, se cuenta con una licencia expedida por el Ministerio de Minas y Energía, que cumple de manera estricta con el plan de extracción aprobado por dicho Ministerio. La licencia ambiental fue expedida por la Corporación Regional del Cauca (CRC) e igualmente se cumple con el plan de manejo ambiental emitido por dicha Corporación²⁹.

Figura 2. Mapa de la ubicación de la estructura de la empresa Askat sas. Municipio de Santander de Quilichao.



Fuente: Empresa ASKAT (2017).

La empresa ASKAT, ha diseñada la Misión y Visión como orientación para sus empleados y clientes externos.

La Misión, de la empresa ASKAT, es “proveer soluciones en arcilla para el sector de la construcción que impacten el valor del M2 y permitan optimizar los procesos de sus clientes, incrementando los beneficios para la comunidad”³⁰. La Visión de la empresa ASKAT S.A.S., es “para el año 2020... será reconocida como la primera opción en productos de arcilla en el sur occidente colombiano”³¹.

La Política de Calidad de la empresa ASKAT S.A.S., es “dar impulso al desarrollo de la región, ofreciendo al sector de la construcción soluciones en arcilla, caracterizadas por su innovación, seguridad y durabilidad, así mismo, satisfacer las

²⁹ Ibíd.

³⁰ Ibíd.

³¹ Ibíd.

expectativas de los clientes brindando productos y servicios de calidad, fomentar la excelencia operacional en el personal para lograr los objetivos estratégicos, incentivar un ambiente de trabajo participativo y productivo, y garantizar el cumplimiento de la normativa legal vigente aplicable”³².

“En octubre del año 2005, la empresa recibió los certificados de Gestión de la Calidad, hoy ISO 9001:2008, hoy con código de certificado de la empresa SC-CER446344; otorgados por el ICONTEC e IQNET para la: “FABRICACIÓN Y DISTRIBUCIÓN DE PRODUCTOS DE ARCILLA COCIDA PARA EL SECTOR DE LA CONSTRUCCIÓN”, convirtiéndonos en la primera ladrillera del sur-occidente colombiano en tener tan honrosa distinción para la entera satisfacción de nuestros clientes”³³.

Su capacidad de producción en el año 1995, era de 6.000 toneladas mensuales de producto terminado, en el año 2006, era de 8.500 toneladas mensuales y a finales del año 2007, termina un nuevo ensanche de planta que le permite tener actualmente una capacidad de producción de 16.000 toneladas mensuales de productos terminados (bloque losas, toletes estructurales, faroles, tejas, pisos y decorativos), que la hace responder de una manera rápida a las necesidades de sus clientes³⁴.

En cada uno de los procesos productivos, la planta cuenta con equipos de alta tecnología, uno de los objetivos de la empresa ASKAT, es “tener un proceso con baja contaminación ambiental, con este propósito se instalaron equipos y sistemas de cocción que garantizan dicho objetivo”³⁵.

“Para la explotación de las minas, cuenta con una Licencia expedida por el Ministerio de Minas y Energía, que cumple de manera estricta con el Plan de Extracción aprobado por dicho Ministerio. La Licencia Ambiental fue expedida por la Corporación Regional del Cauca (CRC), e igualmente cumplen con el Plan de Manejo Ambiental emitido por dicha Corporación”³⁶.

“Su compromiso de Responsabilidad Social es ser una compañía grande que genera 312 empleos directos y más de 120 empleos indirectos, su política empresarial está orientada a ser el pilar del Norte del Cauca y del Sur del Valle del Cauca, en la generación de empleo, ofreciendo estabilidad laboral con alto grado de compromiso en Responsabilidad Social Empresarial”³⁷.

³² Ibíd.

³³ Ibíd.

³⁴ Ibíd.

³⁵ Ibíd.

³⁶ Ibíd.

³⁷ Ibíd.

La empresa ASKAT S.A.S, pertenece al Grupo 2, para aplicar las NIIF en Colombia, y según el Decreto 2129 de octubre 24 de 2014, señala un nuevo plazo para que los preparadores de información financiera que conforman las empresas del Grupo 2, den cumplimiento a lo señalado en el parágrafo 4 del artículo 3º del Decreto 3022 de 2013.

El Decreto 2129 de 2014, establece que desde el año 2015, la empresa ASKAT S.A.S, debe iniciar el balance de apertura contable NIIF para el grupo 2 (Pymes), por ser una empresa grande que genera 312 empleos directos y más de 120 empleos indirectos, su política empresarial está orientada a ser el pilar del Norte del Cauca y del Sur del Valle del Cauca en la generación de empleos, ofreciendo estabilidad laboral con alto grado de compromiso y responsabilidad social.

La empresa ASKAT S.A.S, pertenece al Grupo 2, y debe iniciar el proceso hacia las NIIF, por ser además, una organización que tiene activos totales entre quinientos mil millones de pesos, y treinta mil salarios mensuales mínimos legales vigentes, y una planta de personal entre once y más de doscientos trabajadores.

El proceso de convergencia de la NIC 12 Impuesto a las Ganancias en la empresa ASKAT, le trae como consecuencia el estudio del impuesto diferido o impuesto de renta como se le llama en Colombia, al igual que diferenciar de manera clara la tarifa nominal del impuesto de las tarifas aplicadas y así dar aplicación a los principios de contabilidad, sobre todo al de asociación de ingresos y egresos, empezando cuando diferentes tiempos contables y tributarios dan lugar a diferencias temporarias, que a su vez exigen el registro del impuesto diferido de naturaleza activa o pasiva, de ahí hasta la revelación y con efectos claros en los estados financieros y en los valores susceptibles de distribuir a título de utilidades³⁸.

En la transición del costo histórico al modelo de revaluación hay que tener claro el distanciamiento localizado entre la normatividad contable y fiscal, y por ende, la importancia de abordar el tema de las bases contables y fiscales en una dimensión que permita tener claridad de los efectos de esa diferencia. La empresa a la luz de la NIC 12, debe reconocer el activo por impuesto diferido sobre las pérdidas que puedan generar efectos positivos futuros en las bases gravables.

Un elemento importante que se ha escogido por su aplicación general es el manejo de la propiedad, planta y equipo depreciable, con el fin de diferenciar el manejo de la revaluación en razón a la disposición del activo en términos de depreciación o de venta.

La empresa ASKAT S.A.S, le supone conocer las diferentes facetas del impuesto diferido bajo el Decreto 2649 de 1993 y bajo NIC 12, para ofrecer un adecuado

³⁸ GARCÍA Restrepo., Javier E. diferencias Temporales. Impuesto Diferido. Contador Público. Universidad de Antioquia, p, 1

escenario, no sólo contable sino también tributario, de modo que le sirva para tomar decisiones ajustadas a la realidad económica de la empresa.

1.7.4. Marco Legal

Para esta investigación se utilizarán las siguientes Leyes, normas y Decretos, que son aplicables y están relacionadas en el momento de la aplicación de las normas internacionales de contabilidad.

La **Ley 1314 de 2009**, que regula los principios y las normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de la información, aceptadas en Colombia, señala las autoridades competentes, el procedimiento para su expedición y determina las entidades responsables de vigilar su cumplimiento. Esta Ley es de gran importancia para esta investigación, ya que para iniciar con la aplicación de las normas internacionales se deben tener claro todos los lineamientos que exige la norma.

El **Decreto 2706 de 2012**, por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo de información financiera para las microempresas. Este Decreto es de vital importancia para la investigación, ya que el Decreto relaciona toda la normatividad que las empresas deben considerar al momento de realizar y/o presentar los Estados Financieros.

El **Decreto 3022 de diciembre 27 de 2013**, mediante el cual el Gobierno Nacional reglamentó la Ley 1314 de 2009, sobre el marco técnico normativo para los preparadores de información financiera que conforman el Grupo 2, dispuesto en el anexo que hace parte integral de este decreto. En el parágrafo 4º del artículo 3, del Decreto 3022 de 2013, contempla que las entidades señaladas en el artículo 1º, podrán voluntariamente aplicar el marco técnico normativo correspondiente al Grupo 1 y para el efecto podrán sujetarse al cronograma establecido para el Grupo 2.

Así mismo, a tal decisión deberán informar a la Superintendencia correspondiente dentro de dos meses siguientes a la entrada en vigencia de este Decreto, conservando el cronograma de adopción establecido para el Grupo 2, que empresarios del país por intermedio de varios gremios, han expresado, que muchas de las entidades del Grupo 2, pese a tener voluntad de adoptar las NIIF plenas, no pudieron efectuar el informe a la Superintendencia correspondiente dentro del plazo de dos meses señalada en el parágrafo 4º del artículo 3º del Decreto 3022 de 2013.

Que el Consejo Técnico de la Contaduría Pública (CTCP), mediante comunicación del 5 de junio de 2014, dirigida al Director de la Unidad de Proyección Normativa y Estudios de Regulación Financiera, entidad Adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, radicada en esta entidad con Número URF-R2014-0251 del 6 de junio de 2014, con copia al Director de Regulación del Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, concluyó que de acuerdo con el marco técnico normativo actual

no es factible que una entidad del Grupo 2, aplique voluntariamente el marco técnico del Grupo 1, si dicha decisión no fue informada a la Superintendencia respectiva durante el plazo de dos meses establecido en el Decreto 3022 de 2013, el cual venció el 27 de febrero de 2014 y recomendó que: desde el punto de vista técnico y en consideración a la restricción costo-beneficio establecido en las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), se emita un nuevo decreto para permitir a la entidades del Grupo 2, aplicar voluntariamente el marco técnico del Grupo 1, considerando las fechas del cronograma establecido para las primeras en el Decreto 3022 de 2013, y dado el impacto que este cambio podría generar para las entidades de supervisión, la decisión voluntaria de aplicar NIIF plenas, sea informada a las entidades de supervisión respectiva antes del 31 de diciembre de 2014, y que esta decisión pueda ser aplicada por todas las entidades interesadas en el cambio de grupo.

El **Decreto 3023 de 2013**, bajo este Decreto el gobierno modifica parcialmente el marco técnico normativo de información financiera para los que tienen acceso y procesamiento de la información financiera para grandes empresas. Este Decreto es de gran importancia, ya que la organización la cual se va a realizar la implementación de las normas internacionales es una compañía catalogada como grandes empresas.

El **Decreto 1851 de 2013**, este Decreto reglamenta el marco normativo en la Ley 1314 de 2009, para los preparadores de la información financiera, para la convergencia de las normas contables e unificación de las mismas. Está relacionado con la investigación, ya que se debe preparar la compañía para presentar sus Estados Financieros con la nueva normatividad.

El **Decreto 2649 de 1993**, bajo este Decreto el gobierno colombiano establece y reglamenta la contabilidad en Colombia, describiendo los principios y normas de contabilidad generalmente aceptados en el país. Este Decreto es de gran importancia para la investigación, ya que realizaremos una comparación de la norma internacional NIC 12 impuesto a las ganancias versus la norma contable colombiana.

Las normas descritas anteriormente ayudan, guían y son la base legal para esta investigación, ya que es indispensable cada categoría normativa.

1.8. METODOLOGÍA.

1.8.1. Tipo de estudio

El tipo de estudio que se utilizó para la investigación fue de tipo descriptivo, ya que se estudiaron aspectos importantes del manejo de la NIC 12 Impuesto a las Ganancias en la norma local Decreto 2649 de 1993; se analizó un complejo y poco conocido tema de la aplicación de las Normas internacionales de contabilidad, para

este trabajo fue la NIC 12 Impuesto a las ganancias. Además, fue de tipo descriptivo porque se describieron las situaciones que puede conllevar la aplicación de esta norma, también se midió cómo afecta el análisis de ciertos puntos a los Estados Financieros en una organización económica.

Para realizar la comparación y verificar las diferencias entre la NIC 12 y el Decreto 2649 de 1993 con respecto al Impuesto a las ganancias, se detallaron las diferencias al igual que se detalló la aplicación de la norma, se utilizaron técnicas como: la revisión de documentación escrita, la observación, estudio en campo y la investigación de autores expertos en el tema a aplicar.

Se pretende presentar la clasificación que identifica los requerimientos para la aplicación y las diferencias que se pueden presentar entre la norma colombiana como es el Decreto Ley 2649 de 1993 y la NIC 12 mediante el tipo de estudio planteado anteriormente (Comparativo y Descriptivo).

El tipo de estudio se aplicó como lo menciona Merriam³⁹ “es un proceso que consiste en fijar, minimizar y explicar los datos aportados por el investigador, quien los ha recopilado con su investigación”, esto significa que el investigador da sentido a la información teniendo en cuenta las consultas de la investigación realizadas. Merriam también define el estudio de caso como “particularista descriptivo, heurístico e inductivo”. Es muy útil para estudiar problemas prácticos o situaciones determinadas.

1.8.2. Métodos de investigación.

1.8.2.1. Método inductivo.

El método inductivo establece conclusiones generales después de analizar algunos procesos particulares, es decir parte de lo particular hacia lo general. Para este método se empleó la observación para determinar las generalidades de los procesos estudiados. Además de realizar el estudio y la demostración de cada proceso.

1.8.3. Fuentes de investigación.

“Se denominan fuentes de investigación a diversos tipos de documentos que contienen datos útiles para satisfacer una demanda de información o conocimiento. Conocer, distinguir y seleccionar las fuentes de información adecuadas para el trabajo que se está realizando fue parte del proceso de investigación”⁴⁰.

³⁹ MERRIAM, Sharan B. Qualitative Research and Case Study Applications in Education. 2nd. ed. Jossey-Bass Inc. 1998. p, 26-43.

⁴⁰ Disponible en internet: Biblioteca Universidad de Alcalá. (2016). Obtenido de <http://www3.uah.es/bibliotecaformacion/BPOL/FUENTESDEINFORMACION/index.html>

Las fuentes de investigación fueron esenciales para la obtención de información que fue útil para encaminar esta investigación sobre el manejo que actualmente se da en las organizaciones económicas referentes al impuesto sobre las ganancias.

1.8.3.1. Fuentes primarias.

Según Bounocore, las fuentes primarias son “las que contienen información original no abreviada ni traducida: tesis, libros, nomografías, artículos de revista, manuscritos. Se les llama también fuentes de información de primera mano...”⁴¹. Las fuentes primarias proporcionan un argumento o demostración directa sobre el tema de investigación; son fuentes primarias: diarios, entrevistas, noticias, autobiografías, discursos entre otros.

Para la realización de esta investigación las fuentes primarias fueron:

Gerente financiero de la Compañía ASKAT S.A.S (Entrevista).

Contador Público de la Compañía ASKAT S.A.S (Entrevista).

Información Contable sistematizada de la Compañía ASKAT S.A.S (Observación).

1.8.3.2. Fuentes secundarias.

Las fuentes secundarias contienen información nueva y original, resultado de un trabajo intelectual. Son documentos secundarios: libros, revistas científicas y de entretenimiento, periódicos, diarios, documentos oficiales de instituciones públicas, informes técnicos y de investigación de instituciones públicas o privadas, patentes, normas técnicas.

Para la realización de esta investigación fueron fuentes secundarias: libros, revistas de investigación de universidades colombianas, tesis de grado, Decreto y Leyes colombianas. Por ende, los libros y las revistas utilizadas para esta investigación fueron:

Libro Impuesto Diferido Eco Ediciones, de García Restrepo.

Documento: Adopción por primera vez de las NIIF para Pymes. Consejo Técnico de la Contaduría Pública.

Revista Apuntes contables.

Revista Consultorio Contable Universidad EAFIT

Revista Cuadernos de contabilidad de la Universidad Javeriana.

Ley 1314 de 2009.

Decreto 2129 de 2014.

Decreto 2649 de 1993.

⁴¹ BUONOCORE, Domingo. Diccionario de Bibliotecología. Segunda Edición, Buenos Aires, Argentina: Marymar. 1976. P229.

Decreto 2650 de 1993
Estatuto Tributario Colombiano.
Normas Internacionales de Contabilidad NIC 12 Impuesto a las Ganancias.

1.8.4. Técnicas de investigación.

Son procedimientos de metodología y sistemáticos que se encargan de implementar los métodos de Investigación y que tienen la facilidad de recoger información de manera inmediata, y como tal existen tantas técnicas como problemas susceptibles de ser investigados.

Las técnicas que se utilizaron en la investigación fueron las siguientes:

1.8.4.1. La observación Directa.

Se utilizó en este caso para el análisis y comprensión de los estados financieros, aportados por la empresa ASKAT, y aplicar la NIC 12 Impuesto sobre las Ganancias. Para la investigación también fue determinante a medida que se pudo plantear la contabilización de los registros que involucraron la aplicación del impuesto diferido o impuesto sobre las ganancias.

1.8.4.2. Observación Indirecta.

Se dirige hacia la obtención de datos no observables directamente, datos que se basan por lo general en declaraciones verbales de los sujetos. Con esta técnica se validaron los conceptos que tienen los individuos que manejan la información en la organización.

1.8.4.3. La entrevista.

Es una técnica de recopilación de información mediante una conversación profesional, con la que además de adquirirse información acerca de lo que se investiga, tiene importancia desde el punto de vista educativo; los resultados a lograr en la misión dependen en gran medida del nivel de comunicación entre el investigador y los participantes en la misma.

Para esta investigación fue indispensable recopilar información del Gerente financiero, quien es el encargado de dirigir el área contable y financiera de la organización y quien tiene la capacidad de manejar los conceptos y la aplicación del impuesto a las ganancias. Además, se realizó una entrevista a la Dirección del área contable, ya que ahí se generan los registros de todo lo que sucede contablemente en la organización.

1.8.5. Fases de la investigación

Fase 1: Contextualizar el proceso de convergencia a estándares internacionales de información financiera NIC 12 Impuesto a las Ganancias.

Para alcanzar este objetivo se realiza un análisis de la NIC 12 Impuesto a las Ganancias y un estudio previo y repaso del Estatuto Tributario y otras leyes, colombianas, para su conceptualización general y detalle de su proceso alusivo al impuesto sobre las ganancias y que en Colombia es conocido como impuesto diferido o impuesto de renta.

Fase 2: Las diferencias e igualdades de la NIC 12 y los artículos 67 y 68 del Decreto 2649 de 1993, los cuales hacen referencia al impuesto a las ganancias, lectura global y local. La percepción y reconocimiento como un todo. Se analizaron los documentos que contienen dicha información, los cuales dan una dirección sobre la aplicabilidad de los impuestos diferidos y como estos afectan a la organización económica.

Fase 3: Aplicación de la norma NIC 12 en el área contable de la Compañía ASKAT S.A.S, además de su aplicación y diferencias con la norma colombiana. Se llevó a cabo un estudio analítico de los estados financieros de la empresa ASKAT S.A.S, realizados mediante el Decreto 2649 de 1993, para aplicar la convergencia de la NIC 12 Impuestos a las Ganancias en los estados financieros de la empresa.

2. PROCESO DE CONVERGENCIA DE LA NIC 12 IMPUESTO A LAS GANANCIAS, ACOGIDO A LOS PARÁMETROS DE LA NORMA COLOMBIANA.

La NIC 12 Impuesto a las Ganancias, aborda el reconocimiento de activos por impuestos diferidos que aparecen ligados a las pérdidas y los créditos fiscales no utilizados, así como la presentación del impuesto a las ganancias en los estados financieros, incluyendo la información a revelar sobre los mismos. Tiene como alcance incluir todos los impuestos, ya sean nacionales o extranjeros, que se relacionan con las ganancias sujetas a imposición; el impuesto a las ganancias incluye también otros tributos, como las retenciones sobre dividendos, que se pagan por parte de una entidad subsidiaria, asociada o negocio conjunto, cuando procedan a distribuir ganancias a la entidad que informa.

La NIC 12, no aborda los métodos de contabilización de subvenciones del gobierno, (NIC 20 Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales, Definiciones), ni créditos fiscales por inversiones. Sin embargo, se ocupa de la contabilización de las diferencias temporarias, que pueden derivarse de tales subvenciones o deducciones fiscales.

Con la introducción que antecede este capítulo, se inicia la exposición del proceso de la NIC 12 Impuesto a las Ganancias, acogido a los parámetros de la norma colombiana, destacando entre estos el Estatuto Tributario, la Ley 1607 de 2012, la Ley 1429 de 2010, el Decreto 2649 de 1993, el Decreto 2650 de 1993.

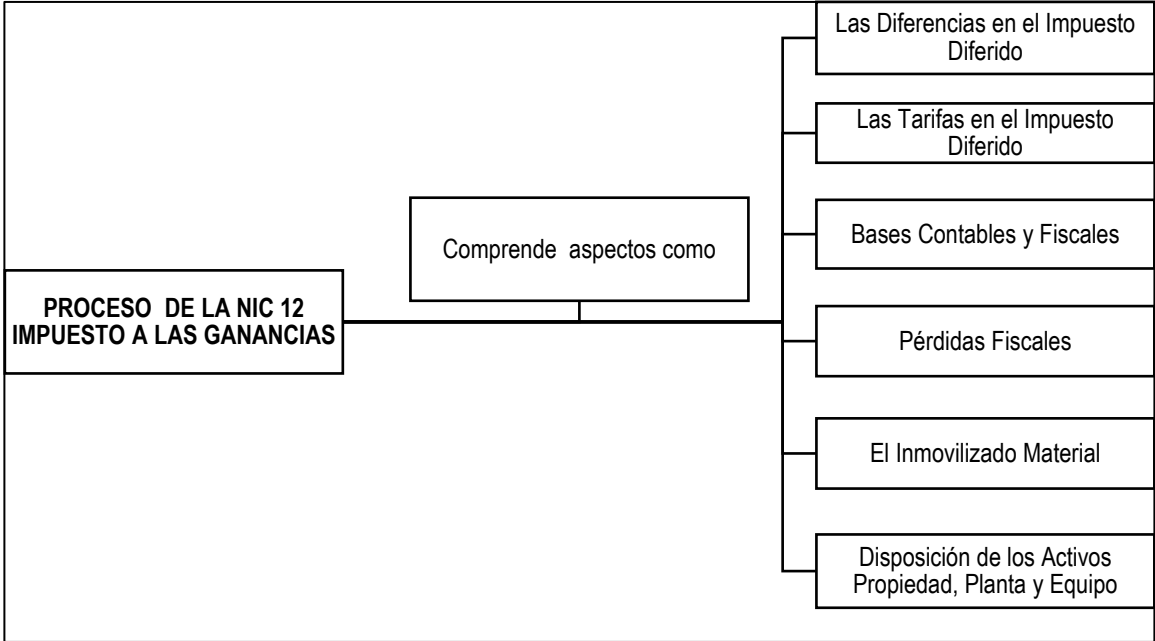
2.1. PROCESO DE LA NIC 12 IMPUESTO A LAS GANANCIAS ACOGIDO EN LA NORMA COLOMBIANA

La NIC 12 Impuesto a las Ganancias, prescribe el tratamiento contable del impuesto a las ganancias, tratando las consecuencias actuales y futuras de la recuperación (liquidación) en el futuro del importe en libros de los activos (pasivos), que se han reconocido en el estado de situación financiera de la entidad, y las transacciones y otros sucesos del periodo corriente y que han sido objetivo de reconocimiento en los estados financieros, también aborda el reconocimiento de los activos por impuesto diferido que aparecen ligados a pérdidas y a créditos fiscales no utilizados, así como la presentación del impuesto a las ganancias en los estados financieros, incluyendo la información a revelar sobre los mismos.

El proceso de la NIC 12 Impuesto a las Ganancias se desarrolla acogiendo la normatividad colombiana respecto al impuesto a las ganancias, o impuesto diferido como se le llama actualmente. Los aspectos más destacables que contiene la NIC 12 son, las diferencias en el impuesto diferido, las tarifas en el impuesto diferido, la Base Contable y Fiscal de Activos y Pasivos, las Pérdidas Fiscales, el Inmovilizado Material, y la Disposición de los Activos Propiedad Planta y Equipo. Cada elemento

contiene su propia explicación desde la NIC 12 Impuesto a las Ganancias y desde el Estatuto Tributario.

Figura 3. Resumen del Proceso de la NIC 12 Impuesto a las Ganancias.



Fuente: del autor basado en la NIC 12 Impuesto a las Ganancias.

La explicación de cada elemento que compone el proceso de la NIC 12 Impuesto a las Ganancias, es como sigue:

2.1.1. Las Diferencias en el Impuesto Diferido

El proceso de las diferencias en el impuesto diferido está relacionado con la parte contable y la parte fiscal, y que al compararlas generan tres diferencias reconocidas como: diferencias definitivas, diferencias temporales y diferencias temporarias⁴².

Las **Diferencias Definitivas**, no son mencionadas en la NIC 12 Impuesto a las Ganancias, porque son diferencias que no se revierten en el futuro y no dan lugar al impuesto diferido; pero hay que tenerlas en cuenta debido a que inciden en el cálculo de la utilidad contable, pero no hacen parte de la base gravable en el cálculo del impuesto de renta. En Colombia, las diferencias definitivas, se originan por dos situaciones: un primer momento, que establece que a partir del año 2013, es deducible el 50% del gravamen a movimientos financieros pagados por los contribuyentes durante el respectivo año gravable, independientemente que tenga o no relación de causalidad con la actividad económica del contribuyente, siempre

⁴² NIC 12, Inciso 2º.

que se encuentre debidamente certificado por el agente retenedor.⁴³ Y un segundo momento, cuando son deducibles, por ser realizadas durante el año o periodo gravable en el desarrollo de una actividad productora de renta, siempre que tengan relación de casualidad con la actividad productora y con renta proporcional a cada actividad.⁴⁴

Las **Diferencias Temporales**, resultan de las diferencias entre la renta líquida fiscal y la utilidad contable, que se origina en un periodo y se revierten en el periodo o en periodos posteriores, resultan de comparar la utilidad contable y la renta líquida, desde sus componentes los ingresos, costos y gastos (deducciones); la NIC 12 Impuesto sobre las Ganancias, las determina como diferencias que se revierten en periodos posteriores y que por ende, generan impuestos diferidos, y se deben separar de las diferencias definitivas o permanentes.⁴⁵

Las **Diferencias Temporarias**, existen entre la base fiscal de un activo o pasivo, y su importe en libros se hace dentro del balance general. La base fiscal de un activo o pasivo, es un valor que se atribuye a los mismos para efectos fiscales. Para lograr las diferencias temporarias, se compara la base contable del valor en libros de los activos y los pasivos y la base fiscal de ellos mismos; la diferencia resultante, es la base del impuesto diferido. La NIC 12 Impuesto sobre las Ganancias, exige que el impuesto diferido se contabilice por el método del pasivo basado en el balance, que se centra en las diferencias temporarias.⁴⁶

Las diferencias temporarias se clasifican en diferencias imponibles y diferencias deducibles. Las Diferencias Temporarias Imponibles, determinan la ganancia (y/o pérdida) fiscal correspondiente a periodos futuros, cuando el importe en libros del activo es recuperado o el pasivo es liquidado, y dan lugar a un pasivo por impuesto diferido (impuesto diferido crédito). Las Diferencias Temporarias Deducibles, dan lugar a cantidades que son deducibles al determinar la ganancia (y/o pérdida) fiscal correspondiente a periodos futuros, cuando el importe en libros del activo es recuperado o el pasivo es liquidado, y generan un activo por impuesto diferido (impuesto diferido débito).

Una vez que se clasifica el impuesto como activo o pasivo, se calcula el impuesto diferido, aplicando la normativa y tasas impositivas, que se hayan aprobado, o están a punto de aprobarse, en la fecha que se realizó el balance general.⁴⁷

⁴³ Estatuto Tributario, artículo 115, Inciso 2º.

⁴⁴ Estatuto Tributario, artículo 107, Inciso 1º.

⁴⁵ NIC 12, Inciso 2º.

⁴⁶ NIC 12, Inciso 2º.

⁴⁷ NIC 12 Impuesto sobre las Ganancias, párrafos 46, 47, 48 y 49.

2.1.2. Las Tarifas en el Impuesto Diferido

Sobre las tarifas para el cálculo del impuesto por pagar, la tasa a utilizar es la vigente en la fecha de la realización de los estados financieros, o puede usarse la tasa de impuesto que esté a punto de aprobarse en la fecha de la realización del balance.⁴⁸

Para el caso de activos y pasivos diferidos a largo plazo, los que provienen de diferencias temporarias presentados en términos de activos y pasivos por impuesto diferidos, la tasa impositiva a utilizar es la aplicable en los periodos en los que se revierta la diferencia temporaria.⁴⁹ En el caso de Colombia, aplicar la tarifa de impuesto, no es fácil por la variedad de tarifas de impuesto que tienen que aplicar las empresas (ver Tabla 1).

En caso que la renta líquida superara los \$1.000 mil millones de pesos en Colombia, para el año 2014, se tenía una tasa impositiva nominal (tarifa) en renta del 34% y una sobretasa del 0%; para el año 2015 se tenía una tasa impositiva nominal del 34% y una sobretasa del 5%, para un total del 39%; para el año 2016, se tenía una tasa impositiva nominal (tarifa) en renta del 34% y una sobretasa del 6%, para un total del 40%; para el año 2018 se tiene una tasa impositiva nominal del 34% y una sobretasa del 9%, para un total del 43%. En caso que la diferencia temporaria se revertiera en el año 2019, donde según la legislación actual (2018) la sobretasa del CREE se abolió, la tarifa de impuesto en este escenario sería del 34% (25%+9%).⁵⁰

De acuerdo con lo anterior, el impuesto corriente o el que se calculó para pagar por el año 2017, se midió con el 42%; el impuesto diferido que se revertirá en el año 2018, se calculará con el 43%; y el impuesto corriente o el que se calculará para pagar por el año 2019, se medirá con el 34%.

La Ley 1739 de 2014, cambia la tarifa temporal del CREE, del 8% y la deja definitivamente en el 9%, dando vida la sobretasa del CREE, con gradualidad y temporalidad, entre los años 2015 y el 2018, para rentas líquidas superiores a \$1.000 millones de pesos. De acuerdo a la Ley 1739 de 2014, el impuesto de renta asciende entre los años 2015 y 2018, para luego estabilizarse en el 34% en el año 2019, y siguientes, como se ilustra en la Tabla 1.

⁴⁸ NIC 12 Impuesto a las Ganancias, párrafo 46.

⁴⁹ NIC 12, Párrafo 47.

⁵⁰ Ley 1739 de 2014.

Tabla 1. Tasas Impositivas actuales en Colombia (tarifas).

Años	Renta	CREE	Sobretasa	Total
2014	25%	9%	0%	34%
2015	25%	9%	5%	39%
	Renta			
2016	34%		6%	40%
2017	34%		8%	42%
2018	34%		9%	43%
2019	34%		0%	34%

Fuente: Ley 1739 de 2010

En Colombia, el impuesto a las ganancias hasta el año 2018, debido a la presencia de la sobretasa del CREE, es a fin con la NIC 12 Impuesto sobre las Ganancias, cuando esboza que “en los casos en que se apliquen diferentes tasas impositivas según los niveles de ganancia fiscal, los activos y pasivos por impuesto diferido, se medirán utilizando las tasas medias que se espere aplicar, a la ganancia o a la pérdida fiscal, en los periodos en los que se espera que vayan a revertir las correspondientes diferencias”.⁵¹

Al calcular el impuesto diferido en Colombia, debe tenerse en cuenta la diferencia temporaria y las tarifas de impuestos y las variaciones a que están sometidas las sobretasas, por la dimensión de la renta líquida y por la tarifa que es variable desde el año 2015 al año 2018, y la eliminación a partir del año 2019 de la sobretasa. Estas variaciones se tienen en cuenta en el año en que se genera la diferencia temporaria para el cálculo del impuesto corriente y su reversión para el cálculo del impuesto diferido.⁵²

Las diferentes tarifas para el cálculo del impuesto diferido en Colombia, tiene otro escenario, la venta de activos fijos, que está determinada por la diferencia entre el precio de enajenación y el costo fiscal del activo; su cuantía se determina por la diferencia entre el precio de enajenación y el costo fiscal del activo enajenado. No se considera ganancia ocasional sino renta líquida, a la utilidad en la enajenación de bienes que hagan parte del activo fijo del contribuyente y que hubieran sido poseídos por menos de dos (2) años. Si el activo fijo tiene años de tenencia del bien puede generar ganancia ocasional.⁵³

La utilidad que resulta al momento de la enajenación de un activo fijo depreciable, debe imputarse a la renta líquida por recuperación de deducciones; cuando el activo fijo vendido es depreciable, se genera ganancia ocasional y si la utilidad generada

⁵¹ NIC 12, párrafo 49.

⁵² Estatuto Tributario, artículo 30.

⁵³ Estatuto Tributario, artículo 30.

excede la depreciación acumulada es una renta ordinaria, porque en su momento hizo parte de la depuración de la renta ordinaria.⁵⁴

Otros dos escenarios en Colombia, son, el primero, 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 periodos en los cuales tales diferencias se revertirán; el impuesto diferido se debe amortizar en los periodos en los cuales se reviertan las diferencias temporales que lo originaron.⁵⁵

Segundo, debe contabilizarse como impuesto diferido por pagar, el efecto de las diferencias temporales que contengan 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 revierten.⁵⁶

En Colombia, el método del pasivo bajo su método está situado en el estado de resultados⁵⁷, y bajo la NIC 12 Impuesto sobre las Ganancias, debe situarse en el balance.

Los tres escenarios colombianos (Decreto 2649 de 1993, artículo 67 y 78 y Estatuto Tributario) tienen un enfoque en el estado de resultados y sólo reconoce diferencias temporales surgidas de los reconocimientos y mediciones diferentes entre lo fiscal y la contabilización de los ingresos, costos y gastos de una entidad; mientras que el método del balance revelado por la NIC 12 Impuesto sobre las Ganancias, reconoce diferencias temporales surgidas en la valuación de los activos y pasivos de una entidad, además de las producidas en los ingresos, costos y gastos, es decir, tiene en cuenta todas las transacciones con efectos futuros.

Un tercer escenario en Colombia, se relaciona con la dinámica de la cuenta 1710 Cargos Diferidos, señala que debe registrar el impuesto de renta diferido de naturaleza Débito, ocasionado por las Diferencias Temporales, entre la utilidad contable y la renta líquida fiscal, en virtud de la no deducibilidad de algunos gastos contables.⁵⁸

2.1.3. Las Bases Contables y Fiscales

El proceso para las bases contables y fiscales, deriva el método del pasivo basado en el balance, para el cálculo del impuesto diferido y se soporta en las diferencias

⁵⁴Estatuto Tributario, artículo 196.

⁵⁵ Decreto 2649 de 1993, artículo 67.

⁵⁶ Decreto 2649 de 1993, artículo 78.

⁵⁷ Decreto 2649 de 1993, artículos 67 y 78.

⁵⁸ Decreto 2650 de 1993.

temporarias, que se generan entre la base contable de activos y pasivos y su base fiscal. Para su entendimiento se exponen definiciones relevantes de valor contable, en razón a que hay que hacer la comparación entre la base contable con la base fiscal, y obtener diferencias (sean temporarias o definitivas) para decidir sobre la generación del impuesto diferido.

Entre los elementos más importantes que revelan las bases contables y fiscales, según la NIC12 Impuesto sobre las Ganancias, se encuentran los siguientes términos:

Propiedad, Planta y Equipo, se refiere a los activos tangibles que posee una entidad para su uso en la producción o suministro de bienes y servicios, para arrendarlos a terceros o para propósitos administrativos, que se esperan usar durante más de un ejercicio.⁵⁹ También se mencionan sobre los inmovilizados materiales que se reconocerá como activo cuando sea probable que la entidad obtenga los beneficios económicos futuros derivados del mismo, y el costo del elemento pueda medirse con fiabilidad.⁶⁰

Instrumentos Financieros, un activo financiero en una entidad y un pasivo financiero o un instrumento de patrimonio en otra entidad. Un Activo Financiero, es cualquier activo que posee una de las siguientes formas, efectivo, un instrumento de patrimonio neto de otra entidad, un derecho contractual, y recibir efectivo u otro activo financiero de otra entidad.⁶¹

Un Pasivo Financiero, cuando presenta formas como, una obligación contractual, de intercambiar activos financieros o pasivos financieros, con entidades, en condiciones que sean desfavorables para la entidad; y un contrato que sea o pueda ser liquidado utilizando los instrumentos de patrimonio propio de la entidad; para la contabilización y el reconocimiento de los activos fijos, hay que mencionar el Valor Razonable, como el importe por el cual puede ser intercambiado un activo y cancelado un pasivo, entre comprador y un vendedor interesado debidamente informados, en condiciones de independencia mutua; definir los Inventarios, como activos poseídos para ser vendidos en el curso normal de la operación, en proceso de producción con vistas a esa venta, en forma de materiales o suministros, para ser consumidos en el proceso de producción o en la prestación de servicios, así mismo acudir a los conceptos de Valor Neto Realizable, como el precio estimado de venta de un activo en el curso normal de la operación, menos los costos estimados para terminar su producción y los necesarios para llevar a cabo la venta; al igual que el término Valor Razonable, como el precio que sería percibido por vender un activo o pagado por transferir un pasivo en una transacción no forzada entre participantes

⁵⁹ NIC 16, párrafo 6.

⁶⁰ NIC 16, párrafo 7, Inciso a y b.

⁶¹ NIC 32, párrafo 11.

del mercado en la fecha de medición;⁶² y por último, el Costo de los Inventarios, que comprendan costos derivados de su adquisición y transformación, así como otros costos en los que se haya incurrido para darles su condición y ubicación actuales.⁶³

El importe en libros y la base fiscal de un activo o pasivo, son los conceptos que originan las diferencias entre la base contable y la base fiscal, se comparan y dan origen a las diferencias temporarias, que a su vez, generan el impuesto diferido.

Para tratar este tema de la Base Fiscal, se enuncian las nociones con las cuales se explica el proceso de la Base Fiscal de Activos y Pasivo, en la NIC 12 Impuesto a las Ganancias, y se ilustra en el Cuadro 1.

Cuadro 1. NIC 12 Impuesto a las Ganancias, para Determinar la Base Fiscal de Activo y Pasivos

	Reconocimiento de Conceptos
NIC 12 Impuesto a las Ganancias. Determinación de la Base Fiscal de Activos y Pasivos	La Base Fiscal de los Activos.
	El Valor Patrimonial de los Bienes.
	El Costo Fiscal de los Créditos Activos (Cuentas por Cobrar).
	La Provisión de Cartera en lo Fiscal.
	El Costo Fiscal de los Inventarios.
	Los Activos Fijos.
	El Importe en Libros y Base Fiscal.
	El Costo Fiscal de los Bienes Activos Fijos.
	El Reajuste Fiscal en Activos Fijos.
	Activos Contabilizados por su valor razonable: la comparación para efectos de diferencia temporaria.
	La Disposición del Activo por Parte del Ente.
	No se desea disponer del Activo,
	El Registro Contable del Impuesto Diferido,
	La Base Contable y Fiscal de un Pasivo,
	El Pasivo Financiero en lo Contable.
	La Base Fiscal de los Pasivos.
	Los Requisitos de los Pasivos Fiscales.

Fuente: autor y enunciados de la NIC 12 Impuesto a las Ganancias, y el Estatuto Tributario.

El análisis de las nociones que conforman la base fiscal de activos y pasivos, se realiza con base en los enunciados de la NIC 12 Impuesto a las Ganancias, y los enunciados del Estatuto Tributario.

La **base fiscal de un activo**, se revela como el importe que será deducible de los beneficios económicos que para efectos fiscales obtenga la entidad en el futuro, cuando recupere el importe en libros el activo; si los beneficios económicos no

⁶² NIC 2, párrafo 6.
⁶³ NIC 12, párrafo 9 y 10.

tributan, la base fiscal será igual a su importe en libros”.⁶⁴ Y desde el Estatuto Tributario, debe acudir al costo fiscal del activo al momento de la venta, teniendo claro que se repunte como valor patrimonial, y que se compare con el valor en libros (contable) y esa diferencia puede catalogarse, en su caso, como temporaria, así mismo se proceda con la comparación de la base contable y fiscal del pasivo.⁶⁵

El Estatuto Tributario prevé otros componentes para el costo fiscal, cuando se trata de bienes depreciables, agotables o amortizables, la deducción o el costo por depreciación, agotamiento o amortización, se determina sobre el costo del bien, sin incluir los ajustes⁶⁶; ni los ajustes por inflación sobre dichas partidas, ni los ajustes por inflación a los mayores valores fiscales originados en diferencias entre el costo fiscal de los inmuebles y el avalúo catastral cuando este hubiere sido tomado como valor patrimonial al 31 de diciembre de 1991.⁶⁷

Hay que tener en cuenta que no todas las diferencias entre la base contable y fiscal, tienen calidad de temporarias que generan impuesto diferido; en el caso de los ajustes fiscales, las diferencias resultantes son definitivas, cuando el activo se deprecia totalmente y al final de la vida útil no se vende, y si se vende, el precio de venta no es suficiente para que el reajuste fiscal pueda ser el costo fiscal. Por esta razón, es necesario establecer las diferencias para distinguir aquellas que tengan la calidad de temporarias y sólo en ellas generar el impuesto diferido.

Para el cálculo del costo fiscal se tiene en cuenta que no todos los activos fijos de una empresa en particular, son muebles ni tampoco todos son inmuebles, son una combinación. ⁶⁸ El costo fiscal de los activos fijos, debe ir organizado según el esquema presentado en el Cuadro 2.

Cuadro 2. Costo de los Activos Fijos (Estatuto Tributario, artículo 69).

+	Precio de adquisición a costo declarado en el año anterior.
+	El reajuste fiscal del artículo 70 del Estatuto Tributario
+	Ajustes por inflación a diciembre 31 de 2006 (artículo 68 Estatuto Tributario).
+	Costo de adiciones y mejoras en los bienes muebles.
+	Costo de las construcciones, mejoras y reparaciones.
+	Contribuciones por valorización en los bienes inmuebles.
-	La depreciación acumulada (ajustes por inflación)

Fuente: Estatuto Tributario, artículo 69.

Una vez se ha calculado la diferencia temporaria del costo fiscal de los bienes activos fijos, se procede a calcular el impuesto diferido así, primero, se compara la

⁶⁴ NIC 12, párrafo 4

⁶⁵ Estatuto Tributario, artículo 267.

⁶⁶ Estatuto Tributario, artículos 70, 72 y 90-2.

⁶⁷ Artículo 65 de la Ley 75 de 1986; artículo 16 de la Ley 49 de 1990).

⁶⁸ Estatuto Tributario, artículo 69.

base contable con la fiscal; segundo, se establece la diferencia temporaria; tercero, se clasifica la diferencia en imponible o deducible; luego se calcula el impuesto diferido, multiplicando la diferencia por la tarifa del impuesto vigente. Hay que anotar, que el reajuste Fiscal en Activos Fijos respecto a la inflación, se eliminó a partir del año 2006,⁶⁹ y se convirtió en un concepto de mayor valor que el costo fiscal.⁷⁰ Los reajustes fiscales se refieren al ajuste al costo de los activos, el valúo como costo fiscal, el ajuste a los bienes raíces, acciones y aportes⁷¹; el saneamiento de bienes raíces y la estimación del avalúo catastral.⁷² El reajuste fiscal, es un costo fiscal, por ende, hay que tenerlo en cuenta en el momento de la enajenación de un bien.⁷³

Los reajustes fiscales son opcionales, porque el contribuyente puede o no hacer uso de ellos, su uso es acorde a la necesidad, y sin acumular beneficios, pueden convertirse en mayor costo fiscal⁷⁴, es decir, disminuyen la renta o ganancia ocasional, en caso de venta. El reajuste fiscal tiene como objetivo, liberar de los efectos de la inflación, la presión tributaria que se ejerce sobre un contribuyente, no son de uso contable, pero aumentan el patrimonio líquido del contribuyente, y no se pueden convertir en pérdida fiscal, ni sirven como base para establecer la depreciación, amortización o agotamiento. Los efectos de los reajustes fiscales sobre activos patrimoniales, son para la determinación de la renta en la enajenación de activos fijos, la ganancia ocasional obtenida en la enajenación de activos que hacen parte del activo fijo del contribuyente, por un término de dos años o más, la renta presuntiva, y el patrimonio líquido.⁷⁵

Cuando una empresa no desea disponer de un activo, el importe en libros del activo, se recupera mediante el uso, lo que genera beneficios fiscales por encima de la depreciación deducible fiscalmente en periodos futuros. Para generar el impuesto diferido, deben compararse las bases contables y fiscales de los activos fijos, establecer la diferencia temporaria, clasificar el tipo de diferencia temporaria en imponible o deducible; si la empresa va a disponer o no del activo; la base sobre la cual se aplica, y las tarifas.⁷⁶

Una vez hecha la comparación entre las bases contables y fiscales, y antes de generar el impuesto diferido, debe haber claridad sobre cuál es la disposición que la administración de la empresa tiene para el activo en cualquiera de los siguientes términos: la entidad no desea disponer del activo y por lo tanto el valor en libros del activo se recupera mediante la depreciación; la entidad desea disponer del activo

⁶⁹ Estatuto Tributario, artículos 69, 70, 72, 73, 90-02.

⁷⁰ Estatuto Tributario, artículo 69

⁷¹ Estatuto Tributario, artículos 70, 72, 73, 90-02.

⁷² Ley 14 de 1983.

⁷³ Ley 223 de 1995, artículo 80.

⁷⁴ Ley 14 de 1983, artículos 13 y 14.

⁷⁵ Estatuto Tributario, artículo 281.

⁷⁶ NIC 12, párrafo 20, Inciso a y b.

por lo tanto el valor en libros se recupera mediante la venta del activo; la entidad desea disponer del activo en un periodo intermedio antes de terminar su vida útil esperada; y la entidad, desea disponer del activo después de terminar su vida útil esperada.⁷⁷

Cuando la empresa no desea disponer del Activo, en tal caso, el importe en libros del activo se recuperará mediante el uso, lo que generará beneficios fiscales por encima de la depreciación deducible fiscalmente en periodos futuros.⁷⁸ Debe quedar claro que el activo se va a depreciar, sin tener en cuenta cualquier otro elemento para recuperar el valor del activo, en este caso, el reajuste fiscal es una diferencia definitiva o permanente, es decir, no genera impuesto diferido, porque no hay otra diferencia que la presentada en la depreciación acumulada y se toma como diferencia temporaria. Si la empresa Desea Disponer del Activo, el valor en libros de este activo, lo va a recuperar a través de la venta, teniendo en cuenta, el tiempo de posesión del activo, si el activo es depreciable o no, y si el activo ha sido reajustado.⁷⁹

El Estatuto Tributario en afinidad a la disposición del activo indica, que es necesario establecer si el activo es depreciable o no es depreciable; y en el caso de los activos fijos no depreciables, hay que analizar los lineamientos colombianos para que se cumpla exactamente los lineamientos que rigen su contabilización.⁸⁰

Lo cual quiere decir que, al calcular el impuesto diferido, la tarifa que se debe utilizar depende del tiempo de posesión del activo; cuando se ha poseído menos de dos años la tarifa es la de la renta ordinaria que se espera aplicar en el momento de la reversión de la diferencia, es decir, de la venta. Si se ha poseído dos años o más, entonces la tarifa a aplicar es la de ganancia ocasional. El impuesto diferido que se genera, dependiendo del tiempo de posesión del activo fijo, es diferente, y esa diferencia es importante, por eso hay que tener en cuenta esta variante. Este caso ocurre cuando el activo vendido no es depreciable.

El Estatuto Tributario señala que si el activo es depreciable al momento de la venta y tiene depreciación acumulada constituye renta líquida; la utilidad que resulta al momento de la enajenación de un activo depreciable debe imputarse a la renta líquida por recuperación de deducciones; la utilidad que resulta al momento de la enajenación del activo fijo, debe imputarse a la renta líquida por recuperación de deducciones, el saldo de la utilidad constituye renta o ganancia ocasional, según el caso.⁸¹

⁷⁷ Estatuto Tributario, artículos, 90 Inciso 2º; 195, 196, 300; NIC 12, Párrafo 20, Literales a y b.

⁷⁸ NIC 12, párrafo 20, Literal a.

⁷⁹ NIC 12, párrafo 20, Literal a y b.

⁸⁰ Estatuto Tributario, artículo 300.

⁸¹ Estatuto Tributario, artículos 90 inciso 2º; 195, 196.

La DIAN por su parte, informa que en los casos de recuperación de deducciones por amortización de inversiones, el procedimiento es similar al seguido por la depreciación, ya que la recuperación se produce también por la enajenación de los activos objeto de amortización.⁸²

Las anteriores normas respecto a la disposición del activo por parte de una empresa, señalan que si el activo es depreciable, la recuperación de la depreciación es renta líquida ordinaria; en este caso, independientemente del tiempo de posesión del activo, la depreciación es renta ordinaria y no ganancia ocasional.

Los reajustes fiscales para los activos, permiten establecer las diferencias definitivas o permanentes, aquellas que nunca se revierten (lo que si ocurre con las diferencias temporarias).⁸³ Los reajustes fiscales, al ser diferencias definitivas e independientes del tiempo que transcurra, no se registran en la parte contable; cuando el activo reajustado se vende, el reajuste fiscal hace parte del costo, lo cual quiere decir que la renta líquida que genera es inferior a la utilidad contable en el valor del reajuste, esto involucra que, el reajuste fiscal no hace parte de la base contable, y si tiene efectos fiscales al disminuir la base gravable en el momento de la venta del activo, y se denomina entonces, diferencia permanente temporaria.

Pero el Estatuto Tributario, revela que si la probabilidad de la venta del activo es alta, y existe el reajuste fiscal, pueden surgir dos situaciones: primera, que el activo sea vendido y que la utilidad contable sea igual a la renta líquida, en este caso, no existe diferencia temporaria porque el reajuste fiscal no sería costo fiscal y, por ende, no hay lugar a impuesto diferidos en la parte fiscal, se registra un reajuste fiscal, ese reajuste no tiene efecto fiscal en el momento de la venta, porque un reajuste fiscal puede ser costo fiscal, pero no convertirse en pérdida fiscal; el reajuste fiscal, no es una diferencia temporaria, por ende, no da lugar al impuesto diferido.⁸⁴ Segunda, pero si el activo es vendido y la utilidad contable es superior a la renta líquida por efecto del reajuste fiscal, existe diferencia temporaria y, por ende, se debe registrar el impuesto diferido.⁸⁵

Si en el futuro el reajuste fiscal se convierte en costo fiscal, va a generar una diferencia efectiva entre la utilidad contable y la renta líquida, hay una diferencia temporaria deducible, por ende, debe registrarse un activo por impuesto diferido equivalente a la diferencia temporaria multiplicada por la tarifa de impuesto vigente en el momento de la venta.⁸⁶ Y el Estatuto Tributario revela que si la probabilidad de la venta del activo es baja, se recomienda no reconocer el activo por impuesto diferido, puesto que no se generará ninguna diferencia temporaria.⁸⁷

⁸² Pronunciación del Concepto Unificado No 1 de 1982, DIAN.

⁸³ NIC 12, párrafo 5, Literal a y b).

⁸⁴ Estatuto Tributario, artículo 149.

⁸⁵ NIC 12, párrafo 5, Literales a y b.

⁸⁶ NIC 12, párrafo 5, Literales a y b.

⁸⁷ Estatuto Tributario, artículo 149.

En relación a la **Base Contable y Fiscal de un Pasivo**, la NIC 12 Impuesto sobre las Ganancias revela que debe seguirse el proceso según la NIC 32, el cual consiste en asignar el pasivo como un Pasivo Financiero⁸⁸, pasivo que es una obligación contractual como entrega de efectivo u otro activo financiero a otra entidad, y un contrato, que puede ser liquidado utilizando instrumentos de patrimonio de la entidad. Encontrar la base fiscal de los pasivos, implica tener en cuenta el valor en libros, y restar lo que será deducible fiscalmente en periodos futuros; establecer el tipo de diferencia, y si la diferencia es temporaria multiplicarla por la tarifa de impuesto vigente para obtener el impuesto diferido. Cuando no existe deducción en el futuro, la base fiscal es la misma base contable, luego no se ha presentado diferencia temporaria, y se está es frente a una diferencia definitiva entonces no se genera impuesto diferido.⁸⁹

El requisito para la aceptación de las deudas como pasivos fiscales según el Estatuto Tributario, es que la empresa conserve los documentos correspondientes a la cancelación de la deuda, según el término señalado.⁹⁰

Acorde con lo anterior, los pasivos fiscales, que se aceptan como factor de disminución del patrimonio bruto, son los que se refieren a deudas, obligaciones ciertas y reales, en virtud de las cuales se transferirán recursos a otras entidades o personas, y por tal razón las provisiones contables para cubrir pasivos estimados, no deben incluirse en la declaración de renta como pasivos o deudas.⁹¹ Lo anterior indica que la doctrina fiscal ha tomado directamente las provisiones contables para cubrir los pasivos estimados.

Al hacer la comparación entre los pasivos contables y fiscales, repercute una provisión sin base fiscal y otra con base fiscal, por ende, hay que enfrentar primero una diferencia definitiva, que no genera impuesto diferido y luego una diferencia temporaria, que genera impuesto diferido, deben distinguirse bien y aplicarse el procedimiento contable. La base fiscal de un pasivo, es el importe en libros, menos cualquier importe que sea deducible fiscalmente en periodos futuros. Las bases contables y fiscales de activos y pasivos, las diferencias temporarias o definitivas, el reajuste fiscal desde la óptica de depreciación total y al final de la vida útil, la venta del activo, todos son elementos que deben confluir en la presentación de estados financieros oportunos y con informaciones incuestionables.⁹²

La NIC 12 Impuesto sobre las Ganancias, aborda el tema de la determinación de las bases contables y fiscales de activos y pasivos, su comparación para obtener

⁸⁸ NIC 32, párrafo 11.

⁸⁹ NIC 12, Párrafo 8.

⁹⁰ Estatuto Tributario, artículos 283 y 632.

⁹¹ Concepto de la DIAN, Número 051651, de agosto de 2004.

⁹² NIC 12, Párrafo 8.

diferencias y cualificación en diferencia temporaria o definitiva, que no genera impuesto diferido; el cálculo del impuesto con base en la diferencia temporaria y con la tarifa de impuesto aplicable en el año de la reversión. Aborda además que si el activo se deprecia totalmente al final de la vida útil, el reajuste fiscal implica nada contable ni fiscal, por ende, no se genera impuesto diferido, pero si el activo se vende en un momento de su vida útil, el reajuste fiscal si incide y se convierte en costo fiscal, impacta la renta líquida, y se convierte en diferencias permanentes que son temporarias, y se genera impuesto diferido.

Los estados financieros deben contener todos los elementos anteriores, para ser presentados bajo los parámetros de la NIC 12 Impuesto a las Ganancias, respecto a las bases fiscales.

2.1.4. Pérdidas Fiscales

Las pérdidas fiscales operativas compensables provienen de costos y gastos no deducibles en un periodo por insuficiencia de los ingresos gravados y, por ende, cuando se compensan, lo que se hace es trasladar el efecto de esos costos y gastos a un periodo gravable subsiguiente, asumiendo entonces, que la pérdida fiscal no siendo una diferencia entre la base contables y fiscal de activos y pasivos y con el perfil de una diferencia temporal, puede ser reconocida como una diferencia temporaria y por tal razón, genera el impuesto diferido.⁹³

Generan activos por impuesto diferido, las pérdidas fiscales y la compensación de créditos no utilizados procedentes de periodos anteriores, que en términos de la tributación en Colombia, es el exceso de renta presuntiva sobre la renta líquida, cuando la renta presuntiva es la base gravable; se reconoce el impuesto de renta como renta presuntiva.⁹⁴ Es necesario abordar el reconocimientos de activos por impuestos diferidos que aparecen ligados a pérdidas y créditos fiscales no utilizados, así como la presentación del impuesto a las ganancias en los estados financieros, incluyendo la información a revelar sobre los mismos.⁹⁵

El reconocimiento de las Pérdidas Fiscales, se hace mediante los ingresos y gastos, incluyéndolos en el estado de resultados, excepto cuando hayan surgido de una transacción que se ha reconocido en el mismo periodo, cargado o abonado directamente al patrimonio neto.⁹⁶ Lo anterior indica que para este caso, hay que reconocer que cuando se genera renta líquida, que es la base del impuesto diferido por pagar, debe hacerse pero como diferencia temporaria, y comparar las provisiones (pasivos) contables y fiscales.

⁹³ NIC 12, PÁRRAFOS 17.

⁹⁴ NIC 12, párrafo 5.

⁹⁵ NIC 12, Objetivo, Último Inciso.

⁹⁶ NIC 12, Párrafos, 58, 6,65

Al generarse renta líquida, la base del impuesto por pagar es la renta presuntiva, reconocido el impuesto como una obligación de pago, si la cantidad ya pagada que corresponde al periodo presente y a los anteriores excede el importe a pagar por esos periodos, el exceso debe ser reconocido como un activo.⁹⁷

Si una pérdida fiscal se utiliza para recuperar el impuesto corriente pagado en periodos anteriores, la entidad reconoce tal derecho como un activo en el mismo periodo en el que se produjo la pérdida fiscal, pues puede ser probable que la entidad obtenga el beneficio económico derivado de tal derecho, y además este beneficio puede ser medido de forma fiable.⁹⁸

El reconocimiento del exceso de renta presuntiva sobre la renta líquida, como diferencia temporal que genera impuesto diferido, requiere que el impuesto corriente correspondiente al periodo presente y a anteriores, sea reconocido como una obligación de pago, en la medida en que no haya sido liquidado; si la cantidad ya pagada, que corresponde al periodo presente y a los anteriores, excede del importe a pagar por esos periodos, el exceso de renta, es reconocido como un activo, y se calcula en la base fiscal la renta líquida, pero si la renta líquida es inferior a la renta presuntiva, implica que la base del impuesto para calcular la renta es la renta presuntiva, generando un exceso de renta presuntiva sobre la renta líquida; entonces, la compensación del exceso de renta presuntiva sobre la renta líquida ordinaria, se compensa con rentas líquidas ordinarias determinadas dentro de los cinco años siguientes, reajustados fiscalmente, como lo explica el Estatuto Tributario.⁹⁹ Si hay cumplimiento de los requisitos establecidos, se puede reconocer el impuesto diferido que proviene del exceso de renta presuntiva sobre la renta líquida ordinaria, teniendo en cuenta que en el futuro se generen suficientes rentas líquidas para compensar el crédito fiscal propuesto por el exceso de renta presuntiva sobre la renta líquida ordinaria.¹⁰⁰

Si se genera pérdida fiscal y la base del impuesto por pagar es la renta presuntiva, se reconoce el exceso de renta presuntiva sobre la renta líquida como una diferencia temporal, que genera impuesto diferido; en presencia de pérdidas fiscales; además es posible generar un activo por impuesto diferido, es decir, cuando una pérdida fiscal se utilice para recuperar el impuesto corriente pagado en periodos anteriores, la entidad reconocerá tal derecho como un activo, en el mismo periodo en el que se produce la citada pérdida fiscal, puesto que es probable que la entidad obtenga el beneficio económico derivado de tal derecho, y además este beneficio puede ser medido de forma fiable.¹⁰¹

⁹⁷ NIC 12, párrafo 12.

⁹⁸ NIC 12, Párrafo 14.

⁹⁹ Estatuto Tributario, artículo 189.

¹⁰⁰ NIC 12, Párrafo 12

¹⁰¹ NIC 12, Párrafo 14.

Aplicar en las empresas la NIC 12 Impuesto sobre las Ganancias, implica tener en cuenta la Jurisprudencia que establece las clases de pérdidas fiscales; la ley tributaria colombiana (Decreto 2649 de 1993 y el Estatuto Tributario), distingue varias clases de pérdidas, entre estas, las pérdidas operacionales y las pérdidas de capital. Las pérdidas operacionales, resultan de la diferencia entre los ingresos y los costos de operación de la empresa, estas pérdidas pueden compensarse con rentas obtenidas por el mismo contribuyente en el mismo año del periodo gravable o trasladarse a otros periodos gravables; para la ley tributaria colombiana, las pérdidas en bienes del activo movable que se refleja en el juego de inventarios, no son deducibles, esto para evitar una doble contabilización de las mismas partidas, el reflejo de costos en el juego de inventarios, y la solicitud de la pérdida como deducción; las pérdidas de capital, se relacionan con las que ocurren sobre activos fijos, estas pérdidas son deducibles.¹⁰² Debe determinarse cuándo la empresa ha generado pérdida fiscal, por lo tanto, la base gravable es la renta presuntiva.¹⁰³

Además, establecer pérdidas fiscales que es donde procede reconocer el impuesto diferido, y abordar el tipo de pérdida: pérdidas fiscales (operativas) compensables por exceso de costos y deducciones sobre los ingresos gravados; pérdidas fiscales sufridas en bienes de capital establecidas, como la deducción de pérdidas de activos¹⁰⁴; el rechazo o disminución de las pérdidas fiscales declaradas por el contribuyente; y los sucesos tributarios posteriores a la compensación de las pérdidas fiscales.¹⁰⁵

Prosiguiendo con las pérdidas fiscales compensables por exceso de costos y deducciones sobre los ingresos gravados, si no existe compensación futura de estas, no se da lugar a generar el activo por impuesto diferido, puesto que los criterios a utilizar para el reconocimiento de los activos por impuestos diferidos que nacen de la posibilidad de compensación de pérdidas y créditos fiscales no utilizados, son los mismos que los utilizados para reconocer activos por impuestos diferidos surgidos de las diferencias temporarias deducibles; no obstante, la existencia de pérdidas fiscales no utilizadas puede ser una evidencia para suponer que, en el futuro, no se dispondrá de ganancias fiscales, por ende, cuando una entidad tiene en su historial pérdidas recientes, tiene que proceder a reconocer un activo por impuesto diferido surgido de pérdidas o créditos fiscales no utilizados, y sólo disponer de una cantidad suficiente de diferencias temporarias imponibles, o bien si existe alguna otra evidencia convincente de que dispondrá en el futuro de suficiente ganancia fiscal, cargar dichas pérdidas o créditos a la ganancia fiscal.¹⁰⁶

¹⁰² Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia, Enero 20 de 1984.

¹⁰³ Sentencia de enero 20 de 1984,

¹⁰⁴ Estatuto Tributario, artículo 148.

¹⁰⁵ Estatuto Tributario, Artículo 147, 148, 149, 150, 199-1.

¹⁰⁶ NIC 12, párrafo 35.

Las sociedades podrán compensar las pérdidas fiscales reajustadas fiscalmente, con las rentas líquidas ordinarias que obtengan en periodos gravables siguientes, sin perjuicio de la renta presuntiva del ejercicio; las pérdidas fiscales de las sociedades no deben ser trasladables a los socios, y las pérdidas fiscales originadas en ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional y en costos y deducciones que no tengan relación de casualidad con la generación de la renta gravable, en ningún caso podrán ser compensadas con las rentas líquidas del contribuyente, salvo las generadas en la deducción por inversión en activos fijos.¹⁰⁷ Las declaraciones de renta y su corrección, en las que se determinen o compensen pérdidas fiscales, será de cinco años a partir de la fecha de presentación.¹⁰⁸ Lo anterior indica que, cuando no hay renta líquida o que esta no supere la renta presuntiva, no hay compensación futura de pérdidas fiscales, si las pérdidas fiscales provienen de ingresos no constitutivos de renta o gastos que no tengan casualidad con la renta. Cuando hay pérdida fiscal el impuesto diferido, debe ser calculado con la tarifa de impuesto del periodo de la reversión.

2.1.5. El Inmovilizado Material

El inmovilizado material se relaciona con los activos tangibles que posee una empresa para su uso en la producción o suministro de bienes y servicios, para arrendarlos a terceros o para propósitos administrativos, que se usarán durante más de un ejercicio; los efectos y beneficios del inmovilizado material a través de su vida útil, precede del costo y valor residual, de la depreciación, de los métodos de depreciación, de la depreciación e impuesto diferido, del deterioro del valor, de la medición posterior al activo fijo o propiedad planta y equipo, del modelo del costo, del modelo de revaluación, de la revaluación, de la revaluación del impuesto diferido, y de la magnitud del impuesto diferido.¹⁰⁹

Los aspectos que componen el proceso del inmovilizado material, así como lo revela la NIC 12 Impuesto sobre las Ganancias, e incluye la NIC 16 Propiedad, Planta y Equipo, y la NIC 36 Desglose de los Costos por Préstamo; se esquematiza en el Cuadro 3.

¹⁰⁷ NIC 12, párrafo 35.

¹⁰⁸ Estatuto Tributario, artículo 147, 158-3.

¹⁰⁹ NIC 16 Propiedad, Planta y Equipo.

Cuadro 3. Aspectos de la NIC 12 Impuesto a las Ganancias, para Determinar el Inmovilizado Material.

	Reconocimiento Aspectos
NIC 12 Impuesto a las Ganancias. Determinación del Inmovilizado Material	Costo y valor residual. Medición del costo. Depreciación. Los métodos de depreciación. Depreciación e impuesto diferido. El Deterioro del valor. La medición posterior al activo fijo o propiedad, planta y equipo. El modelo del costo. El modelo de la revaluación. La Revaluación. De la revaluación del impuesto diferido. La magnitud del impuesto diferido.

Fuente: autor y enunciados de la NIC 16 Propiedad, Planta y Equipo; NIC 12 Impuesto a las Ganancias, y el Estatuto Tributario.

El inmovilizado material se especifica desde diferentes conceptos, el costo, el valor residual, la depreciación, el deterioro, el desmantelamiento y la revaluación (NIC 16 Propiedad, Planta y Equipo; NIC 36 Desglosa los Costos por Préstamo; NIC 12 Impuesto a las Ganancias).

El Costo y Valor Residual, reseña es el costo como importe de efectivo o medios líquidos equivalentes al efectivo pagado, o valor razonables de la contraprestación entregada, para comprar un activo en el momento de su adquisición o construcción, o cuando sea aplicable, el importe atribuido a ese activo cuando sea inicialmente reconocido de acuerdo con los requerimientos específicos de la NIIF 2 Pagos Basados en Acciones¹¹⁰

La Medición del Costo, incluye al costo de un elemento de propiedad, planta y equipo, como el precio equivalente en efectivo en la fecha de reconocimiento, y si el pago se aplaza más allá de los términos normales de crédito, la diferencia entre el precio equivalente al efectivo y el total de los pagos se reconocerá como intereses a lo largo del periodo del crédito, a menos que tales intereses se capitalicen de acuerdo con la NIC 23 Costos por Préstamos.¹¹¹

El Valor Residual de un Activo, señala el importe estimado que la entidad podría obtener actualmente por la enajenación o disposición por otra vía del activo, después de deducir los costos estimados por tal enajenación o disposición, si el activo ya hubiera alcanzado la antigüedad y las demás condiciones esperadas al término de su vida útil.¹¹²

¹¹⁰ NIC 16 Propiedad, Planta y Equipo, párrafo 23.

¹¹¹ NIC 16, párrafo 23.

¹¹² NIC 16, párrafo 23.

El Importe Amortizable, incluye el costo de un activo o importe que lo haya sustituido, menos su valor residual, y se determina después de deducir su valor residual; en la práctica el valor residual de un activo es significativo, y por tanto, irrelevante en el cálculo del importe amortizable.¹¹³

La Depreciación, como el periodo durante el cual se espera utilizar el activo amortizable por parte de la entidad, o bien, el número de unidades de producción o similares que se espera obtener del mismo por parte de la entidad; y cómo el importe depreciable de un activo se distribuirá de forma sistemática a lo largo de su vida útil.¹¹⁴ Una vez se conozca la vida útil y la base de la depreciación de un inmovilizado material, se elige el método de depreciación y se pasa al cálculo de la depreciación que debe hacerse.¹¹⁵

Los Métodos de Depreciación, son los métodos para distribuir el importe amortizable de un activo de forma sistemática a lo largo de su vida útil, entre estos métodos se mencionan, el método lineal, el método de amortización decreciente y el método de las unidades de producción. El método de depreciación lineal da lugar a un cargo constante a lo largo de la vida útil del activo, siempre que su valor residual no cambie; el método de amortización decreciente, da lugar a un cargo que disminuye a lo largo de su vida útil; el método de las unidades de producción, da lugar a un cargo basado en la utilización o producción esperada.¹¹⁶

La empresa elige el método que más refleje el patrón esperado de consumo de los beneficios económicos futuros incorporados al activo; el método elegido, se aplica uniformemente en todos los ejercicios, a menos que se haya producido un cambio en el patrón esperado de consumo de dichos beneficios económicos futuros. La NIC 12, sugiere pero no impone que la empresa deba acogerse a tres métodos de depreciación, el método de línea recta, de amortización decreciente, y el método de unidades producidas.

La Depreciación e Impuesto Diferido, se registra como el importe por el que se reconoce un activo una vez deducidas la depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro acumuladas.¹¹⁷ Siguiendo lineamientos de la NIC 12 Impuesto a las Ganancias y del Estatuto Tributario, para la depreciación y el impuesto diferido, se requiere el análisis del costo fiscal, aludiendo al costo de activos fijos, como costo de bienes enajenados que tengan el carácter de activos fijos, que está constituido por el precio de adquisición o el costo declarado en el año inmediatamente anterior, según el caso, más los valores de los ajustes, el costo de las adiciones y mejoras, en el caso de bienes muebles; el costo de las construcciones, mejoras, reparaciones

¹¹³ (NIC 16, párrafo 53.

¹¹⁴ la NIC 16, párrafo 50.

¹¹⁵ NIC 16, párrafo 53.

¹¹⁶ NIC 16, párrafo 62.

¹¹⁷ NIC 16, párrafo 63.

locativas no deducibles y el de las contribuciones por valorización, en el caso de inmuebles; del resultado anterior, se restan, cuando fuere el caso, la depreciación u otras disminuciones fiscales correspondientes al respectivo año o periodo gravable, calculadas sobre el costo histórico, o sobre el costo ajustado por inflación, para quienes se acojan a la opción establecida.¹¹⁸

Tanto el Estatuto Tributario como la NIC 16 Propiedad, Planta y Equipo y la NIC 12 Impuesto a las Ganancias, se refieren a la depreciación acumulada como elemento de la base contable y fiscal, para fines de establecer si existe diferencia temporaria; la base contable y fiscal de un activo o pasivo, como el importe atribuido, para fines fiscales, a dicho activo o pasivo. La diferencia entre la depreciación acumulada contable y fiscal, genera una diferencia temporaria y por ende, un impuesto diferido.¹¹⁹

El Deterioro del Valor, es un concepto que se utiliza para determinar si un elemento de inmovilizado material ha deteriorado su valor, si es así, la empresa aplicará la NIC 36 Deterioro del valor de los activos; en dicha norma se explica cómo debe proceder la entidad para la revisión del importe en libros de sus activos, cómo ha de determinar el importe recuperable de un activo y cuándo debe proceder a reconocer, o en su caso, revertir, las pérdidas por deterioro del valor.¹²⁰ Explicando, el deterioro del valor, en lo relacionado con el impuesto diferido, se toma sólo las definiciones y se analiza el manejo a modo general, acudiendo a la NIC 36 Deterioro del Valor de los Activos.

El Importe en libros, ocasiona que se reconoce un activo una vez deducido la depreciación (amortización) acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumulado, que se refieran al mismo, teniendo en cuenta la unidad generadora de efectivo, como grupo identificable de activos más pequeño, que genera entradas de efectivo a favor de la empresa, que son independientes de los flujos de efectivo derivados de otros activos o grupos de activos.¹²¹ El importe en libros reconoce un activo después de deducirse la depreciación y las pérdidas por deterioro del activo respecto a la pérdida por deterioro de valor, que es la cantidad en que excede el importe en libros de un activo o unidad generadora de efectivo a su importe recuperable (NIC 36 Deterioro del valor de los Activos). Idénticamente, debe tenerse claro el concepto de Importe Recuperable de un Activo, o de una unidad generadora de efectivo, como el mayor entre su valor razonable menos los costos de venta y su valor en uso, y tener claro el concepto de Valor Razonable menos los Costos de Venta y del concepto Valor de Uso.

¹¹⁸ Estatuto Tributario, artículos 69, 70, 132.

¹¹⁹ NIC 12, Párrafo 5.

¹²⁰ NIC 16, párrafo 63.

¹²¹ NIC 36, Deterioro del Valor de los Activos.

El Valor Razonable menos los Costos de Venta, como el importe que se puede obtener por la venta de un activo o unidad generadora de efectivo, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua, entre partes interesadas y debidamente informadas, menos los costos de disposición, y el Valor de Uso, como el valor presente en los flujos de efectivo estimado que se espera obtener de un activo o unidad generadora de efectivo. Debe hallarse el valor razonable menos los costos de ventas y el valor de uso, elegir el mayor de los dos, y posteriormente compararlo con el importe en libros.

Siguiendo los lineamientos de la NIC 36 Deterioro del Valor de los Activos, debe hacerse la prueba de deterioro y hacer los cambios que sean necesarios cada año, para mantener actualizado el valor del activo fijo y reconocer su deterioro y la depreciación.

La Medición Posterior del Activo Fijo o Propiedad, Planta y Equipo, se determina cuando el importe en libros del activo exceda a su base fiscal, y el importe de los beneficios económicos imponible excede el importe fiscalmente deducible de ese activo; el resultado de esta medición, será una diferencia temporaria imponible, y la obligación de pagar los correspondientes impuestos en futuros periodos será un pasivo por impuestos diferidos.¹²² A medida que la empresa recupera el importe en libros del activo, la diferencia temporaria deducible se revertirá, por tanto, la entidad tendrá una ganancia imponible, lo que hará probable que los beneficios económicos salgan de la empresa en forma de pagos de impuestos; se le exige también, el reconocimiento de todos los pasivos por impuestos diferidos, salvo en determinadas circunstancias;¹²³ si la entidad, reconoce un activo y se realiza un reconocimiento posterior, debe elegir el método del costo o el método de la revaluación, y como política contable elige el modelo del costo o el modelo de revalorización, para aplicar esa política a todos los elementos que compongan la clase de inmovilizado material.¹²⁴

El Modelo del Costo, con posterioridad a su reconocimiento como activo inmovilizado material, este se debe contabilizarse por su costo de adquisición menos la amortización acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro del valor.¹²⁵

Para el modelo del costo de Propiedad, planta y equipo, debe incluirse la colocación en forma ordenada a los elementos siguientes:

¹²² NIC 12, párrafo 16.

¹²³ NIC 12, párrafos 15 y 39.

¹²⁴ NIC 16, párrafo 29, 30, 31.

¹²⁵ NIC 16, párrafo 30.

Modelo del Costo:

- (+) Costo de adquisición/maquinaria.
- (-) Deterioro.
- (-) Depreciación acumulada.
- (=) Costo.

El Modelo de la Revaluación, con posterioridad a su reconocimiento como activo, un elemento de inmovilizado material cuyo valor razonable puede medirse con fiabilidad, hay que contabilizarlo por su valor revalorizado, que es su valor razonable en el momento de la revalorización, menos la amortización acumulada y el importe acumulado de pérdidas por deterioro de valor que haya sufrido.¹²⁶ Las revalorizaciones hay que hacerlas con regularidad para asegurar que el importe en libros, en todo momento, no difiera significativamente del que podría determinarse utilizando el valor razonable en la fecha del balance

Debe reconocerse el impuesto corriente y el impuesto diferido en la contabilización de los efectos fiscales, tanto en el ejercicio corriente como los diferidos para posteriores ejercicios; una determinada transacción o suceso económico, debe ser coherente con el registro contable de la transacción.¹²⁷

La Revaluación, 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, excepto si tales impuestos han surgido de una transacción o suceso económico que se ha reconocido en el mismo ejercicio, cargando o abonando directamente al patrimonio neto.¹²⁸

Los registros de los impuestos tanto corrientes como diferidos, cuando se relacionan con partidas que se registran directamente en el patrimonio, se cargan o se abonan directamente al patrimonio neto, cuando se relacionen con partidas que se llevan directamente a las cuentas del patrimonio neto, ya sea en el mismo ejercicio o en otro diferente.¹²⁹

La Revaluación y el Impuesto Diferido, afectan el patrimonio, pero no afecta el estado de resultados del periodo en el que se lleva a cabo el procedimiento. Para atender el registro contable del efecto de la revaluación, las Normas Internacionales de Información Financiera, requieren o permiten que ciertas partidas sean cargadas o abonadas directamente al patrimonio neto, ejemplo de estas partidas son, un cambio en el importe en libros procedentes de la revalorización del inmovilizado material y un ajuste del saldo inicial de las ganancias acumuladas procedente de un

¹²⁶ (NIC 16, párrafo 31).

¹²⁷ NIC 12, párrafo 57, Parágrafos, 58 -68.

¹²⁸ NIC 12, párrafo 58, Literal a; párrafos 61-65.

¹²⁹ (NIC 12, párrafo 61).

cambio en las políticas contables, que se aplique retroactivamente, o de la corrección de un error.¹³⁰

Acorde a la Revaluación, cuando se revalore un elemento de inmovilizado material, la amortización acumulada en la fecha de la revalorización puede ser tratada re expresándola proporcionalmente al cambio en el importe en libros bruto del activo, de manera que este después de la revalorización sea igual a su importe revalorizado; este método se utiliza cuando se revaloriza el activo por medio de la aplicación de un índice a su costo de reposición depreciable, y eliminada contra el importe en libros bruto del activo, de manera que lo que se re expresa es el valor neto resultante, hasta alcanzar el reporte revalorizado del activo.¹³¹ Este método se utiliza habitualmente en edificios.

Una vez, conocidos los datos del activo, la revaluación y la revaluación neta, se sigue el paso del manejo de la depreciación acumulada. Respecto al Manejo del Ajuste por Revaluación, la cuantía del ajuste en la amortización acumulada, que surge de la re expresión o eliminación anterior, forma parte del incremento o disminución del importe en libros del activo, que se contabiliza.¹³² El procedimiento se establece cuando a consecuencia de la revaluación el importe en libros del activo aumenta, y cuando se incrementa este como consecuencia de una revalorización, tal aumento se lleva directamente a una cuantía de reservas de revalorización, dentro del patrimonio neto; el incremento se reconocerá en el resultado del ejercicio en la medida en que suponga una reversión de una disminución por devaluación del mismo activo, que es reconocida previamente en el estado de resultados.¹³³

El procedimiento cuando a consecuencia de la revaluación el importe en libros del activo se reduce, inmediatamente se reduce el importe en libros de un activo como consecuencia de una revalorización, se reconocerá en el resultado del ejercicio, y la disminución debe ser cargada directamente al patrimonio neto contra cualquier reserva de revalorización reconocida previamente en relación con el mismo activo, en la medida que tal disminución no exceda el saldo de la cuenta de reserva de revalorización.¹³⁴

Cuando se trata de una revaluación, se hace el registro contable, que termina reconociendo un valor neto de revaluación una vez descontado el impuesto diferido por la diferencia temporaria entre la base contable y fiscal del activo.

Conforme De la Revaluación del Impuesto Diferido, las diferencias temporarias surgen también cuando se revalúa los activos, pero no se realiza un ajuste similar

¹³⁰ NIC 8, Políticas Contables, NIC 12, párrafo 62.

¹³¹ NIC 16, párrafo 35.

¹³² NIC 16, párrafo 35, 39 y 40.

¹³³ NIC 16, párrafo 39.

¹³⁴ NIC 16, párrafo 40.

para efectos fiscales.¹³⁵ Es decir, que el reconocimiento de la revaluación, es sólo de carácter contable, genera una diferencia temporaria entre la base contable y fiscal del activo, objetivo de revaluación, y por ende, un impuesto diferido.

En algunos países, la revaluación o cualquier otra re expresión del valor del activo, para acercarlo a su valor razonable afecta la ganancia (pérdida) fiscal del periodo corriente; y como resultado de esto, se puede ajustar igualmente la base fiscal del activo y no surge ninguna diferencia temporaria. En otras jurisdicciones, sin embargo, la revaluación o re expresión de un activo no afecta a la ganancia fiscal del periodo en que una u otra se llevan a efecto, por tanto, no se procede a ajuste de la base fiscal; pero la recuperación futura del importe en libros producirá un flujo de beneficios económicos imponibles, para la entidad, puesto que los importes deducibles a efectos fiscales, serán diferentes de las cuantías de estos beneficios económicos.¹³⁶

La diferencia entre el importe en libros de un activo revaluado y su base fiscal, es una diferencia temporaria, y da lugar por tanto, a un activo o pasivo por impuesto diferido, esto se cumple incluso cuando, la entidad no desea disponer del activo, en este caso, el importe en libros revaluado se recuperará mediante el uso, lo que genera beneficios fiscales por encima de la depreciación deducible fiscalmente en periodos futuros; y si difiere el pago de impuesto sobre las ganancias, a condición de que el importe de la disposición de los activos se reinvierta en otros similares; en estos casos el impuesto se acabará pagando cuando se vendan los nuevos activos, o bien a media que vayan siendo utilizados.¹³⁷

Explicando lo anterior, la contabilización de un activo por el valor razonable, requiere la comparación de la base contable y fiscal, y de la generación de una diferencia temporaria, los registros contables, se deben hacer con la re expresión proporcional del importe del activo y de la depreciación acumulada, y la eliminación de la depreciación acumulada, ambas opciones dejan como resultado la misma revaluación; los efectos de la revaluación de propiedad, planta y equipo, sobre los impuestos sobre las ganancias, si los hay, se contabilizan y revelan. La diferencia entre el importe en libros de un activo revaluado y su base fiscal, es una diferencia temporaria, y da lugar por tanto, a un activo o pasivo por impuestos diferidos.¹³⁸

Reconocer la revaluación implica tener presente el efecto fiscal que tendrá en el momento de la reversión de la diferencia temporaria, es decir, cuando se disponga del activo.¹³⁹ En presencia de la revaluación hay que reconocer un pasivo por impuesto diferido, la revaluación neta será igual a la revaluación menos el pasivo

¹³⁵ NIC 12, párrafos 18, Literal b).

¹³⁶ NIC 12, párrafo 20.

¹³⁷ NIC 12, párrafo 20.

¹³⁸ NIC 16, párrafo 20 y 42.

¹³⁹ NIC 12, párrafo 2º.

por impuesto diferido, teniendo en cuenta la tarifa de impuesto vigente en el periodo gravable en que se presente la reversión de la diferencia temporaria, es decir, cuando se disponga del activo.

El último término a explicar, es la **Magnitud del Impuesto Diferido**, señalando que los impuestos sobre las ganancias ya sea del ejercicio corriente o diferido, deben ser cargados o abonados directamente al patrimonio neto si se relacionan con pérdidas que se llevan directamente a las cuentas del patrimonio neto, ya sea en el mismo ejercicio o en otro diferente.¹⁴⁰

El impuesto diferido, debe registrarse en el patrimonio, debitándose porque al generarse un pasivo por impuesto diferido, se reconoce una deuda impositiva en el futuro que al ser un impuesto, disminuirá la utilidad y por ende, se reflejará en la disminución del patrimonio. Y para establecer los efectos de la renta líquida en la reversión, hay que tener en cuenta, que en circunstancias muy excepcionales, puede ser difícil determinar el importe de los impuestos, ya sea del ejercicio corriente o diferido, que se corresponden con las partidas cargadas o abonadas directamente al patrimonio neto; este podría ser el caso de una escala progresiva en el impuesto sobre las ganancias, que sea imposible calcular el tipo de impuesto el cual ha tributado un componente específico de la ganancia o la pérdida fiscal, y en tal caso, la determinación de la parte del impuesto correspondiente al ejercicio y la parte diferida, que están relacionadas con partidas que han sido cargadas o abonadas directamente al patrimonio neto, se basará en una prorrata razonable de los impuestos corrientes y diferidos por la entidad en el país correspondiente donde esté ubicada, o bien en otro método con el que se consiga una distribución apropiada, según las circunstancias.¹⁴¹

En complemento, la magnitud del impuesto diferido depende de la tarifa o tarifas vigentes en el periodo en el cual se revierta la diferencia temporaria, es decir, el periodo en que se disponga del activo, sea en términos de depreciación o en venta el activo.

2.1.6. Disposición de los Activos Propiedad, Planta y Equipo

El proceso de disposición de los activos propiedad, planta y equipo, se instruye con la descripción de aspectos como el manejo del activo revaluado que se deprecia, la depreciación después de revaluado el activo, el supuesto de la tarifa, el cálculo de la tarifa aplicable, y la presencia del reajuste fiscal, desde la NIC 12 Impuesto a las Ganancias, y el Estatuto Tributario.

¹⁴⁰ NIC 12, párrafo 61.

¹⁴¹ NIC 12, párrafo 63.

Cuadro 4. NIC 12 Impuesto a las Ganancias, para Determinar la Disposición de los Activos Propiedad, Planta y Equipo.

	Reconocimiento de Conceptos
NIC 12 Impuesto a las Ganancias. Determinación de la Disposición de los Activos Propiedad, Planta y Equipo.	La revaluación o re expresión de un activo. La depreciación después de revaluado el activo. Supuesto de la tarifa. El cálculo de la tarifa aplicable. La presencia del reajuste fiscal.

Fuente: autor y enunciados de la NIC 12 Impuesto a las Ganancias, y el Estatuto Tributario.

Conforme a la revaluación o re expresión de un activo, esto no afecta a la ganancia fiscal del periodo, y por tanto, no se procede al ajuste de la base fiscal; no obstante la recuperación del importe en libros producirá un flujo de beneficios económicos imponible para la entidad, puesto que los importes deducibles a efectos fiscales serán diferentes de las cuantías de un activo revaluado y su base fiscal, producto de una diferencia temporaria, dando lugar por tanto, a un activo o pasivo por impuestos diferidos; esto se cumple cuando, la entidad no desea disponer del activo, en estos casos, el importe en libros revaluado, se recuperará mediante el uso, lo que generará beneficios fiscales por encima de la depreciación deducible fiscalmente en periodos futuros, y se difiere el pago de impuestos sobre las ganancias a condición de que el importe de la disposición de los activos se reinvierta en otros similares, en estos casos, el impuesto se acaba pagando cuando se vendan los nuevos activos, o bien a medida que vayan siendo utilizados.¹⁴²

Se recomienda que lo más adecuado es no disponer del activo a través de la venta, sino a través de la depreciación, debido a que un activo depreciable sirve en el medio productivo y la forma de reconocer el desgaste es mediante la depreciación.

Cuando existe a un activo revaluado, es necesario tener en cuenta, el superávit de revaluación de un elemento de propiedad, planta y equipo incluido en el patrimonio, este podrá ser transferido directamente a la cuenta ganancias acumuladas, cuando se produzca la baja en cuentas del activo, algo que implica la transferencia total del superávit cuando la entidad disponga del activo; y parte del superávit podrá transferirse a medida que el activo sea utilizado por la entidad; en este caso, el importe del superávit transferido será igual a la diferencia entre la depreciación calculada según el valor revaluado del activo y la calculada según su costo original. Las transferencias desde las cuentas de superávit de revaluación o ganancia acumuladas, no pasan por el estado de resultados del periodo.¹⁴³

Respecto a la depreciación después de revaluado el activo, la NIC 16, establece al respecto “no obstante, parte del superávit podría transferirse a medida que el activo

¹⁴² NIC 12, párrafo 20.

¹⁴³ NIC 16, párrafo 41.

fuera utilizado por la entidad. En ese caso, el importe del superávit transferido sería igual a la diferencia entre la depreciación calculada según el valor revaluado del activo y la calculada según su costo original”.¹⁴⁴

Deben vincularse dos escenarios: la base contable con el activo revaluado que genera un superávit, y la base fiscal, sin revaluación; el superávit generado por la revaluación, se transfiere a ganancias acumulada (estado de resultados) en una suma igual a la diferencia entre la depreciación contable y fiscal, y parte del superávit, debe reconocerse como un pasivo por impuesto diferido y cerrarse la partida contra resultados acumulados.

Si el activo revaluado se ha enajenado hay que acudir a la NIC 16 que revela “la reserva de revalorización de un elemento del inmovilizado material incluido en el patrimonio neto podrá ser transferible directamente a la cuenta de reservas por ganancias acumuladas, cuando se de baja en cuenta del activo; esto podría implicar la transferencia total de la reserva cuando el activo sea enajenado, o se disponga de él por otra vía”. La transferencia desde las cuentas de reservas de revalorización a las cuentas de reservas por ganancias acumuladas realizadas, no pasan por el resultado del ejercicio.¹⁴⁵

Implica lo anterior, que de la reserva por revaluación proviene el reconocimiento del pasivo por impuesto diferido cuando el activo se va a vender.

La NIC 16 y el Estatuto Tributario, confluyen en lo mismo en el aspecto de la depreciación acumulada, en que si el activo es depreciable, la recuperación de la depreciación acumulada es la renta líquida ordinaria, pero no ganancia ocasional.

Si el activo que se va a vender tiene depreciación acumulada, constituye una renta líquida, por dos factores: el primero, por la recuperación de las cantidades concedidas en uno o varios años a periodos gravables como deducción de la renta bruta por depreciación, pérdida de activos fijos, amortización de inversiones, deudas de dudoso o difícil cobro, deudas, pérdidas sin valor, pensiones de jubilación o invalidez, o cualquier otro concepto, hasta la concurrencia del monto de la recuperación; y el segundo, por la disminución de cantidades concedidas en años anteriores por concepto de reservas para protección o recuperación de activos, fomento económico y capitalización económica, o la destinación de tales reservas a finalidades diferentes.¹⁴⁶

La utilidad que resulte al momento de la enajenación de un activo fijo depreciable, debe imputarse a la renta líquida por recuperación de deducciones.¹⁴⁷ Pero cuando

¹⁴⁴ NIC 16, párrafo 41.

¹⁴⁵ NIC 16, párrafo 41.

¹⁴⁶ Estatuto Tributario, artículo 195.

¹⁴⁷ Estatuto Tributario, artículo 196.

se trata de activos fijos depreciable, la utilidad que resulta al momento de la enajenación deberá imputarse en primer término, a la renta líquida por recuperación de deducciones; el saldo de la utilidad constituye renta o ganancia ocasional según el caso. El precio de la enajenación es el valor comercial realizado en dinero o en especie.¹⁴⁸

En afinidad con el Cálculo de la Tarifa de Impuesto aplicable, implica que en circunstancias excepcionales es difícil determinar el importe del impuesto corriente y diferido relativo a partidas reconocidas fuera del resultado (sea en otro resultado integral o directamente en patrimonio); este podría ser el caso cuando existe una escala progresiva en el impuesto sobre las ganancias, y es imposible calcular el tipo al cual ha tributado un componente específico de la ganancia o la pérdida fiscal, en estos casos, la parte del impuesto correspondiente al periodo y la parte diferida, relacionadas con partidas que se han reconocido fuera del resultado, se basan en una proporción razonable de los impuestos corrientes y diferidos por la entidad, en la jurisdicción fiscal correspondiente donde se ubica, o en otro método con el que se consiga una distribución apropiada, según las circunstancias.¹⁴⁹

Si el activo a vender o vendido, tuvo una posesión menos de dos años, la tarifa de impuesto con la cual se debe generar el impuesto diferido análogo a la revaluación es la vigente al año de declarar el impuesto; lo mismo ocurre si la renta obtenida en la venta del activo vendido es inferior a la depreciación acumulada.

Se describió en este capítulo, el proceso de convergencia de la NIC 12 Impuesto a las Ganancias, bajo los parámetros de la normatividad colombiana, para lograr que la información tenga un solo idioma y sea clara para los diferentes tipos de usuarios.

Al conocer el proceso de la NIC 12 Impuesto sobre las Ganancias, se está logrando en las empresas fijar seis lineamientos importantes: el primer lineamiento, reconocer tres diferencias para el Impuesto Diferido: las Diferencias Definitivas, que inciden en el cálculo de la utilidad contable, pero no hacen parte de la base gravable en el cálculo del impuesto de renta; las Diferencias Temporales, resultantes de comparar la utilidad contable y la renta líquida, desde componentes como los ingresos, costos y gastos (deducciones), y que se revierten en periodos posteriores, generando impuestos diferidos, que deben separarse en diferencias definitivas o permanentes; y las Diferencias Temporarias, con las que se compara el valor en libros de los activos y los pasivos y la base fiscal, y cuya diferencia resultante es la base del impuesto diferido.

El segundo lineamiento, establece las Tarifas para determinar el Impuesto Diferido, tarifas base que se esperan aplicar en el año o en los años en que se revierta la

¹⁴⁸ Estatuto Tributario, artículo 90, Inciso 2º y 3º.

¹⁴⁹ NIC 12, párrafo 63, Literal a y c.

diferencia temporal o temporaria, haciendo uso de la tasa media de dichas tarifas, que se espera aplicar en el año o en los años que se revierta la diferencia.

El tercer lineamiento, implantar las Bases Contables y Fiscales y establecer las diferencias entre estas, anotando que el método del pasivo basado en el balance para el cálculo del impuesto diferido, se soporta en diferencias temporarias que se generan entre la base contable de activos y pasivos y su base fiscal, teniendo claridad sobre lo que significa la base contable y la base fiscal. Implica establecer en la base contable, un reconocimiento de definiciones como propiedad, planta y equipo, instrumentos financieros, activo financiero, pasivo financiero, inventarios, valor neto realizable, y costo de los inventarios.

El cuarto lineamiento, resaltar las pérdidas fiscales, explicando que cuando se genere impuesto diferido, debe darse el reconocimiento que reciben las diferencias temporarias, para recuperar en el futuro el impuesto pagado reconocido, en la medida que las pérdidas fiscales sean susceptibles de compensar con rentas líquidas futuras.

El quinto lineamiento, alude al Inmovilizado Material o activos tangibles, que debe reconocerse desde la NIC 16 Propiedad, Planta y Equipo, y con diferentes conceptos como el costo, el valor residual, la depreciación, el deterioro, el desmantelamiento y la revaluación de los activos fijos.

El sexto lineamiento, destaca que el reconocimiento de la Propiedad, Planta y Equipo (activo fijo), se soporte en varios aspectos a analizar individualmente y en conjunto, destacando entre ellos, costo, depreciación, deterioro, revaluación, reajustes fiscales, precio de venta o la tasa de depreciación, tarifas impositivas y el tipo de renta que genera de acuerdo al tiempo de tenencia.

Una vez descrito el proceso de la NIC 12 Impuestos sobre las Ganancias, amparado a parámetros de la norma colombiana, en el capítulo siguiente, se establecen las diferencias e igualdades de la NIC 12 Impuestos a las Ganancias y los artículos 67 y 68, del Decreto 2649 de 1993, los cuales hacen referencia al impuesto a las ganancias y/o impuesto diferido.

3. DIFERENCIAS E IGUALDADES DE LA NIC 12 IMPUESTO A LAS GANANCIAS Y EL DECRETO 2649 DE 1993.

Contiene este capítulo las diferencias e igualdades de la NIC 12 Impuesto a las Ganancias, con relación al Decreto 2649 de 1993, incluyendo igualmente el Decreto 514 de febrero 16 de 2010, y la Ley 1370 de 2009, respecto al Impuesto sobre las Ganancias.

La NIC 12 Impuesto a las Ganancias, prescribe el tratamiento contable de impuestos que recaen sobre las ganancias o renta de las empresas, el problema esencial se presenta cuando en la contabilización del impuesto debe decidirse cómo tratar contablemente las consecuencias fiscales actuales y futuras de la recuperación (o cancelación) del importe de los activos (o pasivos) reconocidos en el balance de la empresa, las transacciones y sucesos en el ejercicio corriente reconocidos en los estados financieros.

El Decreto 2649 de 1993, establece normas sobre al impuesto de renta por pagar, como pasivo constituido por los montos razonablemente estimados para el periodo actual o años anteriores, sujeto a revisión oficial y cualquier otro saldo insoluto, menos los anticipos y retenciones pagados por los correspondientes períodos; este Decreto, determina que se debe considerar la ganancia antes de impuestos, la renta gravable y las bases alternativas para la fijación de este tributo; se debe contabilizar como impuesto diferido por pagar el efecto de las diferencias temporales que implican 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.¹⁵⁰

Y el Decreto 514 de febrero 16 de 2010, que modifica parcialmente el Decreto Reglamentario 2649 de 1993, en su artículo 78 Impuestos por Pagar, y adiciona el Parágrafo Transitorio que refiere “los contribuyentes podrán imputar anualmente contra la cuenta de revalorización del patrimonio, el valor de las cuotas exigibles en el respectivo periodo del impuesto al patrimonio de que trata la Ley 1370 de 2009. Cuando la cuenta revalorización del patrimonio no registre saldo o sea insuficiente para imputar el impuesto al patrimonio, los contribuyentes podrán causar anualmente en las cuentas de resultados el valor de las cuotas exigibles en el respectivo periodo”.

¹⁵⁰ NIC 12 Impuesto a las Ganancias; Decreto 2649 de 1993, artículo 78.

3.1. DIFERENCIAS DEL DECRETO 2649 DE 1993 Y LA NIC 12 IMPUESTOS A LAS GANANCIAS

Las siguientes son las diferencias e igualdades que contiene la NIC 12 Impuesto sobre las Ganancias y el Decreto 2649 de 1993, en relación al Impuesto de Renta y/o impuesto diferido.

3.1.1. Diferencias

Las diferencias normativas que aluden al impuesto de renta y/o impuesto diferido, se ilustra en el Cuadro 5, resumen de las diferencias entre la NIC 12 Impuestos sobre las Ganancias versus el Decreto 2649 de 1993.

La NIC 12 Impuesto sobre las Ganancias, define y denomina es “el impuesto a las ganancias”, en el Decreto 2649 de 1993, se le denomina “Impuesto de Renta o Impuesto Diferido”, que se registra en dos momentos: el primer momento, impuesto a las ganancias del periodo corriente; y segundo momento, el impuesto a las ganancias diferido, que se deriva de la existencia de efectos futuros en impuestos a las ganancias, producido dicho efecto en periodos subsiguientes por el tratamiento diferente que tiene en lo contable comercialmente y en las bases fiscales de imposición.

Otra diferencia se presenta cuando, la NIC 12 Impuesto sobre las Ganancias, establece pautas para reconocer activos por impuestos diferidos que aparecen relacionados a créditos fiscales no utilizados, como también sobre la presentación y revelación del impuesto a las ganancias en los estados financieros; por otra parte, el Decreto 2649 de 1993, hace poco uso de pautas y utiliza los créditos por el valor del efecto en el impuesto como resultado de diferencias temporales originadas por excesos de utilidad contable sobre la fiscal, y débitos por el valor de los traslados o amortización a la cuenta del impuesto por pagar periódicamente.

La NIC 12 Impuesto sobre las Ganancias, revela que el activo o pasivo de impuestos debe calcularse al valor que se espera pagar. En tanto, el Decreto 2649 de 1993, expone 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.

Se contempla una diferencia, en la cual la NIC 12 Impuesto sobre las Ganancias, establece que los montos para el impuesto deben clasificarse como no corrientes en el balance general; en tanto que en el Decreto 2649 de 1993, se categoriza el impuesto diferido como activo y pasivo, y no se contempla su clasificación según la naturaleza de la partida originadora.

Prosiguiendo con la NIC 12 Impuestos sobre las Ganancias, esta alude a la tasa de impuesto que se espera exista en el momento en que se revierta la diferencia, para determinar el impuesto diferido, pero en el Decreto 2649 de 1993, no se contempla la tasa de impuesto a aplicar para el cálculo del impuesto diferido, pero se contempla que si se llegase a utilizar la tasa de impuesto corriente o la tasa futura, cuando no ha habido cambios en la tasa, se continúa utilizando la tasa corriente.

Fue posible establecer que en la NIC 12 Impuesto sobre las Ganancias, el impuesto diferido se reconoce en razón de la diferencia entre los importes en libros de los activos y pasivos en los estados financieros y sus bases fiscales correspondientes (conocidas como diferencias temporarias); y los activos por impuestos diferidos, se reconocen para todas las diferencias temporarias que incrementen las ganancias fiscales en el futuro, instituyendo además que el impuesto diferido de las diferencias temporarias, se base en las cuentas del balance general; por su parte, el Decreto 2649 de 1993, basa el impuesto de renta y complementario en las diferencias temporales y lo establece a partir del estado de resultados.

En la NIC 12 Impuesto sobre las Ganancias, no se confronta la utilidad contable con la utilidad fiscal, por lo tanto, la utilidad contable es la que predomina; entre tanto, en el Decreto 2649 de 1993, se confronta la base contable con la base, para conciliar las diferencias temporales y las diferencias definitivas.

Al mismo tiempo, la NIC 12 Impuesto sobre las Ganancias demanda que grupos económicos sean gravados obedeciendo a reajustes fiscales, el superávit de valorización e incluso por pérdidas fiscales; a su vez, el Decreto 2649 de 1993, exige que cada empresa en Colombia sea gravada independientemente que los grupos económicos como tales estén arrojando pérdidas.

Las diferencias entre la NIC 12 Impuesto sobre las Ganancias y el Decreto 2649 de 1993 Impuesto Diferido explicitadas, fueron el paso para concluir que la convergencia de la empresa ASKAT S.A.S, hacia las NIC 12 Impuesto sobre las ganancias, le implica asumir el conocimiento de las exigencias que esta norma establece y al mismo tiempo un discernimiento adecuado del Decreto 2649 de 1993, para aplicar ambos procedimientos al registro de la información financiera de la empresa. Debe aplicarse la normatividad de la NIC 12 Impuesto sobre las Ganancias, teniendo en cuenta los lineamientos establecidos en el Decreto 2649 de 1993 y en el Estatuto Tributario, que rigen la normativa del impuesto de renta y/o impuesto diferido.

Ambas normatividades la NIC 12 Impuesto sobre las Ganancias y el Decreto 2649 de 1993, que hace alusión al Impuesto diferido, establecen diferencias entre la base

contable y fiscal, para determinar contablemente el impuesto diferido como se le llama en Colombia, y el Impuesto a las Ganancias, como lo hace reconocer la NIC 12.

Cuadro 5. Resumen de Diferencias entre la NIC 12 Impuestos a las Ganancias y el Decreto 2649 de 1993.

NIC 12 IMPUESTO A LAS GANANCIAS	DECRETO 2649 DE 1993 IMPUESTO POR PAGAR
SIMILITUDES	
Tanto en la NIC 12 como en el Impuesto de Renta y Complementario, el cálculo de la base gravable se inicia desde la utilidad contable y a través de elementos conciliatorios se llega a la base impositiva para generar el impuesto respectivo.	
Las diferencias entre la base contable y fiscal, son las que generan el impuesto diferido en ambos casos.	
En ambos casos es necesario para el cálculo del impuesto diferido calcular de manera adecuada la base contable y fiscal, respetando en cada caso la normatividad vigente.	
DIFERENCIAS	
Define y denomina es el Impuesto a las Ganancias.	Se le denomina en Colombia Impuesto de Renta o Impuesto Diferido, y se registra en dos momentos: el primero, impuesto a las ganancias del periodo corriente; y segundo, el impuesto a las ganancias diferido, que se deriva de la existencia de efectos futuros en impuestos a las ganancias, producido dicho efecto en periodos subsiguientes por el tratamiento diferente que tiene en lo contable comercialmente y en las bases fiscales de imposición.
Establece pautas para el reconocimiento de activos por impuestos diferidos que aparecen relacionados a créditos fiscales no utilizados, como también sobre la presentación y revelación del impuesto a las ganancias en los estados financieros.	Se hace poco uso de pautas y utiliza los créditos por el valor del efecto en el impuesto como resultado de diferencias temporales originadas por excesos de utilidad contable sobre la fiscal, y débitos por el valor de los traslados o amortización a la cuenta del impuesto por pagar periódicamente.
No contempla un norte específico pero revela que el activo o pasivo de impuestos debe calcularse al valor que se espera pagar.	Contiene una posición tributaria 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.
Los montos para el impuesto deben clasificarse como no corrientes en el balance general.	La categorización de los impuestos diferidos como activos y pasivos no se contempla, se clasifican según su la naturaleza de la partida originadora.

Se debe utilizar la tasa de impuesto que se espera exista en el momento en que se revierta la diferencia, para determinar el impuesto diferido.	No se contempla la tasa de impuesto a aplicar para el cálculo del impuesto diferido; si se llegase a utilizar la tasa de impuesto corriente o la tasa futura, y si no ha habido cambios en la tasa, se continúa utilizando la tasa corriente.
El impuesto diferido se reconoce respecto de la diferencia entre los importes en libros de los activos y pasivos en los estados financieros y sus bases fiscales correspondientes (conocidas como diferencias temporarias). Los activos por impuestos diferidos se reconocen para todas las diferencias temporarias cuyo objetivo es el incremento de las ganancias fiscales en el futuro. Establece que el impuesto diferido de las diferencias temporarias se base en las cuentas del balance general.	Se basa el impuesto de renta y complementario en las diferencias temporales y se establece a partir del estado de resultados.
No es confrontada la utilidad contable con la fiscal, por lo tanto, la utilidad contable es la que predomina.	Se confronta la base contable con la fiscal y que tiene como aspectos conciliatorios las diferencias temporales y las diferencias definitivas.
Los grupos económicos son gravados obedeciendo a reajustes fiscales, el superávit de valorización e incluso por pérdidas fiscales.	Cada empresa en Colombia es gravada independientemente que los grupos económicos como tales estén arrojando pérdidas.

Fuente: autor basado en la NIC 12 Impuesto a las Ganancias y el Decreto 2649 de 1993.

3.1.2. Igualdades

El Impuesto sobre las Ganancias (NIC 12) y/o Impuesto Diferido (Decreto 2649 de 1993), se calcula desde la utilidad contable y través de elementos conciliatorios entre la base contable y base fiscal, se llega a la base impositiva para generar el impuesto respectivo, multiplicado por la tarifa vigente al momento de establecerlo.

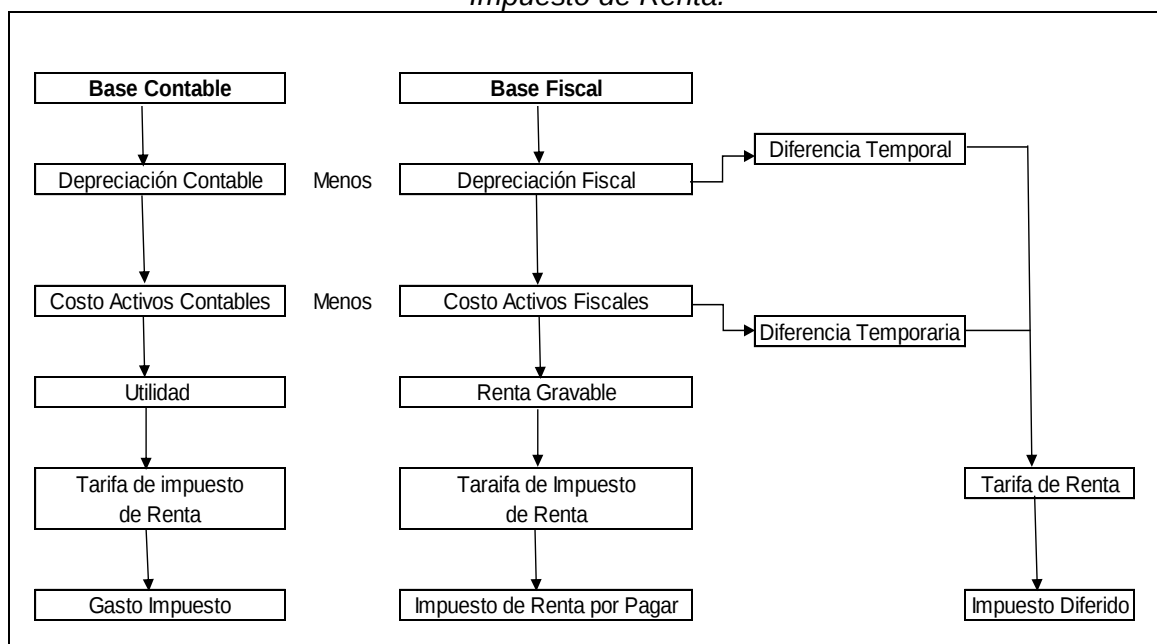
Las diferencias establecidas entre la base contable y fiscal, dispuestas tanto en la NIC 12 Impuesto sobre las Ganancias como en el Decreto 2649 de 1993, son las que generan el impuesto a las ganancias y/o impuesto diferido.

Tanto en la NIC 12 Impuesto sobre las Ganancias como en el Decreto 2649 de 1993, es necesario para el cálculo del impuesto diferido calcular la base contable y la base fiscal, respetando en cada caso la normatividad vigente.

Complementando, las relaciones más significativas que tienen la NIC 12 Impuesto sobre las Ganancias versus el Decreto 2649 de 1993, se ilustran en la Figura 2. El proceso es revelado en el Decreto 2649 de 1993 versus la NIC 12 Impuesto a las

Ganancias, cuando deben establecerse las bases contables y fiscales en ambas partes; en la base contable se fijan las cuentas: depreciación contable, costos de activos contables, utilidad, la tarifa del impuesto de renta, y el gasto impuesto; y en la base fiscal, se determinan las cuentas: depreciación fiscal, costo de activos fiscales, renta gravable, tarifa del impuesto de renta, y el impuesto de renta por pagar. Posteriormente, se establecen las diferencias entre las cuentas de la base contable y fiscal; luego se clasifican las diferencias en temporales o temporarias; finalmente, se establece la tarifa de impuesto vigente al momento del cálculo del mismo, y se aplica para hallar el impuesto diferido.

Figura 3. Relación entre la NIC 12 Impuesto a las Ganancias y el Decreto 2649 de 1993 Impuesto de Renta.



Fuente: NIC 12 Impuesto a las Ganancias y Decreto 2649 de 1993.

Expuesta y explicadas las diferencias e igualdades de la NIC 12 Impuesto a las Ganancias y los artículos 67 y 68 del Decreto 2649 de 1993, incluyendo igualmente el Decreto 514 de febrero 16 de 2010, y la Ley 1370 de 2009, respecto al Impuesto a las Ganancias, se presenta el análisis metodológico para calcular el impuesto a las ganancias en la empresa ASKAT S.A.S, en términos de la NIC 12 Impuesto a las Ganancias y la normatividad Colombiana (Decreto 2649 de 1993, y el Estatuto Tributario), en el capítulo siguiente.

4. ANÁLISIS DEL CÁLCULO DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS EN LA EMPRESA ASKAT S.A.S EN TÉRMINOS DE LA NIC 12

Para el análisis del cálculo del impuesto a las ganancias en la empresa ASKAT S.A.S., en términos de la NIC 12, se toma como base la información registrada en los estados financieros que fueron otorgados por la empresa, representados por diferentes cuentas, y que ofrecen un adecuado escenario contable, para el cálculo del impuesto sobre las ganancias y/o impuesto diferido, como se reconoce en el Decreto 2649 de 1993 y el Estatuto Tributario.

Con la introducción que precede este capítulo, se describe el análisis de los procedimientos de la NIC 12 Impuesto sobre las Ganancias, destacando entre estos, las diferencias en el Impuesto Diferido; el reconocimiento de pérdidas fiscales, cuando hay exceso de costos y deducciones, sobre los ingresos gravados; y el procedimiento, cuando se dispone de activos, propiedad, planta y equipo.

4.1. PROCEDIMIENTO CUANDO HAY DIFERENCIAS EN EL IMPUESTO DIFERIDO.

El procedimiento, cuando existen diferencias en el impuesto diferido, es decir, la diferencia temporaria y el valor del impuesto diferido, lo establece la NIC 12 Impuesto sobre las Ganancias, en los párrafos, 46, 47, 48, y 49. A continuación se expone dicho proceso.

4.1.1. Comprobación de las bases contables y fiscales.

El procedimiento para comparar bases contables, fiscales y, calcular el impuesto diferido; la NIC 12 Impuesto sobre las Ganancias, revela que se debe utilizar la base contable y la base fiscal, la diferencia temporaria, la tarifa de impuesto vigente al momento del cálculo, y el valor del impuesto diferido y su clasificación en términos de activo o pasivo. La tarifa de impuesto a utilizar, es decir, la esperada en el momento de la reversión de la diferencia temporaria, en el caso de Colombia es para el año 2016, como lo indica Ley 1739 de 2014.

Se explica en el Cuadro 6, clasificación de las diferencias temporarias, la forma de definir la calidad del impuesto diferido en cuanto a activo o pasivo: si al comparar la base contable del activo es mayor que su base fiscal, es una diferencia temporaria imponible que da lugar a un pasivo por impuesto diferido crédito; si se compara la base contable del activo y es menor que la base fiscal, se genera una diferencia temporaria deducible, que da lugar a un activo por impuesto diferido débito; se compara la base contable del pasivo y es mayor que la base fiscal, se genera una diferencia temporaria deducible, que da lugar a un activo por impuesto diferido débito; se compara la base contable del pasivo y es menor que la base fiscal, se genera una diferencia temporaria imponible, que da lugar a un pasivo por impuesto diferido crédito.

En el procedimiento que se sigue para el cálculo del impuesto diferido intervienen las bases contables en el balance general de la empresa y las bases fiscales en las declaraciones de renta de la misma. Se comparan la base contable y fiscal de los activos y pasivos, y luego se calcula la diferencia temporaria y se clasifica en imponible o deducible; se calcula el impuesto multiplicando la diferencia temporaria por la tarifa de impuesto impositiva, se calcula el activo o pasivo por impuesto diferido y se totaliza.

Cuadro 6. Clasificación de las Diferencias Temporarias

No.	Contable	-	Fiscal	Diferencia Temporaria	Impuesto Diferido	
1	Activo	Mayor	Activo	Imponible	Pasivo	Crédito
2	Activo	Menor	Activo	Deducible	Activo	Débito
3	Pasivo	Mayor	Pasivo	Deducible	Activo	Débito
4	Pasivo	Menor	Pasivo	Imponible	Pasivo	Crédito

Fuente: NIC 12 Impuesto a las Ganancias. Definiciones.

En la Tabla 2 comparación de las bases contables y fiscales, se analiza que la provisión de cuentas por cobrar la diferencia es \$6,00 millones de pesos proviene de restar la base contable menos la fiscal (\$52-\$58), siendo la provisión contable menor que la fiscal, por ende, genera un pasivo por impuesto diferido. El pasivo impuesto diferido, es igual a \$2.04 millones de pesos (\$6,00 x 34%), que proviene de multiplicar la diferencia temporal (\$6,00 millones) por la tarifa de impuesto (34%). De esta forma se analizan todas las demás diferencias temporales.

Se suman entre sí los activos por impuesto diferido y pasivos por impuesto diferido, y se totaliza el impuesto diferido, que en este caso es de tipo pasivo, por \$4.247.62 millones de pesos

En el año 2016 en la empresa ASKAT S.A.S., la diferencia temporaria tuvo dos componentes: el primer componente: diferencia temporaria imponible \$360 millones de pesos, que genera un pasivo por impuesto diferido de (\$360 x 34%) igual a 122,40 millones de pesos; y el segundo componente, la diferencia temporaria deducible \$12.859 millones de pesos, que genera un activo por impuesto diferido (\$12.859 x 34%) igual a \$4.372.06 millones de pesos.

El activo por impuesto diferido es la suma de \$4.372.06 millones de pesos, y el pasivo por impuesto diferido es la suma de \$124.44 millones de pesos.

La diferencia entre el activo por impuesto diferido y del pasivo por impuesto diferido (\$4.372.06-\$122.40), da como resultado el pasivo por impuesto diferido igual a \$4.247.62 millones de pesos.

Tabla 2. Comparación de las bases contables y fiscales.

ASKAT S.A.S						
NIT: 917.111.129-3						
Santander de Quilichao						
Bases Contables y Fiscales año 2016 (En millones)						
Tarifa de impuesto 34%						
Cuentas	Bases			Impuesto Diferido		
1	2	3	4	5	6	7
	Contable	Fiscal	Diferencia Temporal	Activo	Pasivo	Total
Caja y Bancos	\$33,00	\$33,00	\$0,00			
Cuentas por cobrar	\$1.974,00	\$1.974,00	\$0,00			
Provisión cuentas por cobrar	\$52,00	\$58,00	\$6,00		\$2,04	-\$2,04
Inventarios	\$2.359,00	\$2.359,00	\$0,00			
Provisión inventario	\$294,00	\$294,00	\$0,00			
Propiedad, planta y equipo	\$40.186,00	\$40.186,00	\$0,00			
Depreciación acumulada	\$24.332,00	\$24.692,00	\$360,00		\$122,40	-\$122,40
Proveedores	\$5.029,00	\$5.029,00	\$0,00			
Pasivos financieros	\$9.379,00	\$9.379,00	\$0,00			
Gastos acumulados por pagar	\$12.859,00	\$0,00	\$12.859,00	\$4.372,06		\$4.372,06
Otros pasivos	\$427,00	\$427,00	\$0,00			
Patrimonio	\$27.697,00	\$27.697,00	\$0,00			
Impuesto Diferido. Saldo final				\$4.372,06	124,44	\$4.247,62

Fuente: propia y NIC 12 Impuesto a las Ganancias, párrafo 46 al 49.

4.1.2. Diferencia temporal revertida en periodos posteriores.

Cuando se revierte la diferencia temporal también se revierte el impuesto diferido con efectos normales sobre el impuesto corriente. Para ejecutar este procedimiento, se supone el caso de que hay una reversión de diferencias.

Se registra en la empresa ASKAT S.A.S., un incremento del pasivo por impuesto diferido, que pasa de \$4.247.62 millones de pesos en el año 2016 a \$4.581.84 millones de pesos, en el año 2017, es decir la diferencia temporal se ha revertido; la NIC 12 Impuesto a las Ganancias, párrafos 79 y 80, así lo expone: los componentes principales del gasto (ingreso) por el impuesto a las ganancias, se deben ser revelados por separado, en los estados financieros; los componentes del gasto (ingreso) por el impuesto a las ganancias pueden incluir: a) el gasto (ingreso) corriente y por tanto, correspondiente al periodo presente, por el impuesto; b) cualquier ajuste de los impuestos corrientes del periodo presente al de los

anteriores; y c) el importe del gasto (ingreso) por impuesto diferidos relacionados con el nacimiento y reversión de diferencias temporarias (...).

En la Tabla 3 diferencia temporaria revertida en periodos posteriores, para el año 2017, se han hecho los aumentos y disminuciones respectivas, la sumatoria de las diferencias temporarias (imponibles y deducibles) genera un pasivo por impuesto diferido igual a esa diferencia temporaria que multiplicada por la tarifa de impuestos (\$13.468x34%), da como resultado un impuesto diferido de \$4.581.84 millones de pesos, para el año 2017.

La diferencia temporaria imponible \$542, genera un activo por impuesto diferido (\$542x34%) igual a \$184.28 millones de pesos; la diferencia temporaria deducible \$13.468 millones de pesos, genera un pasivo por impuesto diferido de (\$13.468x34%) igual a 4.579,12 millones de pesos. Las diferencias temporarias (\$4.581,84-\$184.96) dan como resultado el pasivo por impuesto diferido igual a \$4.397 millones de pesos. Al impuesto diferido saldo final, se le resta el saldo anterior crédito (tabla 7) (\$4.397-\$4.247.62) y da la diferencia a registrar en el impuesto diferido (pasivo) \$149.26 millones de pesos, y se ilustra en la tabla 8.

Tabla 3. Diferencia Temporal revertida en periodos posteriores.

ASKAT S.A.S						
NIT: 917.111.129-3						
Bases Contables y Fiscales año 2017 (En millones)						
Tarifa de impuesto 34%						
Cuentas	Bases			Impuesto Diferido (\$)		
1	2	3	4	5	6	7
	Contable	Fiscal	Diferencia Temporal	Activo	Pasivo	Total
Caja y Bancos	\$283,00	\$283,00	\$0,00			
Cuentas por cobrar	\$2.886,00	\$2.886,00	\$0,00			
Provisión cuentas por cobrar	\$94,00	\$96,00	\$2,00		-\$0,68	-\$0,68
Inventarios	\$1.975,00	\$1.975,00	\$0,00			
Provisión inventario	\$294,00	\$286,00	\$8,00	\$2,72		\$2,72
Propiedad, planta y equipo	\$40.893,00	\$40.893,00	\$0,00			
Depreciación acumulada	\$26.698,00	\$27.240,00	-\$542,00		-\$184,28	-\$184,28
Proveedores	\$4.370,00	\$4.370,00	\$0,00			
Pasivos financieros	\$8.798,00	\$8.798,00	\$0,00			
Gastos acumulados por pagar	\$13.468,00	\$0,00	\$13.468,00	\$4.579,12		\$4.579,12
Otros pasivos	\$20,00	\$20,00	\$0,00			
Patrimonio	\$25.105,00	\$25.105,00	\$0,00			
Impuesto Diferido. Saldo Final				\$4.581,84	-\$184,96	\$4.396,88
Saldo anterior Crédito (2016).						\$4.247,62
Diferencia a registrar en el impuesto diferido (pasivo)						\$149,26

Fuente: propia y NIC 12 Impuesto a las Ganancias, párrafo 46 al 49.

4.1.3. Análisis del movimiento de las diferencias.

Existieron diferencias temporarias que se revirtieron (aumentaron y otras disminuyeron).

La tabla 4, comportamiento de las diferencias temporarias años 2016 y 2017, especifica que al final del año 2016, la sumatoria de diferencias temporarias (imponibles y deducibles) \$12.493 millones de pesos (\$12.859-\$366), generan un pasivo por impuesto diferido igual a esa diferencia temporal multiplicada por la tarifa de impuesto (\$12.493x34%) es decir \$4.247.62 millones de pesos (saldo anterior crédito).

Al final del año 2017, la sumatoria de las diferencias temporarias (imponibles y deducibles) \$12.493 millones de pesos (\$12.859-\$366), generan un pasivo por impuesto diferido igual a esa diferencia temporaria multiplicada por la tarifa de impuesto (\$12.932x34%) es decir \$4.396.9 millones de pesos (impuesto diferido saldo final).

Las diferencias temporales, son diferencias entre la renta líquida fiscal y la utilidad contable que se origina en un periodo y se revierten en periodos posteriores; y las diferencias temporarias, son las existentes entre la base fiscal de un activo o pasivo y su importe en libros, que se originan en un periodo y se revierten en periodos posteriores.

La NIC 12 Impuesto a las Ganancias, exige que el impuesto diferido se contabilice por el método del pasivo basado en el balance, que se centra en las diferencias temporarias, lo cual indica que hay que pasar del Decreto 2649 de 1993, artículo 67 y 78 a la NIC 12 Impuesto a las Ganancias.

Tabla 4. Comportamiento de las diferencias temporarias años 2016 y 2017

ASKAT S.A.S NIT:917.111.129-3 Santander de Quilichao					
Comportamiento de la Diferencia Temporaria (en millones)					
Diferencia Temporaria	Año 2016		Variación		Año 2017
	Cuentas	Valores	Débito	Crédito	
Deducible	Provisión inventarios	\$0	\$8		\$8
	Gasto por pagar	\$12.859		- \$617	\$13.468
	Total	\$12.859	\$8	- \$617	\$13.476
Imponible	Provisión Cuentas por cobrar	-\$6	\$4		-\$2
	Depreciación acumulada	-\$360	\$182		- \$542
	Total	-\$366	\$186		- \$544
	Gran total	\$12.493	\$194	-\$617	12.932

Fuente: propia y NIC 12 Impuesto a las Ganancias, párrafo 79 y 80.

4.2. PROCEDIMIENTO DEL RECONOCIMIENTO DE PÉRDIDAS FISCALES CUANDO HAY EXCESO DE COSTOS Y DEDUCCIONES, SOBRE INGRESOS GRAVADOS.

La compensación de pérdidas fiscales de sociedades, indica que no habiendo lugar a renta líquida o que estas no superan la renta presuntiva, no hay lugar a compensación. Por otra parte, si las pérdidas fiscales provienen de ingresos no constitutivos de renta o de gastos que no tenga causa con la renta, al no existir compensación futura de pérdidas fiscales no se generará el activo por impuesto diferido.¹⁵¹

¹⁵¹ Estatuto Tributario, artículo 14; NIC 12 Impuesto a las Ganancias, párrafo, 35.

En el caso de la empresa ASKAT S.A.S, esta ha incurrido en una pérdida fiscal, debido a que ingresos, costos y gastos (deducciones), no son compensable totalmente, y se puede observar en el Estado de Pérdidas y Ganancias Año 2016, de la empresa (Anexo 1). Por tal razón, debe seguirse el siguiente procedimiento para aplicar la NIC 12 Impuesto sobre las Ganancias:

4.2.1. Hay rechazo o disminución de pérdidas fiscales declaradas por el contribuyente: revelación

La Revelación. En este caso se supone que la pérdida fiscal declarada es igual a la pérdida fiscal compensable, esta situación se establece en el Estatuto Tributario, artículo 647-1. Rechazo o Disminución de pérdidas: cuando la pérdida fiscal es disminuida o rechazada, se procede a hacer su reconocimiento en la diferencia temporaria y por tanto, en el impuesto diferido y en el impuesto corriente. La autoridad tributaria hace rechazo o disminución de la pérdida fiscal sin tener en cuenta si es o no compensable, no hay variación en la diferencia temporaria y por ende, en el impuesto diferido.

Se supone el siguiente caso, en la empresa ASKAT con tarifa de impuesto del 34%, declaró una pérdida fiscal de \$16.114 millones de pesos, e incluía Ingresos no Constituidos de Renta ni Ganancia Ocasional (INCRNGO) y deducciones sin casualidad por \$490 millones de pesos, por lo tanto, la pérdida fiscal compensable es \$490 millones de pesos, y con ella se genera el impuesto diferido.

Tabla 5. De la pérdida fiscal a la pérdida fiscal compensable.

ASKAT S.A.S NIT: 917.111.129-3 Santander de Quilichao Estado de Resultado Año 2016 (en millones)			
Contable		Fiscal	
Cuentas	Valor	Valor	Cuentas
(+) Ingresos	\$17.131	\$17.131	Más Ingresos
(-) INCRNGO	\$0	\$490	Menos INCRNGO
(-) Costos	\$19.718	\$19.718	Menos Costos
(-) Deducciones	\$14.017	\$14.017	Menos Deducciones
= Pérdida contable	-\$16.604	-\$16.114	Igual Pérdida fiscal
		\$490	INCRNGO
		\$0	Menos Deducciones sin casualidad
		\$490,00	Pérdida fiscal compensable

Fuente: propia y Estatuto Tributario, artículo 647-1.

En Tabla 6, pérdida fiscal y diferencia temporal, se supone que la autoridad tributaria desconoce \$50 millones de pesos de los Ingresos no Constituidos de Renta ni Ganancia Ocasional (INCRNGO) y de deducciones sin casualidad (\$490 millones de pesos), es decir, que aceptó la pérdida fiscal en \$440 millones de pesos (\$490-\$50); no se afecta la pérdida fiscal compensable, y por ende, tampoco afecta el

impuesto diferido. El resultado indica que no se da lugar a ningún registro en el impuesto diferido, por no haberse afectado la diferencia temporaria ni tampoco la tarifa, siendo la misma deducción sin casualidad \$490 millones de pesos a una tarifa del de impuesto del 34% ($\$490 \times 34\% = \167 millones de pesos).

Tabla 6. Pérdida Fiscal y Diferencia Temporal.

Pérdida fiscal y diferencia temporal					
Disminución de la pérdida fiscal (en millones)					
No.	Detalle	Pérdida fiscal	Diferencia Temporaria	Tarifa	Impuesto Diferido
1	Inicial	\$490	\$490	34%	\$167
	Disminución	-\$50	\$50		\$0
	No compensable	-\$40	\$40		
	Nueva pérdida fiscal	\$440	\$490		\$167

Fuente: propia y Estatuto Tributario, artículo 647-1.

4.2.2. Tarifas Nominales para el Impuesto: Cálculo del Impuesto Corriente y Diferido, cuando la Base es Superior a Mil Millones de Pesos

Colombia tiene actualmente una tarifa de impuesto de renta del 25% más 9% igual a 34% y de Sobretasa que oscila entre el 5% al 9%, entre los años 2015 y el año 2018, para bases gravables superiores a \$1.000 millones de pesos; si la base gravable es inferior a \$1.000 millones de pesos, la tarifa es del 34%.¹⁵²

Para el cálculo del impuesto corriente y diferido, cuando la base es superior a \$1.000 millones de pesos, es necesario calcular la renta presuntiva, debido a que la empresa ASKAT S.A.S. obtuvo una pérdida líquida ordinaria, lo cual se puede observar en el estado de pérdidas y ganancias años 2016 y 2017 (Anexo 1).

El cálculo de la renta presuntiva se inicia restando del patrimonio bruto las deudas resultando el patrimonio líquido \$18.318 millones de pesos ($\$27.697 - \9.379); el patrimonio líquido se le divide entre el patrimonio bruto resultando la tarifa de 66.14% ($\$18.318 / \27.697), al patrimonio líquido se le restan otros activos para que resulta la base para el cálculo de la renta presuntiva \$17.740 millones de pesos ($\$18.318 - \578). La base para el cálculo de la renta presuntiva \$17.740 millones de pesos, se multiplica por la tarifa 3% (Estatuto Tributario, artículo 188), resultando la renta presuntiva inicial de \$532,20 millones de pesos, y este valor de la renta presuntiva se le suman los activos exceptuando dividendos gravados y dando como resultado la renta presuntiva final, por valor de \$1.022,2 millones de pesos.

¹⁵² Ley 1739 de 2014.

Tabla 7. Cálculo de la renta presuntiva

Patrimonio bruto año 2016 (en millones)	\$27.697
Deudas año 2016	\$9.3679
Igual Patrimonio Líquido	\$18.318
<u>Patrimonio Líquido año 2016</u> <u>Patrimonio Bruto año 2016</u>	$\$18.318/\$27.697 = 66.14\%$
	$\$27.697 \times 66.14\% = \18.319
Patrimonio Líquido año 2016	\$18.318
Otros Activos	\$578
Base para el cálculo de la renta presuntiva	\$17.740
Tarifa (Estatuto Tributario, artículo 188)	3%
Renta Presuntiva Inicial	\$532.20
Más Activos exceptuando Dividendos gravados	\$490
Renta Presuntiva	\$1.022.2

Fuente: propia y Estatuto Tributario, artículo 188.

En la Tabla 8, Cálculo de los impuestos (corriente y diferido) (en miles), se supone que la empresa ASKAT S.A.S., para el año 2016 tuvo una tarifa de sobretasa del 6%. Se presenta el procedimiento para cuando se demuestra una diferencia temporaria y dos diferencias temporales, donde cada diferencia genera impuesto diferido. La diferencia temporaria es, entre la provisión contable y fiscal (\$150 millones de pesos), y las diferencias temporales provienen de la pérdida fiscal generada (\$16.604 millones de pesos) y del Exceso de Renta Presuntiva Sobre la Renta Líquida (ERPSRL) (\$1.022.2 millones de pesos).

Sobretasa 6% si la base gravable excede de \$1.000 millones de pesos.

El Exceso de Renta Presuntiva Sobre la Renta Líquida (ERPSRL), es igual a la Renta Presuntiva menos la Renta Líquida Ordinaria ($\$1.022.2 - \$0 = \$1.022.2$).

El Activo Impuesto Diferido en Renta es igual a la Diferencia Temporaria multiplicada por la Tarifa de Impuesto ($\$15 + \$16.604 + \$1.022,2$) $\times 25\% = \$4.410$ millones de pesos).

El Activo Impuesto Diferido en CREE, es igual a la Diferencia Temporaria, multiplicada por la Tarifa de Impuesto ($\$15 + \$16.604 + \$1.022,2$) $\times 9\% = \$1.588$ millones de pesos).

El Activo Impuesto Diferido en Sobretasa CREE (SCREE), es igual a la Diferencia Temporaria, multiplicada por la Tarifa de Impuesto ($\$15 + \$16.604 + \$1.022,2$) $\times 0.14\% = \$25$ millones de pesos).

La tarifa nominal es 40%, sumatoria (renta 25%, CREE 9% y sobretasa 6%), y otra es la tarifa real (o tasa media), que en esta caso ha sido calculada tomando el impuesto pagado (\$349 millones de pesos) y dividiéndolo por la base gravable (\$1.022,20 millones de pesos), es decir la tarifa real es 34,14% ($\$349/\$1.022.20$); al calcular el impuesto diferido de la sobretasa no se toma el 6%, que es la tarifa

nominal, se toma el 0,14% que proviene de restar de la tarifa media o aplicada (34,14%), la sumatoria de las tarifas del impuesto de renta más CREE (34%) (34%+0.14%).

La renta presuntiva menos la base superior a \$1.000 millones de pesos (\$1.022.2 – \$1.000), es igual a la base gravable \$22,20 millones de pesos, en la columna de sobretasa.

Para el cálculo de la renta presuntiva, se siguió el siguiente proceso:

Otros Activos (\$578 millones de pesos), es igual al valor extraído del Balance General de la empresa ASKAT S.A.S. año 2016 (Anexo 1)

Activo exceptuando dividendos gravados (\$490 millones de pesos), es igual al valor extraído del Estado de P y G, año 2016 (Anexo 1).

Tabla 8. Cálculo de los impuestos (corriente y diferido) (en millones)

Descripción	Renta (en millones)	CREE (en millones)	Sobretasa	Total
Tarifa	25%	9%	6%	
(+)Ingresos	\$17.131	\$17.131		
(-)Costos	\$19.718	\$19.718		
(-)Gastos (deducciones)	\$14.017	\$14.017		
Pérdida líquida ordinaria	-\$16.604	-\$16.604		
=Renta presuntiva	\$1.022,20	\$1.022,20		
=Renta líquida gravable	\$1.022,20	\$1.022,20	\$1.022,20	
=Base gravable	\$1.022,20	\$1.022,20	\$22,20*	
Impuesto por pagar	\$255,55	\$92,00	\$1,33	\$349
(-) Activo/Impuesto diferido	\$4.410	\$1588	\$25	\$6.021
Ingresos/otros	\$4.155	\$1.496	\$22	\$5.674

Fuente: propia y NIC 12 Impuesto a las Ganancias, párrafo 58; Estatuto Tributario, artículo 188.

En la Tabla 9, cálculo del impuesto diferido, para el año 2016 se utiliza una tarifa nominal del 40%, y una base gravable de \$1.022.2 millones de pesos, con un impuesto total de \$349 millones de pesos, a una tarifa real igual al impuesto total dividido sobre la base gravable ($\$349/\$1.022.2=34.14\%$); y el cálculo del impuesto diferido igual a la diferencia temporaria ($\$15+\$16.604+\$1.022.2=\$17.641.20$ millones de pesos).

La operación ($\$17.641.20 \times 25\% = \4.410) + ($\$17.641.20 \times 9\% = \1.588) + ($\$17.641.20 \times 0,14\% = 25$), es igual al impuesto diferido \$6.023 millones de pesos.

El impuesto de renta es igual a \$4.410 millones de pesos; el impuesto CREE es igual a \$1.588 millones de pesos; y el impuesto SCREE es igual a \$25 millones de pesos. La sumatoria de estos tres impuestos (Renta, CREE, y SCREE), es el

impuesto diferido a pagar por la empresa ASKAT S.A.S. (\$6.023 millones de pesos), en el año 2016.

Tabla 9. Cálculo del Impuesto Diferido.

Año 2016 Tarifa nominal: 40%				
Base gravable: \$1.022.2 Impuesto Total \$349				
Tarifa Real: Impuesto Total/ Base gravable = \$349/\$1.022,2= 34,14%				
Aplicación impuesto diferido (en millones)				
Diferencias Temporalia: (\$15+\$16.604+1.022,2) \$17.641.20				
Cálculo del impuesto diferido: (Diferencia Temporalia x Tarifa				
Impuesto	Tarifa	Operación	Total Impuesto Diferido	
Renta	25%	\$17.641,20	25%	\$4.410
CREE	9%		9%	\$1.588
SCREE	0,14%		0,14%	\$25
Total	34,14%			\$6.023

Fuente: propia y NIC 12 Impuesto a las Ganancias, párrafo 58; Estatuto Tributario, artículo 188.

Registro Contable. Para el registro contable se extrae de la Tabla 8, cálculo del impuesto corriente y diferido, la cantidad que tiene que ver con el paso del impuesto por pagar al gasto impuesto, cuyo elemento conciliador es el impuesto diferido, con el fin de resumir en un solo valor, Renta, el CREE, y a la sobretasa.

Tabla 10. Registro Resumen del CREE (en millones)

Resumen del CREE (en millones)				
Paso uno (registro)				
Descripción	Renta	CREE	Sobretasa	Total
	25%	9%	6%	
Impuesto por pagar	\$255,55	\$92,00	\$1,33	\$349
(-) Activo/Impuesto diferido	\$4.410	\$1.588	\$25	\$6.023
Ingresos/otros	\$4.155	\$1.496	\$23	\$5.674
		Resumen		
Impuesto por pagar	\$255,55	\$93,33		\$349
(-) Activo /Impuesto diferido	\$4.410	\$1.612		\$6.023
=Ingresos/otros	\$4.155	\$1.519		\$5.674

Fuente: propia y NIC 12 Impuesto a las Ganancias, párrafo 58; Estatuto Tributario, artículo 188.

Se realizan dos registros contables, teniendo en cuenta que en cada caso que se genera sobretasa CREE, el registro se hace conjuntamente con el CREE. Los elementos del CREE reunidos en solo valor, el impuesto por pagar \$93.33 (\$92+\$1.33) menos el activo diferido \$1.612 (\$1.588+\$25), con esto se calcula el gasto impuesto, o en su defecto como en este caso, un ingreso, y se procede a hacer el registro contable.

Tabla 11.Registro contable en impuesto de renta. En dos pasos

Impuesto de renta-Registro Contable en dos pasos				
Paso uno (registro)				
Se registra el impuesto diferido contra el gasto impuesto				
No.	Código	Descripción	Débito	Crédito
1	5115	Gasto impuesto	\$255,55	
	2404	Cuentas por pagar/Impuesto		\$255,55
Paso dos (registro)				
Se registra el impuesto diferido contra el gasto impuesto				
2	171076	Activo/Impuesto diferido	\$4.410	
	54	Gasto Impuesto		\$4.410

Fuente: propia y NIC 12 Impuesto a las Ganancias, párrafo 58; Estatuto Tributario, artículo 188.

Registro contable en impuesto de renta: registro único.

Se registra gasto impuesto contra el impuesto por pagar				
No.	Código	Descripción	Débito	Crédito
3	171076	Activo/Impuesto diferido	\$4.410	
	412052	Otros ingresos		\$4.155
	2404	Impuesto por pagar		\$255,55

Fuente: propia y NIC 12 Impuesto a las Ganancias, párrafo 58; Estatuto Tributario, art. 188.

Tabla 12.Registro contable en impuesto de CREE. En dos pasos.

Registro contable en el CREE en dos pasos				
Paso uno (registro)				
Se registra gasto impuesto contra el impuesto por pagar				
No.	Código	Descripción	Débito	Crédito
1	5115	Gasto impuesto	\$93,33	
	2404	Cuentas por pagar/Impuesto		\$93,33
Paso dos (registro)				
Se registra el impuesto diferido contra el gasto impuesto				
2	171076	Activo/Impuesto diferido	\$1.612	
	54	Gasto Impuesto		\$1.612

Fuente: propia y NIC 12 Impuesto a las Ganancias, párrafo 58; Estatuto Tributario, art. 188.

Al plantear el registro contable en dos pasos, genera un gasto impuesto negativo, desde esta perspectiva hay que hacer el registro en un solo paso de la siguiente manera:

Registro contable único en impuesto CREE:

Registro contable único				
No.	Código	Descripción	Débito	Crédito
3	171076	Activo/Impuesto diferido	\$1.612	
	412052	Otros ingresos		\$1.519
	2404	Impuesto por pagar		\$93,33

Fuente: propia y NIC 12 Impuesto a las Ganancias, párrafo 58; Estatuto Tributario, artículo 188.

Cambio de Tarifa para el impuesto. Cuando se origina la diferencia temporaria y el momento en que se revierte el impuesto diferido, la tarifa de impuesto puede variar, hay que calcular la tarifa de impuesto con la tarifa vigente en el momento de la reversión.

Con el procedimiento del caso de la Tabla 13, Cambio de Tarifa de Impuesto: Cálculo de los impuestos (corriente y diferido). Se cumple lo que establece la NIC 12 Impuesto a las Ganancias, párrafo 52: en algunos países, la forma en que la entidad vaya a recuperar (liquidar) el importe en libros de un activo (pasivo), puede afectar alguna o ambas de las siguientes circunstancias: a) la tasa a aplicar cuando la entidad recupere (liquide) el importe en libros del activo (pasivo); y b) la base fiscal del activo (pasivo). En tales casos, la entidad procederá a medir los activos y los pasivos por impuestos diferidos, utilizando la tasa y la base fiscal, que sean coherentes para recuperar o pagar la partida correspondiente.

Suponiendo el caso, que la diferencia se revierte en el año 2019, año en el cual según la normatividad colombiana, ya no habrá sobre tasa del CREE, el impuesto corriente se calcula con la tarifa de impuesto aplicada de hoy que, según la Tabla 2, cálculo del impuesto diferido, es del 34.14%; el impuesto diferido se calcularía con la tarifa del año 2019, que es de 34% (25% más 9%).¹⁵³

La Sobretasa es 6%, si la base gravable de los ingresos excede de \$1.000 millones de pesos.

El Exceso de Renta Presuntiva Sobre la Renta Líquida (ERPSRL), es igual a la Renta Presuntiva menos la Renta Líquida Ordinaria (\$1.022.2-\$0=\$1.022.2 millones de pesos).

El Activo por Impuesto Diferido en Renta es igual a la Diferencia Temporaria multiplicada por la Tarifa de Impuesto $(\$15 + \$16.604 + \$1.022,2) \times 25\% = \4.410 millones de pesos).

El Activo por Impuesto Diferido en CREE, es igual a la Diferencia Temporaria multiplicada por la Tarifa de Impuesto $(\$15 + \$16.604 + \$1.022,2) \times 9\% = \1.588 millones de pesos).

Como la diferencia temporal se va a revertir en el año 2019, no se tendrá en cuenta la sobretasa y por tanto, no habrá impuesto diferido por este concepto que era de \$25 millones de pesos; eso se refleja en que en otros ingresos, no se registran \$5.674 millones de pesos, sino \$5.649 millones de pesos.

¹⁵³ Ley 1739 de 2014.

Tabla 13. Cambio de Tarifa de Impuesto: Cálculo de los impuestos (corriente y diferido).

ASKAT S.A.S NIT: 917.111.129-3 Santander de Quilichao				
Cálculo de los impuestos (Corriente y diferido) (en millones)				
Descripción	Renta	CREE	Sobretasa	Total
Tarifa	25%	9%	6%	
(+)Ingresos	\$17.131	\$17.131		
(-)Costos	\$19.718	\$19.718		
(-)Gastos (deducciones)	\$14.017	\$14.017		
=Pérdida líquida ordinaria	-\$16.604	-\$16.604		
Renta presuntiva	\$1.022,20	\$1.022,20		
Renta líquida gravable	\$1.022,20	\$1.022,20	\$1.022,20	
Base gravable	\$1.022,20	\$1.022,20	\$22,20	
Impuesto por pagar	\$255,55	\$92,00	\$1,33	\$349
Reversión de la diferencia. Tarifa 34%				
(-) Activo/Impuesto diferido	\$4.410	\$1.588	\$0	\$5.998
Tarifa	25%	9%	6%	
Ingresos/otros	\$4.155	\$1.496	-\$1,33	\$5.649

Fuente: propia y NIC 12 Impuesto a las Ganancias, párrafo 52.

Registros Contables. El procedimiento a realizar, es un resumen para juntar el registro del CREE más sobretasa y poder visualizar el registro contable, que se realiza de la siguiente manera:

En el procedimiento de la Tabla 14, resumen del registro contable del CREE, el impuesto por pagar es igual a (\$255,55 + \$92,00) \$93,33).

El Activo por Impuesto diferido es igual a (\$1.588 + \$0) \$1.588 millones de pesos

Los Ingresos/Otros, son iguales a (\$1.496-\$ 1,33) \$1.494,67 millones de pesos.

Tabla 14. Resumen del Registro Contable del CREE

Empresa ASKAT S.A.S. NIT: 917.111.129-3 Santander de Quilichao				
Resumen del CREE (en millones)				
Descripción	Renta	CREE	Sobretasa	Total
Impuesto por pagar	\$255,55	\$92,00	\$1,33	
(-) Activo/Impuesto diferido	\$4.410	\$1.588	\$0	\$5.998
Ingresos/otros	\$4.155	\$1.496	-\$1,33	\$5.649
		Resumen*		
Impuesto por pagar	\$255,55	\$93,33		\$349
(-) Activo/Impuesto diferido	\$4.410	\$1.588		\$5.998
Ingresos/otros	\$4.155	\$1.494,67		\$5.649

Fuente: propia y NIC 12 Impuesto a las Ganancias, párrafo 52.

Registro Contable en Impuesto de Renta. Registro Único. El registro en el impuesto de renta no ha variado porque la tarifa no lo ha hecho.

Registro Contable Impuesto de Renta (registro único)				
Se registra gasto impuesto contra el impuesto por pagar				
No.	Código	Descripción	Débito	Crédito
2	171076	Activo/Impuesto diferido	\$4.410	
	412052	Otros Ingresos		\$4.155
	2404	Impuesto por pagar		\$255,55

Fuente: propia y NIC 12 Impuesto a las Ganancias, párrafo 52.

El registro contable en el CREE, cambia el impuesto diferido de \$1.612 millones de pesos (Tabla 12. Registro contable del CREE en dos pasos), a \$1.588 millones de pesos, es decir que cambia \$25 millones, lo mismo que cambian los otros ingresos de \$1.519 millones de pesos a \$1.494,67 millones de pesos. El impuesto por pagar calculado sobre la base gravable no varía porque nada tiene que ver con el impuesto diferido, el cual es exclusivamente contable.

Registro Contable en el CREE (Registro Único). Se registra gasto impuesto contra el impuesto único.

CREE-Registro Contable Único				
Se registra gasto impuesto contra el impuesto por pagar				
No.	Código	Descripción	Débito	Crédito
3	171076	Activo/Impuesto diferido	\$1.588	
	412052	Otros Ingresos		\$1.495
	2404	Impuesto por pagar		\$93,33

Fuente: propia y NIC 12 Impuesto a las Ganancias, párrafo 52.

4.3. PROCEDIMIENTO CUANDO SE DISPONE DE ACTIVOS PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO.

La disposición de un activo, haya estado o no sometido a revaluación, cuando el activo no es depreciable, la forma de recuperación de su costo es sólo a través de la venta; pero si el activo es depreciable, su destino final esperado, es que traslade su valor al medio productivo, a través de la depreciación, o en otro caso, que su costo se recupere por la venta.¹⁵⁴

El procedimiento cuando se dispone de propiedad, planta y equipo, como lo revela la NIC 12 Impuesto sobre las Ganancias, es el siguiente:

4.3.1. El activo revaluado se deprecia.

Cuando un activo es depreciable y se revalúa, se acude a la NIC 12 Impuesto a las Ganancias, párrafo 20: Contabilización de Activos por su Valor Razonable. En

¹⁵⁴ NIC 12 Impuesto a las Ganancias, párrafo 20.

algunos países, la revaluación u otra reconsideración del valor del activo, para acercarlo a su valor razonable, afecta a la ganancia (pérdida) fiscal del periodo corriente. Como resultado de esto, se puede ajustar igualmente la base fiscal del activo, y no surge ninguna diferencia temporaria.

En otros países, sin embargo, la revaluación o reconsideración del valor no afecta a la ganancia fiscal del periodo en que una u otra se llevan a efecto, y por tanto, no ha de procederse al ajuste de la base fiscal. No obstante, la recuperación futura del importe en libros producirá un flujo de beneficios económicos imponible para la entidad, puesto que los importes deducibles a efectos fiscales serán diferentes de las cuantías de esos beneficios económicos. La diferencia entre el importe en libros de un activo revalorizado y su base fiscal, es una diferencia temporaria, y da lugar por tanto, a un activo o pasivo por impuestos diferidos. Esto se cumple incluso cuando:

a) la entidad no desea vender el activo. En tales casos, el importe en libros revaluados se recuperará mediante el uso, lo que generará beneficios fiscales por encima de la depreciación deducible fiscalmente en periodos futuros; b) se difiera el pago de impuestos sobre las ganancias, a condición de que el importe de la venta de los activos se reinvierta en otros similares. En tales casos el impuesto se acabará pagando cuando se vendan los nuevos activos, o bien a medida que vayan siendo utilizados.

De los dos métodos que considera la NIC 12, para la disposición de un activo depreciable, el más adecuado es el que indica la disposición del activo a través de la depreciación, debido a que un activo depreciable tiene como finalidad reconocer el desgaste a través de la depreciación. Para seguir este procedimiento se acude a la NIC 16 Propiedad, Planta y Equipo, párrafo 41.

Depreciación del Activo revaluado. Si el activo ha sido revaluado se genera una diferencia temporaria entre el valor en libros contables y fiscales y se genera un pasivo por impuesto diferido, aspecto que hay que tener en cuenta cuando con el activo se inicia su depreciación en los periodos siguientes a la revaluación. Para iniciar el proceso de la revaluación, se pueden manejar dos aspectos: la Re expresión de los valores históricos, eliminación de la depreciación acumulada.

Se supone el caso que una máquina para fabricar ladrillos, de la empresa ASKAT S.A.S, tiene una vida útil de 5 años y se ha depreciado 3 años, es decir, la vida útil remanente es de 2 años.

Se afronta el gasto depreciación vinculando los dos escenarios: el contable con el activo revaluado, que generó su superávit, y el fiscal sin revaluación; el gasto depreciación, se vincula en la base contable con el activo revaluado, que genera un superávit, y en el fiscal, sin revaluación, para dar cumplimiento a lo establecido en la parte final de la NIC 16 Propiedad, Planta y Equipo, párrafo 41.

En la Tabla 15, revaluación por el procedimiento de re expresión valor histórico, se observa que el costo histórico contable es sin revaluación (\$840.000 millones de pesos) y en el fiscal, si es con revaluación (\$600.000 millones de pesos) y al restarles la depreciación acumulada, se produce el valor en libros (\$336.000 millones de pesos) en lo contable, y el valor en libros (\$240.000 millones de pesos) en lo fiscal.

El procedimiento por eliminación de la depreciación, el costo histórico en lo contable (\$336.000 millones de pesos) es el mismo valor en libros; y el costo histórico fiscal, es el mismo valor que se manejó en el procedimiento Re expresión valor histórico (\$600.000 millones de pesos). La diferencia en lo contable, entre el costos histórico menos la depreciación acumulada (\$336.000-\$0) es igual al valor en libros en lo contable \$336.000 millones de pesos; la diferencia en lo fiscal, entre el costos histórico menos la depreciación acumulada (\$600.000-\$360.000) es igual al valor en libros en lo fiscal \$240.000 millones de pesos.

Tabla 15. La revaluación por el procedimiento de Re expresión valor histórico

ASKAT S.A.S NIT: 917.111.129-3 Santander de Quilichao			
Saldos final año tres			
Opción 1: Re expresión valor histórico (en millones)			
Cuentas	Periodo	Contable	fiscal
(+) Costo histórico		\$840.000	\$600.000
(-)Depreciación Acumulada		\$504.000	\$360.000
= Valor en libros		\$336.000	\$240.000
Opción 2: Eliminación depreciación			
Cuentas	Periodo	Contable	fiscal
(+) Costo histórico		\$336.000	\$600.000
(-)Depreciación Acumulada		\$0	\$360.000
= Valor en libros		\$336.000,00	\$240.000,00

Fuente: propia y NIC 16 Propiedad, planta y equipo, párrafo 41.

En la tabla 16, cálculo de la depreciación, línea recta, se aborda la depreciación del año 4 y 5, teniendo en cuenta que en la Re expresión al valor histórico o eliminación de depreciación si hay diferencias en los saldos del costo histórico y de la depreciación acumulada; los saldos en el valor en libros en libros contable es \$336.000 millones de pesos y el valor en libros fiscal es \$240.000 millones de pesos, para el año 3.

Si el cálculo de la de la depreciación, es por la opción 1, que re expresa los valores base contable dividido sobre 5 (\$840,000/5), es igual al gasto depreciación \$168,000 millones de pesos, para el año 4. Si el cálculo es por la opción 2, eliminación de la depreciación, la base contable dividido entre 2, es igual al gasto depreciación (\$336,000/2) \$168,000 millones de pesos, para el año 5.

En lo fiscal, que re expresa los valores base fiscal, la base de depreciación sigue siendo la misma (\$600.000 millones de pesos) y se divide por la vida útil que es 5 años (\$600.000/5), es igual es al gasto depreciación \$120.000 millones de pesos, para el año 4 y 5.

Tabla 16. Cálculo de la depreciación: Línea Recta (en millones).

Cálculo de la depreciación: Línea Recta (en millones)				
Contable: Base/5 = (\$840.000/5) = \$168.000				
Fiscal: Base /5= (\$600.000/5) = 120.000				
No.	Cuentas	Periodo	Contable	Fiscal
1	Valor en libros	Final año 3	\$336.000	\$240.000
	Cálculo depreciación			
2	Gasto depreciación*	Año 4	\$168.000	\$120.000
3	Gasto Depreciación*	Año 5	\$168.000	\$120.000

Fuente: propia y NIC 16 Propiedad, planta y equipo, párrafo 41.

El cálculo del gasto depreciación, da cumplimiento a la NIC 16 Propiedad, planta y equipo, párrafo 41, con respecto a que el superávit por revaluación de un elemento de propiedades, planta y equipo, incluido en el patrimonio, podrá ser transferido directamente a ganancias acumuladas.

La forma de realizarlo lo establece el mismo párrafo 41, cuando indica que el importe del superávit transferido será igual a la diferencia entre la depreciación calculada según el valor revaluado del activo y calculado según su costo original.

El gasto depreciación contable es igual al valor en libros (\$336,000/2) \$168.000 millones de pesos; y el gasto depreciación fiscal es igual al valor en libros (\$240,000/2) \$120.000 millones de pesos.

Por ende, en la Tabla 17, cálculo de la diferencia depreciación, hay que calcular la diferencia entre la depreciación contable y fiscal, y ese será el valor a trasladar del superávit revaluación a ganancias (resultados) acumuladas, en conjunto con la reversión del pasivo por impuesto diferido. La diferencia en cada año (4 y 5) es de \$48.000 millones de pesos.

Tabla 17. Cálculo de la diferencia depreciación (en millones).

Cálculo de la diferencia depreciación (en millones)				
No.	Cuentas	Contable	Fiscal	Diferencia
1	Gasto depreciación*	\$168.000	\$120.000	\$48.000
2	Gasto depreciación*	\$168.000	\$120.000	\$48.000

Fuente: propia y NIC 16 Propiedad, planta y equipo, párrafo 41.

La diferencia de \$48.000, la compone los valores a trasladar a la cuenta de ganancias acumuladas.

En la Tabla 18, valores a transferir a ganancias acumuladas, se observa que cada año hay que transferir a ganancias acumuladas \$48.000 millones de pesos, que provienen de la revaluación neta, que son \$31.680 millones de pesos, y de otro, de la reversión del pasivo por impuesto diferido que es \$16.320 millones de pesos, teniendo en cuenta una tarifa de impuesto de renta de 34%.

Tabla 18. valores a transferir a ganancias acumuladas

Valores a transferir a ganancias acumuladas (en millones)					
No.	Año	Revaluación	Impuesto Diferido	Valor	Revaluación neta
			Operación		
1	4	\$48.000	\$48,000*34%	\$16.320	\$31.680
2	5	\$48.000	\$48,000*34%	\$16.320	\$31.680

Fuente: propia y NIC 16 Propiedad, planta y equipo, párrafo 41.

Registros Contables. Los registros contables de cada año de las depreciaciones, son iguales, y es el siguiente:

Para el registro contable de cada año de las depreciaciones, se hace en este caso, una transferencia a superávit revaluación y pasivo por impuesto diferido, para establecer la cuenta ganancias ocasionales (\$48.000 millones de pesos).

Tabla 19. Registro Contable. Transferencia a ganancias acumuladas. Años 4 y 5.

Registro Contable			
Transferencia a ganancias acumuladas (en millones)			
Impuesto diferido = diferencia temporaria x tarifa: \$48.000 x34%			
Código	Descripción	Débito	Crédito
38	Superávit revaluación	\$31.680	
2725	Pasivo/Impuesto diferido	\$16.320	
3705	Ganancias acumuladas		\$48.000

Fuente: propia y NIC 16 Propiedad, planta y equipo, párrafo 41.

4.3.2. El Activo está totalmente depreciado.

En la Tabla 20, depreciación activo revaluado, se observa que al final de la vida útil de un activo que se deprecia, el valor en libros es cero, debido a que la depreciación es igual al costo. Se maneja en este caso el superávit por revaluación y el pasivo por impuesto diferido; el saldo de estas cuentas al final del quinto año es cero.¹⁵⁵

Se tiene en cuenta así mismo, que el contra asiento de las cuentas Superávit por Revaluación y Pasivo por Impuesto Diferido, pasan directamente a la cuenta Ganancias Retenidas.

¹⁵⁵ NIC 16 Propiedad, planta y equipo, párrafo 41.

El superávit por revaluación crédito es igual a \$63.360 millones de pesos, que resulta de sumar el superávit por depreciación débito, del año 4 y 5 (\$31.680 millones de pesos +\$31.680 millones de pesos).

El pasivo por impuesto diferido depreciación crédito por revaluación, es \$32.640 millones de pesos, para el año 4 y 5.

Tabla 20. Depreciación Activo Revaluado

ASKAT S.A.S. NIT: 917.111.129-3 Santander de Quilichao			
Depreciación activo revaluado (en millones)			
Saldo final de las cuentas (en millones)			
Propiedad, Planta y Equipo		Depreciación acumulada	
Débito	Crédito	Débito	Crédito
\$840.000	Saldo anterior	Saldo anterior	\$504.000
		Depreciación año 4	\$168.000
		Depreciación año 5	\$168.000
\$840.000	Saldo final	Saldo final	\$840.000
Superávit revaluación		Pasivo por impuesto diferido	
Débito	Crédito	Débito	Crédito
Saldo anterior	\$63.360	Revaluación	\$32.640
\$31.680	Depreciación año 4	\$32.640	Depreciación año 4
\$31.680	Depreciación año 5	\$32.640	Depreciación año 5
Saldo anterior	\$0	Saldo	\$0

Fuente: propia y NIC 16 Propiedad, planta y equipo, párrafo 41.

4.3.3. Venta de activos no depreciables.

Cuando se está frente a una posible venta de un activo revaluado y la generación del impuesto diferido que se genera, y dar reconocimiento a dicho impuesto en el futuro, hay que tener en cuenta la NIC 16 Propiedad, planta y equipo, párrafo 41; y cuando se va a disponer de un activo revaluado para venderlo, debe definirse primero si es depreciable o no.

Cuando el activo no es depreciable, se acude igualmente al Estatuto Tributario, artículo 300, que dice: se consideran ganancias ocasionales para los contribuyentes sujetos a este impuesto, las provenientes de la enajenación de bienes de cualquier naturaleza, que hayan hecho parte del activo fijo del contribuyente por un término de dos años o más. Su cuantía se determina por la diferencia entre el precio de enajenación y el costo final del activo enajenado.

No se considera ganancia ocasional sino renta líquida, la utilidad en la enajenación de bienes que hagan parte del activo fijo del contribuyente y que hubieren sido poseídos por menos de dos años.

El caso siguiente a analizar, es la venta de una máquina para fabricar ladrillos de adobe cocido, que la empresa ASKAT S.A.S, ha poseído menos de dos años; y el mismo caso, cuando la ha poseído dos años o más, y con diferentes precios de venta.

En la Tabla 21, venta de activos no depreciables, se hace el análisis, con la venta de una máquina para fabricar ladrillos de adobe cocido no depreciable y revaluado, teniendo en cuenta que el análisis de la generación del impuesto diferido, por efecto de la revaluación, se hace con la parte fiscal, de acuerdo al escenario impositivo en el momento de la disposición del activo a través de la venta.

El costo histórico contable de la máquina es de \$240.000 millones de pesos y el costo histórico fiscal es de \$240.000 millones de pesos; se resta la depreciación acumulada que es \$0 (\$240.000 millones de pesos - \$0), se le suma el superávit por revaluación de \$96.000 millones de pesos, resultando el valor en libros contable de \$336.000 millones de pesos.

Al costo histórico fiscal de la máquina de \$240.000 millones de pesos, se resta la depreciación acumulada que es \$0 (\$240.000-\$0), se le suma el superávit por revaluación de \$0, y resulta el valor en libros fiscal de \$240.000 millones de pesos.

Tabla 21. Venta de Activos no depreciables

ASKAT S.A.S.			
NIT: 917.111.129-3			
Santander de Quilichao			
Saldos a final año 3 (en millones)			
Opción 1: Re expresión valor histórico			
Cuentas	Periodo	Contable	Fiscal
+ Costo		\$240.000	\$240.000
(-)Depreciación acumulada		\$0	\$0
+ Superávit revaluación		\$96.000	\$0
= Valor en libros		\$ 336.000	\$240.000

Fuente: propia y NIC 16 Propiedad, planta y equipo, párrafo 41 y Estatuto Tributario, artículo 300.

En la Tabla 22, Cálculo de la renta líquida y ganancia ocasional, se examinan dos casos para el análisis del cálculo de la renta ordinaria y ganancia ocasional: el primer caso, el activo con un precio de venta de \$336 millones de pesos, y el segundo caso, el activo con un precio de venta de \$460 millones de pesos. El impuesto que se genera en el momento de la venta, se hace de acuerdo a la calidad de la renta: ordinaria o ganancia ocasional.

Si la máquina ha sido poseída hace menos de 2 años, se origina renta ordinaria en el año 1, de \$96.000 millones de pesos, y no se origina ganancia ocasional; y en el año 2, se origina renta ordinaria de \$220.000 millones de pesos, y no se origina ganancia ocasional. Si la maquina ha sido poseída mayor a 2 años, no se origina

renta ordinaria, y si ganancia ocasional en el primer año de \$96.000 millones de pesos, y para más de 2 años ganancia ocasional de \$220.000 millones de pesos.

Tabla 22. Cálculo de la renta líquida y ganancia ocasional (en miles)

ASKAT S.A.S. NIT:917.111.129-3 Santander de Quilichao					
Cálculo: Renta líquida y Ganancia Ocasional (en millones)					
No.	Cuentas	Poseídos <2 años		Poseído ≥2 años	
		1	2	1	2
1	(+)Precio de venta	\$336.000	\$460.000	\$336.000	\$460.000
2	(-)Costo fiscal	\$240.000	\$240.000	\$240.000	\$240.000
3	Renta	\$96.000	\$220.000	\$96.000	\$220.000
4	=Renta ordinaria	\$96.000	\$220.000	\$0	\$0
5	Ganancia ocasional	\$0	\$0	\$96.000	\$220.000

Fuente: propia y NIC 16 Propiedad, planta y equipo, párrafo 41 y Estatuto Tributario, artículo 300.

En la Tabla 23, cálculo del impuesto de renta y ganancia ocasional, se observa, el supuesto, que sólo existiera una tarifa para el impuesto de renta de 34% y para ganancias ocasionales 10%, el cálculo del impuesto es el siguiente:

El impuesto diferido generado en el momento de la revaluación depende de la tarifa de impuesto del 34%, que se le aplicó a la renta que se obtuvo, en el momento de la disposición de la máquina.

La máquina al momento de la venta, fue poseída menor a 2 años se genera impuesto de renta (\$96.000 millones de pesos x 34%= \$32.640 millones de pesos) y (\$220.000 millones de pesos x 34%=\$74.800 millones de pesos), y no se genera ganancia ocasional.

La máquina fue poseída mayor a 2 años, no se genera impuesto de renta, y se genera ganancia ocasional (\$96.000 millones de pesos x 34%=\$9.600 millones de pesos) y (4220.000 millones de pesos x 34%=\$22.000 millones de pesos).

Tabla 23. Cálculo del impuesto de renta y ganancia ocasional (en millones).

ASKAT S.A.S. NIT:917.111.129-3 Santander de Quilichao					
Cálculo del Impuesto renta y Ganancia ocasional (en millones)					
No.	Cuentas	Poseídos <2 años		Poseído ≥2 años	
		1	2	1	2
1	Rentas				
	Renta ordinaria	\$96.000	\$220.000	\$0	\$0
	Ganancia ocasional	\$0	\$0	\$96.000	\$220.000
2	Impuestos				
	Renta ordinaria (34%)	\$32.640	\$74.800	\$0	\$0
	Ganancia ocasional (10%)	\$0	\$0	\$9.600	\$22.000

Fuente: propia y NIC 16 Propiedad, planta y equipo, párrafo 41 y Estatuto Tributario, artículo 300.

Teniendo en cuenta, las tarifas que se aplicaron 34% para el impuesto de renta y 10% para el impuesto de ganancia ocasional, la revaluación y el impuesto diferido es el siguiente:

En la Tabla 24, cálculo del impuesto de renta y ganancia ocasional, se observa, que la Revaluación neta, es igual a la Base Revaluación menos el Pasivo por impuesto diferido (Base de revaluación – pasivo por impuesto diferido).

El pasivo por impuesto diferido sobre la ganancia ocasional, es igual a la base de revaluación neta multiplicada por la tarifa de impuesto (\$96.000 millones de pesos x10%) es igual al pasivo por impuesto diferido \$9.600 millones de pesos; el pasivo por impuesto diferido sobre la renta ordinaria es igual a la base del impuesto multiplicada por la tarifa de impuesto (\$96.000 millones de pesos x 34%) igual a \$32.640 millones de pesos.

La sumatoria de la base de revaluación por ganancia ocasional más el pasivo por impuesto diferido (\$96.000 millones de pesos+\$9.600 millones de pesos), es igual a la revaluación neta \$86.400 millones de pesos; y la sumatoria de la base de revaluación por renta ordinaria más el pasivo por impuesto diferido (\$96.000+\$32.640) es igual a la revaluación neta \$63.360.

Tabla 24. Cálculo del impuesto de renta y ganancia ocasional (en millones).

ASKAT S.A.S					
NIT:917.111.129-3					
Santander de Quilichao					
Cálculo del impuesto diferido y revaluación (en millones)					
Valores a transferir a ganancias acumuladas					
No.	Tipo	Base revaluación	%	Pasivo por impuesto diferido	Revaluación neta
1	Ganancia ocasional	\$96.000	10%	\$9.600	\$86.400
2	Renta ordinaria	\$96.000	34%	\$32.640	\$63.360

Fuente: propia y NIC 16 Propiedad, planta y equipo, párrafo 41 y Estatuto Tributario, artículo 300.

Registro Contable. La tarifa de impuesto se aplica, dependiendo de la vigente en el momento en que se disponga del activo y de la calidad de la renta, se procede a hacer el registro de acuerdo a cada tipo de impuesto (impuesto renta 34% e impuesto a las ganancias ocasional 10%).

Tabla 25. Registro contable, si el activo es poseído menos de dos años, cuando la renta es ordinaria.

Registro Contable			
Impuesto diferido y revaluación neta (en millones)			
Impuesto diferido= diferencia temporaria x tarifa: \$96.000 x 34%			
Código	Descripción	Débito	Crédito
1588	Propiedad, Planta y Equipo	\$96.000	
2725	Pasivo/Impuesto diferido		\$32.640
38	Superávit revaluación		\$63.360

Fuente: propia y NIC 16 Propiedad, planta y equipo, párrafo 41 y Estatuto Tributario, artículo 300.

En la Tabla 26, registro contable cuando el activo es poseído dos o más y la renta es catalogada como una ganancia ocasional, se observa que hay una diferencia entre el impuesto diferido que se genera con una renta ordinaria y una tarifa del 34%, y se genera la ganancia ocasional con una tarifa del 10%. Esto indica que con la tarifa del 34%, se tiene una revaluación neta (revaluación menos impuesto diferido) que incrementa las ganancias acumuladas en \$63.360 millones de pesos (\$96.000 millones de pesos - \$32.640 millones de pesos), y con la tarifa del 10%, la revaluación neta es de \$86.400 millones de pesos (\$96.000 millones de pesos - \$9.600 millones de pesos).

Tabla 26. Registro contable, cuando el activo es poseído dos años o más y la renta es catalogada como ganancia ocasional.

Registro Contable			
Impuesto diferido y revaluación neta (en millones)			
Impuesto diferido= diferencia temporaria x tarifa: \$96.000 x10%			
Código	Descripción	Débito	Crédito
1588	Propiedad, Planta y Equipo	\$96.000	
2725	Pasivo/Impuesto diferido		\$9.600
38	Superávit revaluación		\$86.400

Fuente: propia y NIC 16 Propiedad, planta y equipo, párrafo 41 y Estatuto Tributario, artículo 300.

4.3.4. Venta de activos depreciables.

Si el activo es depreciable también se cataloga el tiempo de tenencia, para saber si genera renta o ganancia ocasional, teniendo en cuenta el efecto que ocasiona sobre el impuesto la depreciación acumulada en el momento de la venta. Si el activo al momento de la venta tiene depreciación acumulada, se tiene presente, lo que establece el Estatuto Tributario, artículo 195 y 195; el Postulado en el Inciso 2º del artículo 90; y el Concepto Unificado Número 1 de 1982 de la DIAN adicionado.

En la Tabla 27, venta de activo depreciable, saldo a final del año tres, se analiza el caso de una máquina para fabricar ladrillo depreciable y revaluada en la empresa ASKAT S.A.S, que genera impuesto diferido por efecto de la revaluación que parte de la base fiscal, de acuerdo a la tarifa de impuesto impositiva al momento de la venta de la máquina.

Para el análisis de este caso, se retoman los datos de la Tabla 15, revaluación por el procedimiento de re expresión valor histórico, referentes al costo histórico, la depreciación y el valor en libros de la máquina.

Se analiza el caso para una máquina poseída por la empresa ASKAT S.A.S., menos de 2 años, así como si fuera poseída 2 años o más. Los casos futuros para la venta de la máquina: el primero, un precio de venta de \$504.000 millones de pesos y el segundo, un precio de venta de \$460.000 millones de pesos. Un costo fiscal de \$240.000 millones de pesos.

Teniendo presente que la depreciación acumulada fiscal es \$360.000 millones de pesos, mayor a la renta ordinaria (Tabla 15, la revaluación por el procedimiento de Re expresión valor histórico), se toma como ganancia ocasional la renta ordinaria. Según el Estatuto Tributario, artículo 300 “la renta obtenida en la venta de activos fijos poseídos menos de dos años, es renta ordinaria”; y cuando el activo es poseído dos años o más, se tiene en cuenta el Estatuto Tributario, artículos 195, 196 y el Inciso 2º del artículo 190 “no siempre la renta obtenida en la venta de activos es ganancia ocasional; es ganancia ocasional, lo que excede del monto de la depreciación acumulada del activo”.

El cálculo del impuesto se genera en el momento de la venta de la máquina y se realiza de acuerdo a la calidad de la renta ordinaria (\$160.000 millones de pesos) y ganancia ocasional (\$220.000 millones de pesos).

Tabla 27. Cálculo de la Renta líquida y Ganancia Ocasional (en millones), por venta de activos fijos depreciables.

ASKAT S.A.S NIT:917.111.129-3 Santander de Quilichao					
Cálculo: Renta líquida y Ganancia Ocasional (en millones)					
No.	Cuentas	Poseídos <2 años		Poseído ≥2 años	
		1	2	1	2
1	(+) Precio de venta	\$336.000	\$460.000	\$336.000	\$460.000
2	(-) Costo fiscal	\$240.000	\$240.000	\$240.000	\$240.000
3	=Renta	\$96.000	\$220.000	\$96.000	\$220.000
4	(-) Renta ordinaria	\$160.000	\$220.000	\$160.000	\$220.000*
5	= Ganancia ocasional	\$0	\$0	\$0	\$220.000
*Tener presente que la depreciación acumulada es \$360.000 mayor a la renta, por tal se toma como ganancia ocasiona la renta ordinaria					

Fuente: propia y NIC 16 Propiedad, planta y equipo, párrafo 41 y Estatuto Tributario, artículos 195, 196 y el Inciso 2º del artículo 190.

En la Tabla 28, cálculo de la renta líquida y ganancia ocasional, se observa el caso supuesto, en que la empresa ASKAT S.A.S, vende la máquina, con una tarifa de impuesto de 34% y el impuesto de ganancia ocasional es 10%, el cálculo del impuesto diferido es el siguiente:

El impuesto diferido que se genera en el momento de la revaluación de la máquina, es de la renta ordinaria y de la ganancia ocasional, poseído mayor o igual de 2 años \$146.400 millones de pesos.

La sumatoria de la renta ordinaria (34%) más la sumatoria de la ganancia ocasional (10%) es igual al impuesto diferido. El impuesto diferido cuando la máquina ha sido poseída menos de 2 años (\$81.600 millones de pesos). El impuesto diferido cuando la máquina ha sido poseída mayor o igual a 2 años (\$146.400 millones de pesos).

Tabla 28. Cálculo de la Renta líquida y Ganancia Ocasional (en miles), por venta de activos fijos depreciables.

ASKAT S.A.S. NIT:917.111.129-3 Santander de Quilichao.					
Cálculo: Renta líquida y Ganancia Ocasional (en millones)					
No.	Cuentas	Poseídos <2 años		Poseído ≥2 años	
		1	2	1	2
1	Rentas				
2	Renta ordinaria	\$240.000	\$240.000	\$0	\$360.000
3	Ganancia ocasional	\$0	\$0	\$240.000	\$240.000
4	Impuestos				
5	Renta ordinaria (34%)	\$81.600	\$81.600	\$81.600	\$122.400
6	Ganancia ocasional (10%)	\$0	\$0	\$0	\$24.000
	Total Impuesto	\$81.600	\$81.600	\$81.600	\$146.400

Fuente: propia y NIC 16 Propiedad, planta y equipo, párrafo 41 y Estatuto Tributario, artículos 195, 196 y el Inciso 2º del artículo 190

Cálculo de la Tarifa Aplicable. Si el activo es poseído menos de dos años cuando se vende, se produce una renta líquida ordinaria y si la tarifa de impuesto es del 34% el impuesto diferido se calcula con esta tarifa. Cuando se dispone del activo para la venta, como se trata de un activo fijo depreciable con depreciación acumulada poseído dos años o más, la recuperación de la depreciación acumulada es renta ordinaria y sólo el excedente de la renta obtenida sobre la depreciación acumulada (\$360.000) puede ser ganancia ocasional, en este caso sobre la misma operación se aplican dos tarifas.¹⁵⁶

En algunas circunstancias muy excepcionales puede ser difícil determinar el importe de los impuestos, ya sean del ejercicio corriente o diferido, que se corresponden con las partidas cargadas o abonadas directamente al patrimonio neto. Esto podría ser el caso, por ejemplo, cuando: a) exista una escala progresiva en el impuesto sobre ganancias, y sea imposible calcular el tipo al cual ha tributado un componente específico de la ganancia o la pérdida fiscal; b) (...) en tales casos, la determinación de la parte del impuesto correspondiente al ejercicio y la parte diferida, que están relacionadas con partidas que han sido cargadas o abonadas directamente al patrimonio neto, se basará en una prorrata razonable de los impuestos corrientes y diferidos por la entidad en el país correspondientes, o bien en otro método con el que se consiga una distribución apropiada, según las circunstancias.¹⁵⁷

¹⁵⁶ NIC 12 Impuesto a las Ganancias, párrafo 63.

¹⁵⁷ NIC 12 Impuesto a las Ganancias, párrafo 63.

En la Tabla 29, Cálculo de la renta líquida y ganancia ocasional calculando la tarifa aplicada, se explica, la prorrata razonable.

Prorrata Razonable: $(\$81.600/\$0+\$240.000)=34\%$; $(\$81.600/\$0+\$240.000)=34\%$;

$(\$130.560/360.000+\$24.000)=21.3\%$

Si el activo vendido es poseída menos de dos años, la tarifa con la cual se genera el impuesto diferido similar a la revaluación es del 34%; ocurre lo mismo, si la renta obtenida en la venta del activo vendido es inferior a la depreciación acumulada.

Tabla 29. Cálculo de la Renta Líquida y Ganancia Ocasional (en millones), calculando la tarifa aplicada.

Cálculo: Renta Líquida y Ganancia Ocasional (en millones)					
No.	Cuentas	Periodo < 2 años		Periodo ≥ 2 años	
		1	2	1	2
	Rentas				
1	Renta ordinaria	\$240.000	\$240.000	\$240.000	\$360.000
2	Ganancia ocasional	\$0	\$0	\$0	\$24.000
	Impuestos				
3	Renta ordinaria (34%)	\$81.600	\$81.600	\$81.600	\$122.400
4	Ganancia ocasional (10%)	\$0	\$0	\$0	\$8.160
5	Total impuesto (3) + (4)	\$81.600	\$81.600	\$81.600	\$130.560
6	Prorrata (5)/(1+2)	34%	34%	34%	21,3%

Fuente: propia y NIC 16 Propiedad, planta y equipo, párrafo 63.

También en el proceso de la Tabla 30, cálculo del impuesto diferido y revaluación neta, pueden ocurrir dos resultados diferentes: primero, que la renta obtenida en la venta del activo sea igual a la depreciación acumulada, en este caso, toda la renta obtenida es renta ordinaria, por ende, la tarifa con que se genera el impuesto diferido es del 34%; segundo, que la renta obtenida supere la depreciación acumulada en cuyo caso, hasta el límite de la depreciación acumulada es renta ordinaria y el exceso se cataloga como ganancia ocasional; aparece la prorrata razonable, y que al realizar el proceso de la tabla 25, es del 21,3%.

En este caso, la revaluación y el impuesto diferido es el siguiente:

La tarifa a aplicar es en este caso la prorrata razonable (21.3%) en el año en el cual se espera disponer del activo para venderlo y el tiempo de posesión, con el fin de definir la calidad de la renta que puede ser renta ordinaria o ganancia ocasional.

Revaluación neta = Base revaluación - Impuesto diferido

Revaluación neta= $(\$240.000 \text{ millones de pesos} - \$81.600 \text{ millones de pesos}) = \$158.400 \text{ millones de pesos.}$

Revaluación neta= (\$240.000 millones de pesos -\$51.120 millones de pesos)= \$188.88 millones de pesos.

Tabla 30. Cálculo del impuesto diferido y revaluación neta (en millones)

Cálculo del impuesto diferido y revaluación neta (en millones)					
No.	Tipo	Base revaluación	%	Impuesto diferido	Revaluación neta
1	Renta ordinaria	\$240.000	34%	\$ 81.600	\$158.400
2	Prorrata razonable	\$240.000	21,3%	\$51.120	\$188.880

Fuente: propia y NIC 16 Propiedad, planta y equipo, párrafo 63.

Registro contable. Se realiza, cuando la renta es ordinaria, bien sea porque el activo es poseído menos de dos años, o es poseído dos años o más, la renta obtenida no supera la depreciación acumulada, para este caso, se supone una tarifa de impuesto del 34%, siendo el siguiente el registro contable:

En la Tabla 31, Registro contable del impuesto diferido y revaluación neta, se observa que, cuando la renta obtenida es una combinación de renta ordinaria con ganancia ocasional, en el caso que el activo haya sido poseído dos años o más y que la renta supere la depreciación acumulada, se hace uso de la prorrata, que en este procedimiento tuvo como resultado el 21,3% (Tabla 19. Cálculo de la Renta líquida y Ganancia Ocasional, por venta de activos fijos depreciables).

En este registro contable, se obtiene una revaluación neta (revaluación menos impuesto diferido), que en el futuro, incrementa las ganancias acumuladas en \$158.400 millones de pesos.

Tabla 31. Registro Contable del impuesto diferido y revaluación neta (en miles)

Registro contable			
Impuesto diferido y revaluación neta (en millones)			
la tarifa de impuesto en el momento de la venta: 34%			
Código	Descripción	Débito	Crédito
1588	Propiedad, planta y equipo	\$240.000	
2725	Pasivo/Impuesto diferido		\$81.600
38	Superávit por revaluación		\$158.400

Fuente: propia y NIC 16 Propiedad, planta y equipo, párrafo 63.

Hay una diferencia entre generar el impuesto diferido cuando se está frente a una renta ordinaria (con una tarifa del 34%), a cuando se está frente a una ganancia ocasional y una renta ordinaria, lo anterior debido a que la renta obtenida supera la depreciación acumulada, en cuyo caso hay que acudir a la prorrata razonable.

En este registro contable, se obtiene una revaluación neta (revaluación menos impuesto diferido), que en el futuro, incrementa las ganancias acumuladas en \$188.880 millones de pesos.

Tabla 32. Registro contable del impuesto diferido y revaluación neta.

Registro contable			
Impuesto diferido y revaluación neta (en millones)			
La tarifa en el momento de la venta a prorrata razonable, es el 21,3%			
Código	Descripción	Débito	Crédito
1588	Propiedad, planta y equipo	\$240.000	
2725	Pasivo/Impuesto diferido		\$51.120
38	Superávit por revaluación		\$188.880

Fuente: propia y NIC 16 Propiedad, planta y equipo, párrafo 63.

Registro de la revaluación y la venta del activo. Si al finalizar la vida útil de un activo la empresa decide venderlo, porque está totalmente depreciado, entonces hay que tener en cuenta el reajuste fiscal, que no tiene que ver con la base para depreciar, ni contable ni fiscalmente.

El reajuste fiscal no tiene que ver con bases para el cálculo del gasto depreciación, pero el reajuste se convierte en costo fiscal en el momento de la enajenación del activo, por tanto, es una diferencia entre la base contable y fiscal del activo, y tiene consecuencias fiscales en el momento de la venta (Estatuto Tributario, artículo 67).

En la Tabla 33, las bases de los activos en presencia de reajustes fiscales, se observa el comportamiento de la base contable y fiscal, en presencia de un reajuste fiscal: Mediante el Decreto 2202 de 2016, el Gobierno estableció el porcentaje de reajuste fiscal vigente para el año 2016. Reajuste fiscal para el año gravable 2016, es del 7,08%. En este caso, en el momento de la venta de la máquina, por la presencia de los reajustes fiscales, la base gravable con respecto a la utilidad contable se disminuirá en ese reajuste fiscal (\$600.000 x7.08%) \$42.480.

Tabla 33. Bases de los activos, en presencia de reajustes fiscales

Las bases de los activos fijos (en millones)			
En presencia de reajustes fiscales (en millones)			
Cuentas	Contable	Fiscal	Cuentas
Costo Histórico	\$600.000	\$600.000	Costo histórico
Depreciación acumulada	\$600.000	\$600.000	Depreciación acumulada
Reajuste Fiscal (7,08%)	\$0	\$ 42.480	Reajuste fiscal
Costo del Activo	\$0	\$ 42.480	Costo del activo

Fuente: propia y NIC 12 Impuesto a las Ganancias, Definiciones Inciso b), Estatuto Tributario, artículo 149; y Ley2202 de 2016.

En el caso de que la máquina anterior, la empresa ASKAT, la venda por \$250.000 millones de pesos, la presentación contable y fiscal es la siguiente:

En la Tabla 34, presentación contable y fiscal del efecto del reajuste fiscal en la venta del activo, se observa que, el reajuste fiscal no es costo contable pero si costo fiscal, y por tanto, se genera una utilidad contable (\$250.000 millones de pesos),

superior a la renta líquida (\$207,520 millones de pesos), esta diferencia proviene del reajuste fiscal. La diferencia de \$207,520 millones de pesos, no supera la depreciación acumulada \$600.000 millones de pesos, mientras esto último no ocurra, la diferencia se trata como renta líquida y no como ganancia ocasional.

Tabla 34. Presentación contable y fiscal del efecto del reajuste fiscal en la venta del activo.

La base de los activos fijos (en millones)			
El efecto del reajuste fiscal en la venta del activo			
Cuentas	Contable	Fiscal	Cuentas
(+) Precio de venta	\$250.000	\$250.000	Precio de venta
(-) Costo activo	\$0	\$42.480	Costo Activo
= Utilidad Líquida	\$250.000	\$ 207.520	Renta Líquida

Fuente: propia y NIC 12 Impuesto a las Ganancias, Definiciones Inciso b), Estatuto Tributario, artículo 149; y Ley2202 de 2016.

Registro Contable. El registro contable del impuesto diferido, se hace en este caso cuando se está frente a una diferencia temporaria deducible, se calcula y registra un activo por impuesto diferido, y se realiza el valor del activo a través de la venta y que esa venta pueda soportar el reajuste fiscal como costo.

Cuando la probabilidad de venta del activo es alta, y existe el reajuste fiscal, se registran los efectos del reajuste fiscal: primero, cuando este no es costo fiscal, y segundo, cuando el reajuste fiscal es costo fiscal.

Registro cuando el reajuste no es costos fiscal. A pesar que en la parte fiscal se tiene registrado un reajuste fiscal, ese reajuste no tiene efecto fiscal en el momento de la venta, porque un reajuste fiscal puede ser costo fiscal pero no convertirse en pérdida fiscal.¹⁵⁸

En la Tralab 35, se analiza el caso de los efectos del reajuste fiscal, cuando el este no es una diferencia temporaria, y no da a lugar a impuesto diferido.

¹⁵⁸ Estatuto Tributario, artículo 149.

Tabla 35. Efectos del reajuste fiscal, cuando no es costo fiscal. Primer caso.

Los efectos del reajuste fiscal (en millones)			
Primer caso: el reajuste fiscal no es costo fiscal			
Un activo fijo cuyo costo histórico es \$600,000, tiene un reajuste fiscal de \$42,480, se espera vender en los años siguientes por \$600,000.			
Contable		Fiscal	
(+) Precio de venta	\$600.000	\$600.000	Precio venta
(-)Costo activo	\$600.000	\$600.000	Costo activo
(-)Reajuste fiscal	Sin	\$0	Reajuste fiscal
= Utilidad	\$0	\$0	Renta líquida

Fuente: propia y NIC 12 Impuesto a las Ganancias, Definiciones Inciso b), Estatuto Tributario, artículo 149; y Ley2202 de 2016.

Registro cuando el reajuste es costos fiscal. Existiendo que en el futuro el reajuste fiscal se puede convertir en costo fiscal y, por lo tanto, va a generar una diferencia efectiva entre la utilidad contable y la renta líquida, entonces se está frente a una diferencia temporaria deducible, y, por ende, debe registrarse un activo por impuesto diferido equivalente a la diferencia temporaria multiplicada por la tarifa de impuesto vigente en el momento de la venta.¹⁵⁹

En la Tabla 36, se observa el caso de los efectos del reajuste fiscal, cuando este es una diferencia temporaria deducible, y da a lugar a impuesto diferido.

Tabla 36. Efectos del reajuste fiscal, cuando es costo fiscal. Segundo caso.

Los efectos del reajuste fiscal (en millones)			
Segundo caso: el Reajuste fiscal es costo fiscal			
Un activo fijo cuyo costo histórico es \$600,000, tiene un reajuste fiscal de \$42,480, se espera vender en los años siguientes por \$680,000.			
Contable		Fiscal	
(+) Precio de venta	\$680.000	\$680.000	Precio venta
(-) Costo activo	\$600.000	\$600.000	Costo activo
(-)Reajuste fiscal	Sin	\$42.480	Reajuste fiscal
= Utilidad	\$80.000	\$37.520	Renta líquida

Fuente: propia y NIC 12 Impuesto a las Ganancias, Definiciones Inciso b), Estatuto Tributario, artículo 149; y Ley2202 de 2016.

En el caso supuesto que la tarifa de impuesto en el momento de la venta del activo sea del 34%, el impuesto diferido que es igual a la diferencia temporaria por la tarifa (\$42,480 millones de pesos x 34%), es de \$14,443 millones de pesos, en consecuencia el registro del impuesto diferido es el siguiente:

¹⁵⁹ NIC 12 Impuesto a las Ganancias, Definiciones Inciso b), Estatuto Tributario, artículo 149; y Ley2202 de 2016.

Existiendo el reajuste fiscal, si la probabilidad de venta del activo es baja, entonces, lo recomendable es no reconocer el activo por impuesto diferido.

Cuando el activo se deprecia totalmente y al final de la vida útil se destruye o no, se recibe contraprestación al cederlo, en este caso el reajuste fiscal no tiene ningún significado ni contable ni fiscal, por ende, no genera impuesto diferido.¹⁶⁰

Cuando el activo se ha vendido en cualquier momento de su vida útil, el reajuste fiscal si es apto para convertirse en costo fiscal, por tanto, impacta la renta líquida, convirtiéndose el reajuste fiscal en diferencia permanente que es temporaria, y se genera impuesto diferido.¹⁶¹

Tabla 37. Registro contable, los efectos del reajuste fiscal.

Registro contable				
No.	Código	Descripción	Débito	Crédito
1	171076	Activo/Impuesto diferido	\$14.443	
	5115	Gasto Impuesto		\$14.443

Fuente: propia y NIC 12 Impuesto a las Ganancias, Definiciones Inciso b), Estatuto Tributario, artículo 149; y Ley 2202 de 2016.

Analizado el cálculo del impuesto a las ganancias, en la empresa ASKAT S.A.S, en términos de la NIC 12 Impuesto a las Ganancias, y la norma colombiana, el Decreto 2649 de 1993 y el Estatuto Tributario, la empresa, para convergerse hacia la NIC 12, debe establecer el procedimiento para “la diferencia temporaria” y el valor del impuesto diferido, comparando las bases contables y fiscales y su clasificación en términos de activo o pasivo; es decir, si al comparar la base contable del activo es mayor que la base fiscal, es una diferencia temporaria imponible que da lugar a un pasivo por impuesto diferido; si es al contrario, se genera una diferencia temporaria deducible y por tanto un activo por impuesto diferido; de la misma manera, se explica la comparación de la base contable y fiscal de los pasivos. Si no se genera diferencia temporaria, no se genera impuesto diferido.

Igualmente tener en cuenta, si la diferencia temporal se revertirá en periodos posteriores, pues cuando se revierte la diferencia temporaria, también se revierte el impuesto diferido, con efectos normales sobre el impuesto corriente. La sumatoria de las diferencias temporarias (imponibles y deducibles) genera un pasivo por impuesto diferido igual a esa diferencia temporaria que multiplicada por la tarifa de impuestos da como resultado un impuesto diferido para el periodo establecido. La NIC 12 Impuesto a las Ganancias, exige que el impuesto diferido se contabilice por el método del pasivo basado en el balance, que se centra en las diferencias

¹⁶⁰NIC 12 Impuesto a las Ganancias, Definiciones Inciso b), Estatuto Tributario, artículo 149; y Ley 2202 de 2016.

¹⁶¹ NIC 12 Impuesto a las Ganancias, Definiciones Inciso b), Estatuto Tributario, artículo 149; y Ley 2202 de 2016.

temporarias, lo cual indica que hay que pasar del Decreto 2649 de 1993, artículo 67 y 78 a la NIC 12 Impuesto a las Ganancias.

Seguidamente, el procedimiento para análisis “si hay reconocimiento de pérdidas fiscales cuando hay exceso de costos y deducciones, sobre ingresos gravados”, cuya compensación de pérdidas fiscales de sociedades, se estipula en el Estatuto Tributario, artículo 147, e indica que no habiendo lugar a renta líquida o que estas no superan la renta presuntiva, no hay lugar a compensación. Y en la NIC 12 Impuesto a las Ganancias, párrafo 35, si las pérdidas fiscales provienen de ingresos no constitutivos de renta o de gastos que no tenga causa con la renta, al no existir compensación futura de pérdidas fiscales no se generará el activo por impuesto diferido.¹⁶²

En el caso de la empresa ASKAT S.A.S, esta ha incurrido en una pérdida fiscal, porque los ingresos, costos y gastos (deducciones), no son compensables totalmente (Estado de Pérdidas y Ganancias Año 2016, Anexo 1); seguir aplicando la NIC 12 Impuesto a las Ganancias: cuando se rechaza o disminuyen pérdidas fiscales declaradas por el contribuyente, y se reconoce como “revelación”, porque se supone que la pérdida fiscal declarada es igual a pérdida fiscal compensable.¹⁶³ Calcular el impuesto corriente y diferido, con tarifas nominales (Colombia tiene, una tarifa de impuesto de renta del 25%, CREE del 9% y de Sobretasa que oscila entre el 5% y al 9%, entre los años 2015 y el año 2018, para bases gravables superiores a \$1.000 millones de pesos; si la base gravable es inferior a \$1.000 millones de pesos, la tarifa es del 34%).¹⁶⁴

Hacer los registros contables por separado, uno para el impuesto de renta, otro para el impuesto CREE, y otro para la sobretasa.

Posteriormente, estudiar el procedimiento de “disposición de activos propiedad, planta y equipo”, teniendo presente que el activo revaluado se deprecia, acudiendo a la NIC 12 Impuesto a las Ganancias, párrafo 20, e iniciar el proceso de la revaluación, asumiendo la re expresión de los valores históricos y eliminación de la depreciación acumulada, que generan el gasto depreciación al vincular el escenario contable con el activo revaluado, creando un superávit; e igualmente, el escenario fiscal sin revaluación, para dar cumplimiento a lo establecido en la parte final de la NIC 16 Propiedad, Planta y Equipo, párrafo 41.

Luego, asumir el momento de la venta de activos no depreciables revaluados y la generación del impuesto diferido, dando reconocimiento a dicho impuesto en el futuro, así como lo indica la NIC 16 Propiedad, planta y equipo, párrafo 41, y el

¹⁶² Estatuto Tributario, artículo 147; NIC 12 Impuesto a las Ganancias, párrafo 35.

¹⁶³ Estatuto Tributario, artículo 647.

¹⁶⁴ Ley 1739 de 2014.

Estatuto Tributario, artículo 300; además, el momento, cuando hay venta de activos depreciables, acudiendo a lo establecido en el Estatuto Tributario, artículo 195 y 195, el Postulado en el Inciso 2º del artículo 90, el Concepto Unificado Número 1 de 1982 de la DIAN adicionado; y finalmente, registrar la revaluación y venta del activo, aplicando el reajuste fiscal, que no tiene que ver con la base para depreciar, ni contable ni fiscalmente, como lo revela el Estatuto Tributario, inciso 2º , artículos 67, 68.

5. CONCLUSIONES

El primer objetivo específico, la descripción del proceso de la NIC 12 impuesto a las ganancias, acogido a los parámetros de la norma colombiana, permite concluir que:

La NIC 12 Impuesto sobre las Ganancias, es una norma que exige que la empresa ASKAT S.A.S, reconozca las consecuencias fiscales reales y futuras de todas las transacciones y otros sucesos que ha registrado en los estados financieros (balance general y estados de resultados), y reconozca el impuesto sobre las ganancias y/o impuesto diferido, a la tarifa vigente al momento de generarlo, además de la aplicación de la normatividad de la NIC 16 Propiedad, Planta y Equipo, la NIC 36 Deterioro del Valor de los Activos, el Decreto 2649 de 1993 y el Estatuto Tributario, las dos últimas como normas colombianas que operan el impuesto diferido, visto desde los efectos económicos, contable y tributario, y que se genera desde el reconocimiento de la diferencia temporaria hasta su reversión en los periodos subsecuentes, y definir los efectos que este impuesto suscita en todos los contribuyentes que tienen la obligación de presentarlo y pagarlo conforme lo estipula la NIC 12.

El segundo objetivo específico, el establecimiento de las diferencias e igualdades entre la NIC 12 Impuesto a las Ganancias y el Decreto 2649 de 1993, conlleva a las siguientes conclusiones:

La NIC 12, denomina y define el impuesto sobre las ganancias, establece pautas para reconocer activos por impuestos diferidos relacionados a créditos fiscales no utilizados, y la presentación y revelación del impuesto a las ganancias en los estados financieros; revela que el activo o pasivo de impuestos se calcula al valor que se espera pagar, establece los montos para el impuesto clasificándolos como no corrientes en el balance general; menciona la tasa de impuesto que se espera exista en el momento en que se revierta la diferencia, para determinar el impuesto diferido; reconoce el impuesto diferido en razón de la diferencia entre los importes en libros de los activos y pasivos en los estados financieros, no confronta la utilidad contable con la utilidad fiscal, y exige que los grupos económicos sean gravados obedeciendo a reajustes fiscales.

El Decreto 2649 de 1993, no le denomina impuesto sobre las ganancias, le denomina Impuesto Diferido, utiliza los créditos por el valor del efecto en el impuesto como resultado de diferencias temporales originadas por excesos de utilidad contable sobre la fiscal, y débitos por el valor de los traslados o amortización a la cuenta del impuesto por pagar; exige contabilizar como impuesto diferido por pagar, el efecto de las diferencias temporales que implica el pago de un menor impuesto en el año corriente, calculado a tasas actuales; categoriza el impuesto diferido como activo y pasivo, y no contempla su clasificación según la naturaleza de la partida originadora; no contempla la tasa de impuesto a aplicar para el cálculo del impuesto

diferido y contempla la tasa de impuesto corriente o la tasa futura; basa el impuesto de renta y complementario en las diferencias temporales y lo establece a partir del estado de resultados; confronta la base contable con la base fiscal, para conciliar las diferencias temporales y las diferencias definitivas; exige que cada empresa en Colombia sea gravada independientemente que los grupos económicos estén arrojando pérdidas.

El tercer objetivo específico, la realización del análisis para calcular el impuesto a las ganancias en la empresa ASKAT S.A.S en términos de la NIC 12 Impuesto a las Ganancias, aporta las siguientes conclusiones:

- En la empresa ASKAT S.A.S, ha habido un incremento del pasivo por impuesto diferido, es decir la diferencia temporaria se ha revertido, en periodos posteriores, y la sumatoria de las diferencias temporarias (imponibles y deducibles) generaron un pasivo por impuesto diferido igual a la diferencia temporaria que multiplicada por la tarifa de impuesto vigente, produjo un impuesto diferido saldo final de \$4.581.84, para el año 2017.
- La empresa declaró una pérdida fiscal incluyendo ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional (INCRNGO) y deducciones sin casualidad por \$490, siendo una pérdida fiscal compensable en el mismo valor, aceptando la autoridad tributaria la pérdida fiscal en \$440 millones de pesos, no dando lugar a ningún registro en el impuesto diferido, por no haberse afectado la diferencia temporaria ni tampoco la tarifa, siendo la misma deducción sin casualidad \$490, multiplicada a tarifa de impuesto del 34%, resultando un impuesto diferido de \$167 millones de pesos.
- Si la diferencia temporal se revierte en el año 2019, en el cual según la normatividad colombiana, ya no habrá sobretasa el impuesto corriente se calcularía con la tarifa aplicada de hoy, que sería 34% (25% más 9%), no habría impuesto diferido por este concepto, en el año 2019.
- Si se afronta el gasto depreciación se vinculan dos escenarios: el contable con el activo revaluado, que genera un superávit, y el fiscal sin revaluación; el gasto depreciación, se vincula en la base contable con el activo revaluado, que genera un superávit, y en el fiscal, sin revaluación, para dar cumplimiento a lo establecido en la NIC 16 Propiedad, Planta y Equipo, párrafo 41.
- Cuando la revaluación se realiza por el procedimiento de re expresión valor histórico, el costo histórico contable es sin revaluación, y en el fiscal, si es con revaluación, y al restarles la depreciación acumulada, se produce el valor en libros en lo contable, y el valor en libros en lo fiscal; el procedimiento por eliminación de la depreciación, el costo histórico en lo contable es el mismo valor en libros, y el costo histórico fiscal, es el mismo valor que se manejó en el procedimiento re expresión valor histórico; la diferencia en lo contable entre el costos histórico menos

la depreciación acumulada, es igual al valor en libros en lo contable, y la diferencia en lo fiscal, entre el costo histórico menos la depreciación acumulada, es igual al valor en libros en lo fiscal.

- Si el activo está totalmente depreciado y revaluado al final de la vida útil, el valor en libros es cero, debido a que la depreciación es igual al costo, y se maneja en este caso el superávit por revaluación y el pasivo por impuesto diferido; el saldo de estas cuentas al final es cero, como lo establece la (NIC 16 Propiedad, planta y equipo, párrafo 41, y el contra asiento de las cuentas Superávit por Revaluación y Pasivo por Impuesto Diferido, pasan directamente a la cuenta Ganancias Retenidas, siendo el superávit por revaluación de tipo débito o crédito.
- Cuando se vende un activo no depreciable y revaluado, se genera impuesto diferido por efecto de la revaluación, en la parte fiscal, de acuerdo al escenario de la tasa de impuesto impositiva en el momento de la disposición del activo a través de la venta, al costo histórico contable del activo, se resta la depreciación acumulada, se le suma el superávit por revaluación, y resulta el valor en libros contable; y al costo histórico fiscal del activo, se resta la depreciación acumulada, y se le suma el superávit por revaluación, y resulta el valor en libros fiscal; si el activo ha sido poseído menos de 2 años, se origina renta ordinaria, y no se origina ganancia ocasional, pero si el activo ha sido poseído mayor a 2 años, se origina renta ordinaria y ganancia ocasional, y teniendo en cuenta, las tarifas que se aplicaron 34% para el impuesto de renta y 10% para el impuesto de ganancia ocasional, la base de revaluación por ganancia ocasional más el pasivo por impuesto diferido, es igual a la revaluación neta; y la sumatoria de la base de revaluación por renta ordinaria más el pasivo por impuesto diferido es igual a la revaluación neta.
- Cuando se vende un activo depreciable con una tarifa de impuesto del 34% y el impuesto de ganancia ocasional es 10%, el impuesto diferido que se genera en el momento de la revaluación del activo es de la renta ordinaria y de la ganancia ocasional, poseído mayor o igual de 2 años; la sumatoria de la renta ordinaria (34%) más la sumatoria de la ganancia ocasional (10%) es igual al impuesto diferido.
- Si al finalizar la vida útil de un activo, la empresa decide venderlo porque está totalmente depreciado, entonces hay que tener en cuenta el reajuste fiscal, que no tiene que ver con la base para depreciar, ni contable ni fiscalmente, según el Estatuto Tributario, inciso 2º, artículo 68, pero el reajuste que se convierte en costo fiscal en el momento de la enajenación del activo, siendo una diferencia entre la base contable y fiscal del activo, tiene consecuencias fiscales en el momento de la venta, como lo indica el Estatuto Tributario, artículo 67; el Decreto 2202 de 2016, el reajuste fiscal para el año gravable 2016, es del 7,08%, en el momento de la venta del activo; por la presencia de los reajustes fiscales, la base gravable con respecto a la utilidad contable se disminuye en ese reajuste fiscal; cuando el reajuste fiscal

no es una diferencia temporaria, no da a lugar a impuesto diferido, y cuando el reajuste fiscal es una diferencia temporaria deducible, da a lugar a impuesto diferido.

BIBLIOGRAFÍA

BUONOCORE, Domingo. Diccionario de Bibliotecología. Segunda Edición, Buenos Aires, Argentina: Marymar. 1976, p, 229.

COLOMBIA. CONGRESO DE LA REPUBLICA. LEY 43 DE 1990. (13, diciembre, 1990). Por la cual se adiciona la Ley 145 de 1960, reglamentaria de la profesión de Contador Público. Bogotá: 1990.

COLOMBIA. CONSEJO TÉCNICO DE LA CONTADURÍA PÚBLICA. Concepto 269. (12, junio, 2014). Por el cual responde la premisa de no adoptar la NIIF. Bogotá D.C.: El Consejo, 2014. 1 p.

COLOMBIA. MINISTERIO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO. DECRETO 2649. (29, diciembre, 1993). Por el cual se reglamenta la Contabilidad en General y se expiden los principios o normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia. Cartagena de indias. El Ministerio. 1993.

COLOMBIA. MINISTERIO DE JUSTICIA. Decreto 410 (27, marzo, 1971). Por el cual se expide el código de comercio. Bogotá D.E.: El Ministerio, 1971. Art25.

CONSEJO DE NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD (IASB). Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) para Pequeñas y Medianas Entidades (PYMES). ISBN para esta parte: 978-1-907026-35-5. London EC4M 6XH. 2009. 186p.

DECRETO 2649 DE 1993, Artículo 78, Impuesto por Pagar.

Disponible en internet: Biblioteca Universidad de Alcalá. (2016). Obtenido de <http://www3.uah.es/bibliotecaformacion/BPOL/FUENTESDEINFORMACION/index.html>

Estatuto Tributario de los Impuestos Administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales, Decreto 624 del 30 de marzo de 1989.

GARCÍA Restrepo., Javier E. Impuesto Diferido. Bogotá Colombia: Ecoe Ediciones Ltda., 2017, 273p.

LASSO, J. ASKAT S.A.S 2016. Obtenido de <http://www.askat.com.co>.

MEJÍA ATEHORTÚA, Diana Vanessa; ORTIZ BOTERO, Paula Andrea y ROLDÁN HIGUITA, Yuri Tatiana. Efectos de la Implementación de la NIC 38 (Activos Intangibles), en la Determinación de la Base Fiscal Del impuesto de Renta, en Colombia. En: Adversia. 2011. vol. 14, p. 2-21.

MERRIAM, Sharan B. Qualitative Research and Case Study Applications in Education. 2nd. ed. Jossey-Bass Inc. 1998. p, 26-43. Disponible en internet: Biblioteca Universidad de Alcalá. (2016). Obtenido de <http://www.uah.es/es/>.

MORALES, W. (28 de 10 de 2015). Gerencie.com. Obtenido de <http://www.gerencie.com/terminos-y-conceptos-en-el-impuesto-a-las-ganancias.html>.

Norma Internacional de Contabilidad 12, Impuesto a las Ganancias (NIC 12).

Norma Internacional de Contabilidad 16, Propiedad, Planta y Equipo (NIC 16).

PALACIOS, Adalberto y BARRETO, Andrés. Implementación NIC 16 Propiedad, Planta y Equipo. En: Apuntes Contables. 2014. no. 17, p. 37-57.

RODRÍGUEZ GUZMÁN, Diana Catherine. Cómo Afectará la Aplicación de las Normas Internacionales De Contabilidad a las Pymes En Colombia. En: Apuntes Contables. 2014. no. 17, 59-110.

TUA PEREDA, Jorge. El Marco conceptual para la información financiera. Monografía. Catedrático de la Universidad Autónoma de Madrid. 126 p.

URIBE MEDINA, Luis Raúl. Enfoque a las Normas Internacionales de Contabilidad en Colombia NIIFs. Bogotá DC. Grupo Editorial Nueva Legislación Ltda. 2001.

ANEXO

Anexo 1. Estados Financieros de la Empresa ASKAT S.A.S, Santander de Quilichao. Estado de Pérdidas y Ganancias, y Balance General.

ESTADO DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS

ASKAT S.A.S																	
P Y G																	
\$ MILLONES																	
	AÑO 2017												ACUMULADO		VARIACIÓN		
\$MILLONES	ENE	FEB	MAR	ABR	MAY	JUN	JUL	AGO.	SEP	OCT	NOV	DIC	TOTAL	PPTO	REAL	17/PPTO	17/10
													2017	2017	2016		
VENTA DE PRODUCTOS PROPIOS	1.465	1.367	1.631	1.769	1.767	1.917	1.684	1.915	1.857	1.814	1.606	1.159	19.952	22.958	14.778	-13%	35%
VENTA DE PRODUCTOS DE TERCEROS	36	42	41	33	53	31	33	66	91	61	70	29	584	545	398	7%	47%
VENTA OTROS PRODUCTOS	-	0	-	-	-								0	0	7	NA	NA
TRANSPORTE	195	176	279	292	243	256	237	242	261	231	198	144	2.753	2.817	1.949	-2%	41%
TOTAL VENTAS	1.695	1.585	1.951	2.094	2.063	2.203	1.955	2.223	2.209	2.106	1.874	1.332	23.289	26.320	17.131	-12%	37%
COSTOS VARIABLES	482	400	504	461	590	619	703	636	648	651	669	562	6.924	6.527	5.222	6%	33%
COMPRA OTROS PRODUCTOS	30	39	36	29	47	28	29	62	83	57	65	20	524	490	365	7%	44%
CAMBIO EN PROCESO (FAV)/DESAFV	2	160	109	352	38	39	-33	-8	20	-50	-143	-233	252	586	-345	-57%	173%
MARGEN DE CONTRIBUCIÓN	1.181	986	1.302	1.252	1.388	1.517	1.256	1.534	1.458	1.448	1.283	983	15.588	18.716	11.890	-17%	31%
%	70%	62%	67%	60%	67%	69%	64%	69%	66%	69%	68%	74%	67%	71%	69%	-6%	-4%
COSTOS FIJOS OPERACIÓN	995	997	1.076	1.064	1.096	1.152	1.196	1.286	1.210	1.066	1.151	1.266	13.556	12.993	11.874	4%	14%
TRANSPORTE	206	179	227	298	287	288	250	243	253	230	202	141	2.803	2.813	2.012	0%	39%
TOTAL	1.200	1.176	1.303	1.362	1.383	1.440	1.446	1.529	1.464	1.296	1.353	1.408	16.359	15.806	13.885	3%	18%
UTILIDAD OPERACIONAL	-19	-189	-1	-110	5	78	-190	4	-6	152	-70	-425	-770	2.910	-1.995	-126%	-61%
GASTOS FINANCIEROS	120	115	150	101	133	158	160	181	189	163	214	214	1.897	1.599	1.885	19%	1%

OTROS INGRESOS Y/O EGRESOS FAV/(DESAFV)	2	1	-1	-8	1	-13	-12	12	6	3	6	45	44	6	490	674%	-91%
PERDIDA ANTES DE IMPTOS	-137	-303	-152	-218	-127	-93	-362	-164	-189	-7	-278	-594	-2.624	1.316	-3.391	-299%	-23%
PROVISIÓN DE IMPUESTOS	0	0	0	0	0	0	0	0	0	-	-	-	0	0	0	N/A	N/A
PERDIDA DESPUÉS DE IMPTOS	-137	-303	-152	-218	-127	-93	-362	-164	-189	-7	-278	-594	-2.624	1.316	-3.391	-299%	-23%
PRODUCCIÓN (TON)	9.310	6.843	8.622	7.708	10.458	10.713	9.599	10.438	10.228	10.822	9.379	8.150	112.270	130.434	99.046	-14%	13%
DESPACHOS PROPIOS (TON)	8.521	8.172	9.345	10.003	10.008	10.943	9.444	10.070	9.811	9.504	8.464	6.718	111.004	133.432	94.479	-17%	17%
DESPACHOS TERCEROS(TON)	111	139	133	100	170	96	109	331	414	277	289	87	2.256	2.281	1.568	-1%	44%

Fuente: Empresa ASKAT S.A.S, Santander der de Quilichao.

BALANCE GENERAL

ASKAT S.A.S															
BALANCE GENERAL															
\$ MILLONES															
	2016	2017												MISMO MES	
\$MILLONES	DIC	ENE	FEB	MAR	ABR	MAY	JUN	JUL	AGO.	SEP	OCT	NOV	DIC	PPTO	REAL
	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	2017	2016
DISPONIBLE	21	116	92	4	26	402	166	21	37	190	74	77	129	283	33
C X COBRAR CLIENTES	1.009	1.243	1.348	1.527	1.382	1.444	1.546	1.489	1.182	1.071	933	751	219	1.595	1.013
C X COBRAR OTRAS	996	1.018	1.083	1.254	1.019	1.111	1.160	1.453	1.354	1.439	1.010	1.172	1.062	1.291	961
INVENTARIOS	2.359	2.372	2.226	2.402	2.129	2.325	2.698	2.798	2.799	2.810	2.885	2.827	2.983	1.975	2.359
ACTIVOS FIJOS	18.811	18.749	18.698	18.543	18.427	18.337	19.378	19.254	19.620	19.499	19.541	19.309	19.389	17.198	18.857
OTROS ACTIVOS	575	553	596	748	723	561	578	545	566	462	369	317	241	578	578
VALORIZACIONES	32.747	32.747	32.747	32.747	32.747	32.747	32.747	32.747	32.747	32.747	32.747	32.747	32.747	28.841	32.747
ACTIVOS	56.519	56.797	56.790	57.225	56.454	56.928	58.274	58.307	58.305	58.219	57.558	57.199	56.770	51.761	56.549
DEUDA FINAN. (Plazo)	715	715	715	813	744	643	643	1.157	671	609	562	872	2.604		
DEUDA FINAN. (Plazo)	8.563	8.549	8.557	8.546	8.528	8.531	8.517	8.485	8.492	8.484	8.486	8.411	6.461		
TOTAL DEUDA FINAN.	9.278	9.265	9.273	9.359	9.272	9.174	9.160	9.642	9.163	9.092	9.048	9.283	9.065	8.798	9.379
INT. FINANC X PAGAR	474	544	540	564	463	214	181	126	173	124	101	80	17	20	427
CUENTAS POR PAGAR	5.243	5.314	5.615	5.981	5.583	5.619	6.209	4.426	4.842	4.768	4.635	4.178	4.510	4.370	5.029
IMPTOS POR PAGAR	1.194	1.260	1.317	1.370	1.348	1.314	953	971	1.046	989	554	535	525	278	1.158
TOTAL CUENTAS POR PAGAR	6.436	6.574	6.932	7.351	6.932	6.933	7.162	5.397	5.889	5.757	5.189	4.713	5.035	4.648	6.187
C X P VINCULADOS	12.446	12.482	12.517	12.555	12.590	13.608	14.971	16.541	16.603	16.905	16.939	16.972	17.280	12.776	12.445
C X P TRABAJADORES	413	600	500	520	536	467	362	525	566	618	567	715	529	414	414
PASIVOS	29.048	29.465	29.761	30.349	29.793	30.397	31.836	32.231	32.395	32.497	31.844	31.763	31.926	26.656	28.852
PATRIMONIO	27.471	27.331	27.028	26.876	26.660	26.531	26.438	26.076	25.911	25.722	25.715	25.436	24.844	25.105	27.697
PASIVO MAS PATRIMONIO	56.519	56.797	56.789	57.225	56.453	56.928	58.273	58.307	58.306	58.219	57.558	57.199	56.770	51.761	56.549

Fuente: Empresa ASKAT S.A.S, Santander der de Quilichao.

