

Elementos y cambios en el registro del impuesto diferido con las últimas reformas
tributarias en Colombia
Informe final

Stiven Andrés Aguiar Cruz, ID 000498597
Oscar Antonio frade Tiboche, ID 000496984
Paola Andrea Torres Balcázar, ID 000327840

Corporación Universitaria Minuto de Dios, UNIMINUTO.
2019

Elementos y cambios en el registro del impuesto diferido con las últimas reformas
tributarias en Colombia
Informe final

Stiven Andrés Aguiar Cruz, ID 000498597
Oscar Antonio frade Tiboche, ID 000496984
Paola Andrea Torres Balcázar, ID 000327840

Eugenio Osorio García, Asesor

Corporación Universitaria Minuto de Dios, UNIMINUTO.
Villavicencio (M), 2019

Contenido

Título.....	1
Línea de investigación.....	1
Introducción.....	2
Resumen ejecutivo.....	3
Problema.....	4
Planteamiento del problema.....	4
Formulación del problema.....	5
Objetivos.....	6
Objetivo general.....	6
Objetivos específicos.....	6
Justificación e Impacto Central.....	7
Marco Referencial y antecedentes.....	9
Marco Teórico.....	9
¿Qué son las NIIF?.....	9
¿Qué clases de NIIF hay?.....	10
¿Cómo se estableció la aplicación de las NIIF en Colombia?.....	10
Clasificación de las empresas para la aplicación de las NIIF/IFRS y de la NIF.....	11
Las PYMES en Colombia.....	13
Las diferencias temporarias y el impuesto diferido.....	15
Impuesto a las ganancias: impuesto corriente e impuesto diferido.....	16
Importancia del cálculo del impuesto diferido.....	17
Impuesto diferido en las PYMES.....	17
Marco conceptual.....	18
Marco legal.....	25
Marco institucional.....	29
Marco geográfico.....	31
Colombia.....	31
Metodología.....	35

Tipo de investigación.....	35
Población y muestra.....	35
Técnicas de recolección de información.....	36
Procedimientos	36
Análisis de resultados	38
Planteamientos esquemáticos de los cambios dados en el impuesto diferido con las últimas actualizaciones de las normas internacionales de información financiera (NIIF).....	38
Presentación de las modificaciones que se han dado con las últimas reformas tributarias y su incidencia en el impuesto diferido.....	42
Explicación didáctica de los principales casos en que se reconoce y revela el impuesto diferido en Colombia.....	46
Conclusiones	78
Recomendaciones.....	79
Bibliografía	80

Lista de Figuras

	Pág.
Figura 1. Bondades de las NIIF.....	9
Figura 2. Cronograma de aplicación NIIF plenas	11
Figura 3. Cronograma de aplicación NIIF para PYMES	11
Figura 4. Datos estadísticos de las PYMES en Colombia (1).....	13
Figura 5. Datos estadísticos de las PYMES en Colombia (2).....	14
Figura 6. Tratamiento de las diferencias temporarias con el impuesto diferido	15
Figura 7. Requerimientos técnicos empresas Grupo 2	29
Figura 8. Mapa político de Colombia.....	33
Figura 9. Origen del problema sobre el impuesto a las ganancias	38
Figura 10. Método para definir el impuesto diferido como activo o como pasivo	41
Figura 11. Sinopsis general del impuesto diferido.....	41

Lista de Tablas

	Pág.
Tabla 1. Clasificación de las empresas en grupos de convergencia	12
Tabla 2. Diferencias temporarias que dan lugar al impuesto diferido.....	40
Tabla 3. Resumen impuesto diferido por transacciones.....	76
Tabla 4, Impuestos diferidos provenientes de diferencias temporarias.....	77

Lista de Tablas

	Pág.
Anexo 1. Artículo de reflexión PWC Chile sobre el impuesto diferido	86
Anexo 2. Aparte del artículo 67 del Decreto 2649 de 1993.....	88
Anexo 3. Aparte del artículo 79 del Decreto 2649 de 1993.....	89

Título

ELEMENTOS Y CAMBIOS EN EL REGISTRO DEL IMPUESTO DIFERIDO CON
LAS ÚLTIMAS REFORMAS TRIBUTARIAS EN COLOMBIA

Línea de investigación

Al revisar las líneas de investigación estipuladas por la Corporación Universitaria Minuto de Dios, UNIMINUTO, este Trabajo de grado se enmarca con la línea “Gestión social, participación y desarrollo comunitario”.

Introducción

Al presentarse la necesidad que hay por parte de empresarios y de contadores públicos en ejercicio, en las empresas grandes o en las PYMES, de reconocer certeramente las situaciones que dan origen al impuesto diferido, se hizo necesario documentar con la normatividad internacional y con la normatividad nacional todo lo pertinente a las situaciones que lo generan, y a su vez analizar y explicar la naturaleza del mismo y su incidencia en las declaraciones tributarias sobre el impuesto corriente.

Hubo la necesidad de hacer una selección de fuentes bibliográficas que versan sobre el impuesto diferido, se consultó los cambios de forma y de fondo que se dieron con las dos últimas reformas tributarias y se hicieron precisiones sobre la el reconocimiento y revelación de los hechos generadores del impuesto diferido, bien sea deducible o imponible.

Se planteó así el poder contrastar la evolución en la normatividad colombiana a nivel tributaria con los estándares internacionales de información financiera en lo referente al impuesto diferido y su registro, estableciendo para ello el cumplimiento de tres pasos específicos, como lo son el plantear los cambios dados en el impuesto diferido con las últimas actualizaciones de las normas internacionales de información financiera (NIIF), el presentar las modificaciones que se han dado con las últimas reformas tributarias y su incidencia en el impuesto diferido, y el poder explicar los principales casos en que se reconoce y revela el impuesto diferido en Colombia.

Se espera aportar con este trabajo al conocimiento y su aprehensión.

Resumen ejecutivo

El trabajo que se realizó fue de carácter explicativo, pues desde la documentación sobre la normatividad internacional que sobre información financiera existe en la actualidad y sobre la normatividad tributaria vigente, se construyó todo un marco referencial, que sirve de consulta, y con los cuales se quiere poder plantear todos los cambios dados en el impuesto diferido con las últimas actualizaciones de las normas internacionales de información financiera (NIIF), presentar las modificaciones que se han dado con las últimas reformas tributarias y su incidencia en el impuesto diferido y, finalmente, se pueda lograr explicar ampliamente los principales casos en que se reconoce y revela el impuesto diferido en Colombia con situación generadas por transacciones cotidianas y que son las que más necesitan explicación para aplicación correcta del impuesto diferido, muy acorde con la normatividad tributaria actua..

Problema

Planteamiento del problema

En muchos medios al comienzo de esta década se decía que las NIIF/IFRS llegaron para quedarse y razón tenían. Pero, pese a la obligatoriedad, no todos los contadores públicos en Colombia no asumieron el reto que se les avecinaba, muchos participaron en capacitaciones teóricas en Diplomados, Especializaciones, Seminarios, etc., que adolecían de un alto componente práctico, lo que cual se reflejaba en las múltiples vacilaciones a la hora de aplicar los estándares internacionales y de armonizarlos con las normas tributarias.

Esto último sucedía porque en las empresas primaba un interés por responder a los requerimientos de tipo fiscal que se generaban con cada reforma tributaria, de tal manera que lo contable se adecuaba a la exigencia de los impuestos existentes, olvidando que lo reglamentado a nivel internacional primaba sobre la norma local y que si se emitían normas debían guardar una consecuente consonancia. Solo hasta la reforma tributaria promulgada con el gobierno del expresidente Santos Calderón, dada con la Ley 1819 de 2016, fue que empezó a darse cierta armonía de lo tributario con lo fiscal en Colombia.

Entonces, el desinterés por las NIIF/IFRS, por capacitarse para estar a la altura de las circunstancias, el actualizarse muy poco de acuerdo a los requerimientos de la normatividad internacional en cuanto a lo financiero y de solo responder a lo tributario, hizo que se generara una situación de incertidumbre en la aplicación fiable de las especificaciones de cada uno de los estándares plenos o de cada una de las secciones del estándar para PYMES.

Este conglomerado de dudas a la hora de aplicar las NIIF/IFRS, dados por esa crisis paradigmática, generó y sigue causando imprecisiones en el registro de los hechos económicos y financieros de las empresas, y entre los tantos inconvenientes ocasionados son los frecuentes errores en el manejo de las diferencias temporarias (muy relevantes) y en el cálculo del impuesto diferido, tanto activo como pasivo.

Cabe decir que el impuesto diferido no es cosa de esta década, en la normatividad contable local (COLGAAP), y se retoman las palabras del editorial que recuerda que en la aplicación del mismo “revela su contabilización es el efecto temporario de los impuestos “de siempre” y “el hecho de que se posponga un compromiso fiscal no implica que la obligación no existe.” (Larepublica.co, 2018)

Formulación del problema.

De acuerdo a lo anterior, ¿es posible que al contrastar la evolución en la normatividad colombiana a nivel tributaria con los estándares internacionales de información financiera se puedan superar las falencias de aplicación en lo referente al impuesto diferido y su registro en las empresas?

Objetivos

Objetivo general

Contrastar la evolución en la normatividad colombiana a nivel tributaria con los estándares internacionales de información financiera en lo referente al impuesto diferido y su registro

Objetivos específicos

Plantear los cambios dados en el impuesto diferido con las últimas actualizaciones de las normas internacionales de información financiera (NIIF)

Presentar las modificaciones que se han dado con las últimas reformas tributarias y su incidencia en el impuesto diferido

Explicar los principales casos en que se reconoce y revela el impuesto diferido en Colombia.

Justificación e Impacto Central

Con la aplicación de las NIIF/IFRS, para algunos, “la situación de las empresas pasó del cielo al infierno”, pero esto visto positivamente hizo que las organizaciones modificaran “la valuación contable de sus activos y pasivos”, procurando que se emitieran los estados financieros más pegados a la realidad, “más sinceros”. (Larepublica.co, 2018)

Por todos es sabido es que en las empresas con el proceso de convergencia e implementación de las NIIF/IFRS debieron aplicar los “nuevos métodos de medición y las cuentas fueron sometidas a un criterio más agudo para su reconocimiento y clasificación”, con lo que se reportaba la misma información que se tenía con la predominancia del lenguaje financiero, un nuevo formato que ya debe ser de la cotidianidad en el registro y es el insumo principal “para el diagnóstico, control, planeación y la toma de decisiones” y permiten “generar y mantener la confianza de quienes deciden apoyar los proyectos empresariales.” (Larepublica.co, 2018)

Cabe decir que los propietarios y empresarios han ampliado su “mentalidad gerencial”, pues son conscientes que ahora, más que información contable, lo que se genera es información financiera y que deben “comprender los impactos derivados de la dinámica del impuesto diferido, obligando a los responsables a entender al detalle el concepto, sus inductores y variaciones.” (Larepublica.co, 2018)

Lo anterior no debe ser el lenguaje de unos cuantos “gurús” o “iluminados”, sino que debe ser entendida y comprendida no solo en las esferas gerenciales, sino también por los demás niveles jerárquicos de la empresa, para que se cumpla con los requisitos que tiene la información financiera que se genera por la aplicación de los estándares internacionales.

Con este trabajo de grado se pretende contrastar la evolución en la normatividad colombiana a nivel tributaria con los estándares internacionales de información financiera en lo referente al impuesto diferido y su registro, para lo cual se planteará los cambios dados en el impuesto diferido con las últimas actualizaciones de las normas internacionales de información financiera, se presentará las modificaciones que se han dado con las últimas reformas tributarias y su incidencia en el impuesto diferido y se explicará los principales casos en que se reconoce y revela el impuesto diferido en Colombia.

Marco Referencial y antecedentes

Marco Teórico

¿Qué son las NIIF?

La palabra NIIF es la sigla de las Normas Internacionales de Información Financiera (en inglés es IFRS) son los estándares internacionales que “buscan la generación de Estados Financieros con información clara, contundente, transparente y de alta calidad” (Figura 1), lo cual a la empresa le “permiten identificar, medir, clasificar, analizar e interpretar la información financiera.” (Universidad del Rosario, 2017)

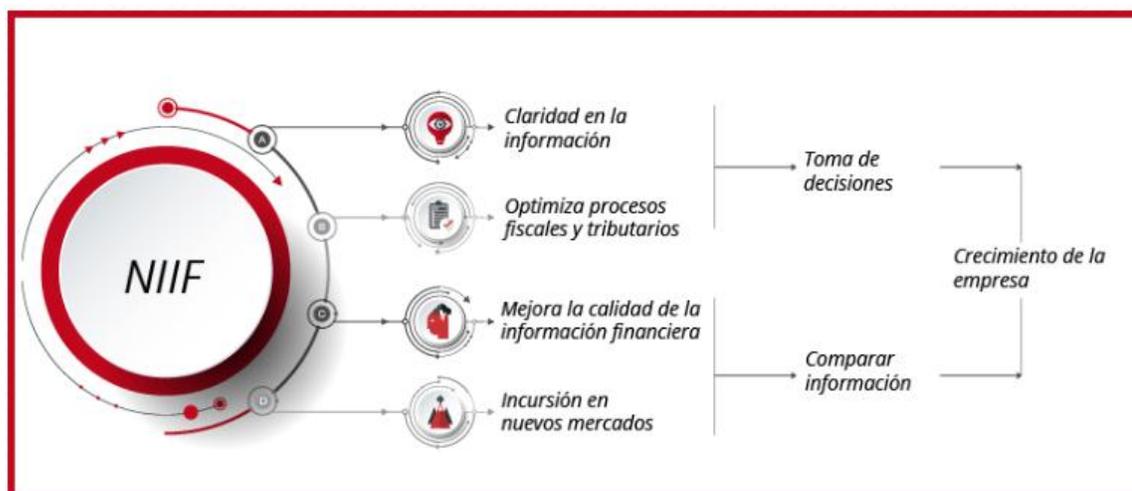


Figura 1. Bondades de las NIIF

Fuente: (Universidad del Rosario, 2017)

La aplicación de este tipo de reglamento estándar a nivel internacional ...abrirá el mercado para el fortalecimiento de la inversión extranjera, alcanzando los requerimientos necesarios para ingresar a la ODEC. Al simplificar el régimen tributario y unificar los estándares para presentar la información contable, las empresas tendrán la oportunidad de incursionar en nuevos mercados con facilidad. (Universidad del Rosario, 2017)

¿Qué clases de NIIF hay?

Hay dos clases de normas internacionales de información financiera (NIIF/IFRS) emitidas por la IASB: Las NIIF Plenas y las NIIF para PYMES.

Las primeras también llamadas NIIF Completas

...van dirigidas a un pequeño grupo de usuarios entre los que se encuentran los grandes emisores de acciones y de títulos valores; esta normatividad está diseñada específicamente para entes económicos cuya complejidad de transacciones requieren un estándar profundo y riguroso que garantice la transparencia y control de sus operaciones. (Actualicese.com, 2014)

Las últimas son un solo estándar “que está construido en un lenguaje mucho más sencillo y simplificado que el texto de las NIIF Plenas y es una sola norma dividida en 35 secciones.” (Actualicese.com, 2014)

¿Cómo se estableció la aplicación de las NIIF en Colombia?

En Colombia se establecieron tres grupos para el proceso de convergencia a NIIF: el Grupo 1 y el Grupo 2 aplican las NIIF plenas y la NIIF para PYMES respectivamente, y el Grupo

3 aplica un estándar nacional adaptado al que se llamó NIF para Microempresas o Contabilidad simplificada.

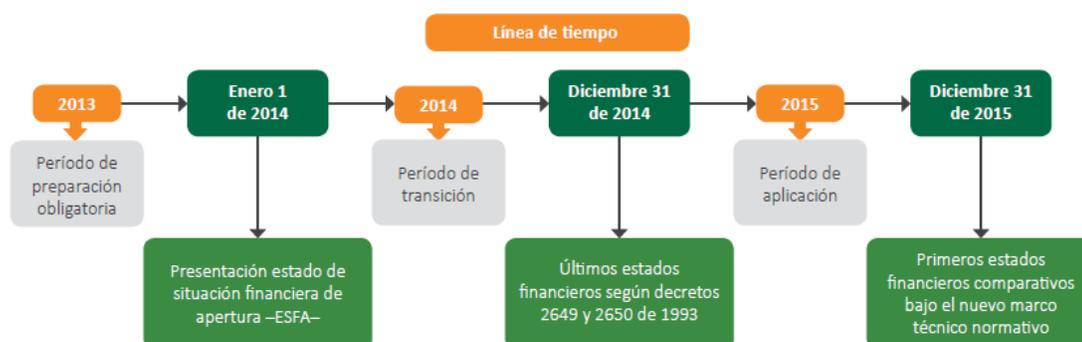


Figura 2. Cronograma de aplicación NIIF plenas

Fuente: (Actualicese.com, 2018)

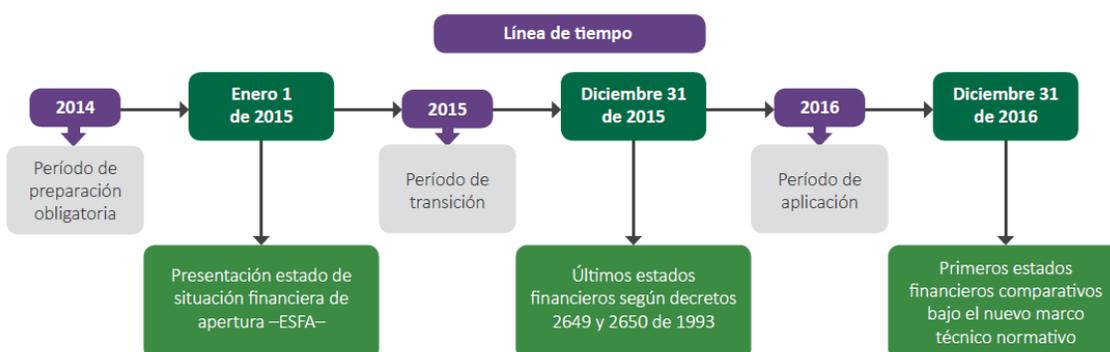


Figura 3. Cronograma de aplicación NIIF para PYMES

Fuente: (Actualicese.com, 2018)

Clasificación de las empresas para la aplicación de las NIIF/IFRS y de la NIF

En la Tabla 1 se presente como se dispuso en Colombia las empresas para el proceso de convergencia y aplicación de las NIIF

Tabla 1. Clasificación de las empresas en grupos de convergencia

Grupo	Descripción	Condiciones
1	<p>Emisores de valores y entidades de interés público, quienes aplicarán el Estándar Pleno. Artículo 1.1.1.1 del DUR 2420 de 2015.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Grandes empresas: Activos superiores a 30.000 SMMLV o más de 200 empleados. • Cotizantes en bolsa. • Obligados a rendición pública de cuentas. • Realizadores de importaciones o exportaciones superiores al 50 % de sus operaciones. • Es matriz o subordinada de empresa nacional o extranjera que aplica el Estándar pleno. • Realiza negocio o control conjunto con empresa extranjera que aplica el Estándar Pleno.
2	<p>Empresas de tamaño grande y mediano que no sean emisores de valores, ni entidades de interés público, y sean preparadores de información financiera según el Estándar para Pymes. Artículo 1.1.2.1 del DUR 2420 de 2015</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Las empresas que no cumplan los requisitos para pertenecer al Grupo 1 o al 3.
3	<p>Pequeñas microempresas, a quienes se les autorizará la emisión de Estados Financieros y revelaciones abreviados. Capítulo 1 del anexo 3 del DUR 2420 de 2015 y artículo 499 del ET, modificado por el artículo 195 de la Ley 1819 de 2016.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Activos inferiores a 500 SMMLV. • Ingresos inferiores a 6.000 SMMLV. • Planta de personal inferior a 10 trabajadores. <p>También pertenecen a este grupo, las personas naturales y las entidades formalizadas o en proceso de formalización que cumplan con la totalidad de los requisitos señalados en el artículo 499 del ET, como se indica a continuación:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Ingresos brutos inferiores 3.500 UVT. • Contratos individuales inferiores a 3.500 UVT.

	<ul style="list-style-type: none"> • Consignaciones Bancarias inferiores a 3.500 UVT. • Sólo un establecimiento de comercio. • No ejerce actividades bajo franquicia.
--	--

Fuente: (Actualcese.com, 2015)

Las PYMES en Colombia

Según datos del Ministerio Comercio, Industria y Turismo, desde hace unos cinco años, “las micro, pequeñas y medianas empresas responden por 80,8% del empleo del país”. (Dinero.com, 2016)

Hace algunos años se contemplaron algunos datos estadísticos que se siguen manteniendo en casi iguales nominaciones (Figura 3 y Figura 4)



Figura 4. Datos estadísticos de las PYMES en Colombia (1)

Fuente: (Elnuevodiario.com, 2013)



Figura 5. Datos estadísticos de las PYMES en Colombia (2)

Fuente: (Elnuevodiario.com, 2013)

El portal web elempleo.com confirman y ratifican los datos del Ministerio “...las micro, pequeñas y medianas empresas, mipymes, representan el 99.9% de los establecimientos productivos, contribuyen con el 80% del empleo en el país y aportan el 40% del Producto Interno Bruto nacional.” (Elempleo.com, 2018)

El centro de estudios de la ANIF al emitir su reporte del presente año

... encontró que las expectativas más positivas para este 2019, sobre la situación económica general, estuvieron dadas en los subsectores de productos textiles, maquinaria y equipo y otros productos minerales no metálicos.

En contraste, las más moderadas se reportaron en los de cuero, calzado y marroquinería; productos metálicos; muebles y otras industrias manufactureras; y productos de caucho y de plástico. (Portafolio.co, 2019)

Las diferencias temporarias y el impuesto diferido

Las diferencias temporarias se enuncian como “las diferencias que existen o se crean entre los importes en libros (*saldos contables*) y las bases fiscales (*valores declaración de renta*).” Los valores que se han llevado a los libros conforme a las NIIF, a las políticas contables documentadas y a las bases fiscales (normas dadas en las últimas reformas tributarias) (AprendeNIIF.com, 2017)

En la Figura 6 se pueden apreciar claramente lo que generan las diferencias temporarias en relación al impuesto diferido

COMPARABILIDAD	RECONOCIMIENTO
En el Activo cuando:	Se debe reconocer:
Importe en Libros > A la base Fiscal	Pasivo por Impuesto diferido
Importe en Libros < A la base Fiscal	Activo por impuesto diferido
En el Pasivo cuando:	Se debe reconocer:
Importe en Libros > A la base Fiscal	Activo por impuesto diferido
Importe en Libros < A la base Fiscal	Pasivo por Impuesto diferido
Si no es Activo, Ni Pasivo cuando:	Se debe reconocer:
Base Fiscal ≠ cero; el importe de la base fiscal está disponible como deducción fiscal en el futuro.	Activo por impuesto diferido
Base Fiscal ≠ cero; el importe de la base fiscal está disponible será un resultado fiscal en el futuro.	Pasivo por Impuesto diferido

Figura 6. Tratamiento de las diferencias temporarias con el impuesto diferido

Fuente: (AprendeNIIF.com, 2017)

Ahora bien, de acuerdo el párrafo 29.14 de la NIIF para PYMES, las diferencias temporarias surgen cuando:

- (a) “Existe una diferencia entre los importes en libros y las bases fiscales en el reconocimiento inicial de los activos y pasivos.”
- (b) “Existe una diferencia entre el importe en libros y la base fiscal que surge tras el reconocimiento inicial porque el ingreso o gasto se reconoce en el resultado integral o en el patrimonio de un periodo sobre el que se informa, pero se reconoce en ganancias fiscales en otro periodo diferente. Estas diferencias son conocidas como diferencias temporales.”
- (c) “La base fiscal de un activo o pasivo cambia y el cambio no se reconocerá en el importe en libros del activo o pasivo de ningún periodo.” (International Accounting Standards Boards, IASB, 2016)

Impuesto a las ganancias: impuesto corriente e impuesto diferido

El impuesto a las ganancias consta de dos elementos, en cualquier parte del mundo: el impuesto corriente y el impuesto diferido.

El primero, el impuesto corriente, en Colombia se identifica dentro de la normatividad fiscal como el impuesto de renta y complementarios, y “es el impuesto a pagar (o a recuperar) derivado de las ganancias (o pérdidas) fiscales del período actual y anteriores”, y “el impuesto a cargo en la declaración de renta, o el respectivo saldo a favor, cuando sea el caso”. (Actualicese.com, 2018)

El segundo elemento, el impuesto diferido “representa las consecuencias fiscales actuales y futuras derivadas de transacciones, en las cuales una entidad realiza sus activos o liquida sus pasivos al valor reconocido en los estados financieros.” (Actualicese.com, 2018)

Importancia del cálculo del impuesto diferido

Teniendo en cuenta la NIIF para PYMES en su párrafo 3.3 se establece que los estados financieros que incluyan una declaración explícita y sin reservas sobre el cumplimiento de la norma, deben cumplirla a cabalidad. Así pues, la empresa debe observar los lineamientos normativos, incluyendo del reconocimiento y la medición del impuesto diferido, más aún que en el estándar internacional en la sección 29 en el párrafo 29.8 dice que:

Una entidad reconocerá un activo o pasivo por impuestos diferidos por el impuesto por recuperar o pagar en períodos futuros como resultado de transacciones o sucesos pasados. Este impuesto surge de la diferencia entre los importes en libros de los activos y pasivos de la entidad en el estado de situación financiera y los importes atribuidos a los mismos por parte de las autoridades fiscales (estas diferencias se denominan “diferencias temporarias”), y la compensación de pérdidas o créditos fiscales no utilizados hasta el momento procedentes de períodos anteriores”. (Actualicese.com, 2018)

Impuesto diferido en las PYMES

En la Norma internacional de Información financiera para las pequeñas y medianas entidades (NIIF para PYMES) en el literal “h” del párrafo 35.10 hace referencia al impuesto diferido, en donde menciona que puede haber exención de esta figura para las nuevas PYMES, pero según lo precisa el Instituto Nacional de contadores públicos (INCP) las demás si deben ...realizar su mejor esfuerzo para respetar los criterios de la norma y reconocer los activos y pasivos diferidos respectivos. El costo o esfuerzo desproporcionado mencionado en el párrafo transcrito solo se justifica en función de la complejidad de producir u obtener la información y no se justifica por el desconocimiento técnico de la entidad, por lo cual el hecho de que el tema en sí mismo sea complejo no es una razón para argumentar el uso

del concepto de costo o esfuerzo desproporcionado. Por consiguiente, consideramos que la gran mayoría de empresas debe calcular el impuesto diferido y no pueden hacer uso de la exención. (Instituto Nacional de Contadores Públicos (INCP), 2016)

Marco conceptual

Acreedor

La parte de una operación de crédito que vende un servicio o mercancía y obtiene una partida por cobrar. (Mujeresdeempresa.com, 2016)

Activos

Conjunto de bienes y derechos que posee la empresa y que se espera produzcan beneficios. Un activo es un recurso económico propiedad de la empresa. (Mujeresdeempresa.com, 2016)

Activos financieros deteriorados

Un activo financiero se considera deteriorado y, por tanto, se corrige su valor en libros para reflejar el efecto de dicho deterioro, cuando existe una evidencia objetiva de que se han producido eventos que dan lugar a: a) En el caso de instrumentos de deuda (créditos y valores representativos de deuda), un impacto negativo en los flujos de efectivo futuros que se estimaron en el momento de formalizarse la transacción. b) En el caso de instrumentos de capital, que no pueda recuperarse su valor en libros. (Bbva.com, 2017)

Asiento

Anotación, inscripción en un libro, registro, cuenta, etc. (Mujeresdeempresa.com, 2016)

Asientos de cierre

Asientos de diario que se hacen al final del período con el fin de cerrar las cuentas temporales (ingresos, gastos y retiros) y transferir los saldos a la cuenta de capital del propietario. (Mujeresdeempresa.com, 2016)

Cartera de negociación (activo y pasivo)

Activos y pasivos financieros adquiridos con el objetivo de beneficiarse a corto plazo de sus variaciones de valor.

También incluyen los derivados financieros que no se consideran de cobertura contable y, en el caso de la cartera de negociación acreedora, los pasivos financieros originados por la venta en firme de activos financieros adquiridos temporalmente o recibidos en préstamo (“posiciones cortas de valores”). (Bbva.com, 2017)

Centro de costo

Es una unidad o subdivisión mínima en el proceso de registro contable en la cual se acumulan los gastos en la actividad productiva de la empresa a los fines de facilitar la medición de los recursos utilizados y los resultados económicos obtenidos. La determinación de los centros de costo debe hacerse centrando la atención en los objetivos a lograr con la información que ellos proporcionan, como base para la toma de decisiones, por lo cual debe tratarse siempre que sea posible que se correspondan con un área de responsabilidad claramente delimitada.

(Mujeresdeempresa.com, 2016)

Ciclo contable

La secuencia de procedimientos contables aplicados al registro, clasificación y resumen de la información contable. El ciclo comienza con el surgimiento de las transacciones comerciales y concluye con la preparación de los estados financieros. La secuencia de procedimientos contables, incluyen el registro de las transacciones en el diario, la mayorización, la preparación de una hoja de trabajo y Estados Financieros, el ajuste y cierre de las cuentas y la preparación del Balance de Comprobación después del cierre. En resumen, es el proceso mediante el cual los contadores elaboran los estados financieros de una entidad para un periodo específico. (Mujeresdeempresa.com, 2016)

Cierre de cuentas

Paso en el ciclo contable al final del periodo que prepara las cuentas para que registren las operaciones del periodo siguiente. El cierre de las cuentas consiste en asentar en el diario y pasar al mayor los asientos de cierre para establecer en cero los saldos de las cuentas de ingresos, gastos (nominales) y en el caso de negocios de un solo propietario, también incluye los retiros del propietario. (Mujeresdeempresa.com, 2016)

Contador público certificado (CPA)

Un contador profesional que obtiene su título mediante una combinación de educación, experiencia y un resultado aceptable en un examen por escrito a nivel nacional.

(Mujeresdeempresa.com, 2016)

Costo amortizado

Es el importe al que inicialmente fue valorado un activo financiero, o un pasivo financiero, menos los reembolsos de principal, más o menos, según el caso, la parte imputada en la cuenta de pérdidas y ganancias, mediante la utilización del método del tipo de interés efectivo, de la diferencia entre el importe inicial y el valor de reembolso en el vencimiento y, para el caso de los activos financieros, menos cualquier reducción de valor por deterioro reconocida directamente como una disminución del importe del activo o mediante una cuenta correctora de su valor. (Bbva.com, 2017)

Deudor

La parte de una operación a crédito que realiza la compra y crea una partida por pagar. (Mujeresdeempresa.com, 2016)

Documentos por cobrar

Un activo demostrado por la promesa por escrito de otra parte que da el derecho de recibir efectivo en el futuro (Mujeresdeempresa.com, 2016)

Estado de cuenta

Registro continuo de anotaciones diarias, que muestra en detalle todos los débitos y créditos, y el saldo al final del período, generalmente un mes, que un banco comercial, corredor y otro negocio rinde a sus clientes. Estas cuentas muestran las fechas y descripciones, y permiten al cliente verificar las anotaciones del banco con las suyas propias. De surgir alguna diferencia, ésta puede investigarse reportándola con el modelo de conciliación que, por lo general, se adjunta al estado de cuenta. (Mujeresdeempresa.com, 2016)

Estado de flujo de efectivo

Estado financiero diseñado para proporcionar información acerca de los ingresos de pagos de efectivo, actividades de inversión y actividades de financiación de una empresa. Es útil en la evaluación de la solvencia de la compañía. (Mujeresdeempresa.com, 2016)

Ganancia/Pérdida contable

Ganancia o pérdida antes de restar el gasto por impuesto a las ganancias. (Maya Herrera, Impuesto diferido. La ley de reforma tributaria no cambia su metodología de cálculo, 2017)

Ganancia/Pérdida contable

Ganancia o pérdida del periodo, calculada con base en la normatividad fiscal aplicable, sobre la cual se calcula el impuesto a pagar. (Maya Herrera, Impuesto diferido. La ley de reforma tributaria no cambia su metodología de cálculo, 2017)

Hecho contable

Todo fenómeno económico, hecho, acto o negocio jurídico productor de un movimiento de la estructura patrimonial de la empresa, susceptible de captación, medida y representación, a través de la técnica contable. (Mujeresdeempresa.com, 2016)

Indicadores

Es la expresión concreta y mensurable de cualquier fenómeno o proceso socioeconómico, que puede ser representado como una magnitud absoluta o relativa. (Mujeresdeempresa.com, 2016)

Instrumentos financieros

Contrato que da lugar a un activo financiero en una entidad y, simultáneamente, a un pasivo financiero o instrumento de capital en otra entidad. (Bbva.com, 2017)

Leasing

Operación de financiación a medio y largo plazo, consistente en la compra por una empresa financiera de los bienes de equipo que precisa una empresa industrial, y de la cesión de dichos bienes a esta última a cambio de una renta. (Mujeresdeempresa.com, 2016)

Medición

Proceso de determinación de los importes monetarios por los que se reconocen y llevan contablemente los elementos de los estados financieros, para su inclusión en el balance (estado de situación financiera) y el estado de resultados (estado del resultado integral). (Comunidad contable LEGIS, 2015)

Método contable

Conjunto de normas cuyo fin es el registro de los hechos contables para la aplicación de los sistemas contables. (Mujeresdeempresa.com, 2016)

Operación

Un acontecimiento que afecta la posición financiera de una entidad en particular y que se puede registrar en forma confiable. (Mujeresdeempresa.com, 2016)

Pasivos financieros a costo amortizado

Recoge los pasivos financieros que no tienen cabida en los restantes capítulos del balance de situación consolidado y que responden a las actividades típicas de captación de fondos de las entidades financieras, cualquiera que sea su forma de instrumentalización y su plazo de vencimiento. (Bbva.com, 2017)

Periodo contable

Espacio de tiempo que corresponde al ejercicio económico con el que se mantienen abierto las cuentas nominales o de resultado y de acumulación en el estado de resultado. La mayoría de los informes financieros tienen un período contable de un año, pero los Estados Financieros se pueden preparar trimestralmente y también mensualmente.

(Mujeresdeempresa.com, 2016)

Políticas contables

Principios específicos, bases, acuerdos reglas y procedimientos adoptados por una entidad para la elaboración y presentación de sus estados financieros. (Comunidad contable LEGIS, 2015)

Saldo crédito

El saldo de una cuenta en la cual el valor total de los créditos excede al valor total de los débitos. (Mujeresdeempresa.com, 2016)

Saldo débito

El saldo de una cuenta en la cual el valor total de los débitos excede el valor total de los créditos. (Mujeresdeempresa.com, 2016)

Sistema contable

Los métodos, procedimientos y mecanismos que una entidad utiliza para seguir la huella de las actividades financieras y resumir estas actividades en una forma útil para quienes toman las decisiones. (Mujeresdeempresa.com, 2016)

Marco legal

Ley 1314 de 2009

Por la cual se regulan los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información aceptados en Colombia, se señalan las autoridades competentes, el procedimiento para su expedición y se determinan las entidades responsables de vigilar su cumplimiento. (Congreso de la República de Colombia, 2009)

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. (Presidencia de la República de Colombia, 2012)

Decreto 2784 de 2012

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para los preparadores de información financiera que conforman el Grupo 1. (Presidencia de la República de Colombia, 2012)

Decreto 3019 de 2013

Por el cual se modifica el Marco Técnico Normativo de Información Financiera para las Microempresas, anexo al Decreto 2706 de 2012. (Presidencia de la República de Colombia, 2013)

Decreto 3022 de 2013

Por el cual se reglamentan los artículos 4 de la Ley 1314 de 2009 y 165 de la Ley 1607 de 2012. (Presidencia de la República de Colombia, 2013)

Decreto 3023 de 2013

Por el cual se modifica parcialmente el marco técnico normativo de información financiera para los preparadores de la información financiera que conforman el Grupo 1, contenido en el anexo del Decreto 2784 de 2012. (Presidencia de la República de Colombia, 2013)

Decreto 3024 de 2013

Por el cual se modifica el Decreto 2784 de 2012 y se dictan otras disposiciones. (Presidencia de la República de Colombia, 2013)

Decreto 2420 de 2015 DUR

Por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones. (Presidencia de la República de Colombia, 2015)

Decreto 2496 de 2015

Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones. (Presidencia de la República de Colombia, 2015)

Decreto 2101 de 2016

Por el cual se adiciona un título 5, denominado Normas de Información Financiera para Entidades que no cumplen la Hipótesis de Negocio en Marcha, a la Parte 1 del Libro 1 del Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, Información Financiera y de Aseguramiento de la Información, y se dictan otras disposiciones. (Presidencia de la República de Colombia, 2016)

Decreto 2131 de 2016

Por medio del cual se modifica parcialmente el Decreto 2420 de 2015 modificado por el Decreto 2496 de 2015, y se dictan otras disposiciones. (Presidencia de la República de Colombia, 2016)

Decreto 2132 de 2016

Por medio del cual se modifica parcialmente el marco técnico normativo de las Normas de Aseguramiento de la información, previsto en el artículo 1.2.1.1., del Libro I, Parte 2, Título 1,

del Decreto 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones. (Presidencia de la República de Colombia, 2016)

Ley 1819 de 2016

Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones. (Congreso de la República de Colombia, 2016)

Decreto 2170 de 2017

Por medio del cual se modifican parcialmente los marcos técnicos de las normas de información financiera y de aseguramiento de la información, previstos en los artículos 1.1.1.2 y 1.2.1.1 del libro 1 del Decreto 2420 de 2015, modificado por los Decreto 2496 de 2015, 2131 y 2132 de 2016, respectivamente, y se dictan otras disposiciones. (Presidencia de la República de Colombia, 2017)

Decreto 2483 de 2018

Por medio del cual se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera NIIF para el Grupo 1 y de las Normas de Información Financiera, NIIF para las Pymes, Grupo 2, anexos al Decreto 2420 de 2015, modificado por los Decretos 2496 de 2015, 2131 de 2016 y 2170 de 2017, respectivamente, y se dictan otras disposiciones. (Presidencia de la República de Colombia, 2018)

Ley 1943 de 2018

Por la cual se adicionan y modifican algunos artículos de las leyes 1122 de 2007 y 1438 de 2011, y se dictan otras disposiciones. (Congreso de la República de Colombia, 2018)

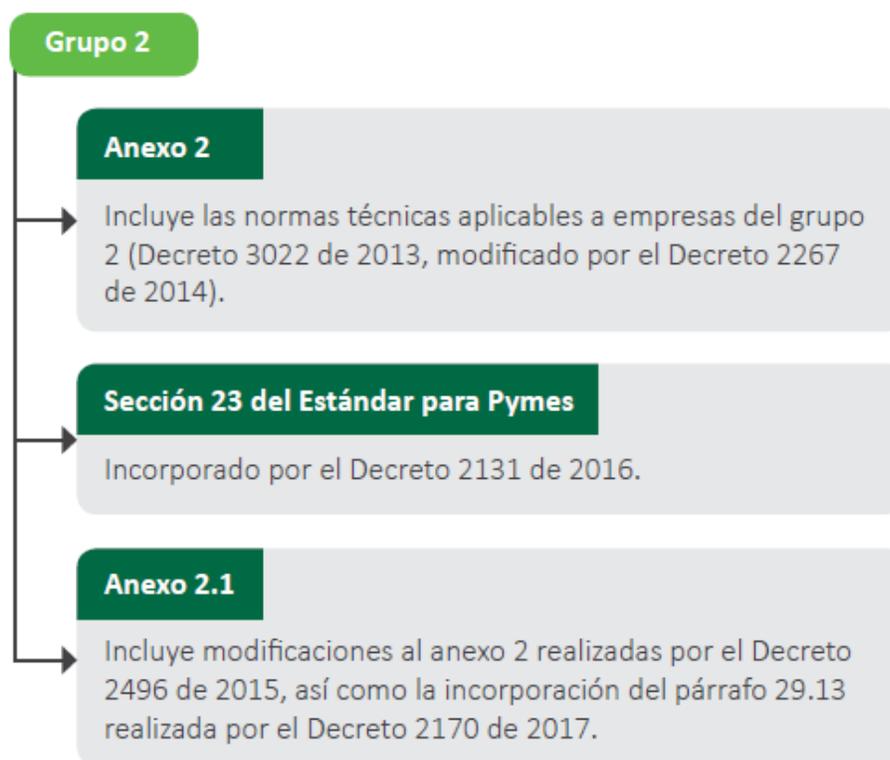


Figura 7. Requerimientos técnicos empresas Grupo 2

Fuente: (Actualicese.com, 2018)

Marco institucional

IASB - International Accounting Standards Board (Junta de Normas Internacionales de Contabilidad)

La Junta de Normas Internacionales de Contabilidad (International Accounting Standards Board) es un organismo independiente del sector privado que desarrolla y aprueba las Normas Internacionales de Información Financiera. El IASB funciona bajo la supervisión de la Fundación del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASCF).

(Nicniif.org, 2016)

Sus objetivos son:

(a) desarrollar, buscando el interés público, un único conjunto de normas contables de carácter global que sean de alta calidad, comprensibles y de cumplimiento obligado, que requieran información de alta calidad, transparente y comparable en los estados financieros y en otros tipos de información financiera, para ayudar a los participantes en los mercados de capitales de todo el mundo, y a otros usuarios, a tomar decisiones económicas;

(b) promover el uso y la aplicación rigurosa de tales normas;

(c) cumplir con los objetivos asociados con (a) y (b), teniendo en cuenta, cuando sea necesario, las necesidades especiales de entidades pequeñas y medianas y de economías emergentes; y

(d) llevar a la convergencia entre las normas contables nacionales y las Normas Internacionales de Contabilidad y las Normas Internacionales de Información Financiera, hacia soluciones de alta calidad. (Nicniif.org, 2016)

Consejo Técnico de la Contaduría Pública, CTCP.

El artículo 6° de la ley 1314 lo menciona como “organismo de normalización técnica de normas contables, de información financiera y de aseguramiento de la información”. A su vez, el artículo 3° del acuerdo 1 del 2013 del CTCP señala que “El principal objeto del

Consejo Técnico de la Contaduría Pública es presentar a consideración de los Ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Comercio Industria y Turismo propuestas para que conjuntamente (...) expidan principios, normas, interpretaciones y guías de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de la información, de obligatorio cumplimiento para las personas naturales y jurídicas, según corresponda, y que de acuerdo con las normas vigentes estén obligadas a llevar contabilidad, así como a los contadores públicos, funcionarios y demás personas encargadas de la elaboración de estados financieros, de su promulgación y aseguramiento, todo lo anterior dirigido hacia la convergencia con estándares internacionales de aceptación mundial”. (Consejo Técnico de la Contaduría Pública, CTCP, 2018)

Las funciones del CTCP fueron especificadas en el decreto 3567 de septiembre de 2011. Dentro de las 11 funciones mencionadas en el artículo 1º, la principal es la contenida en el numeral 1: “Proponer a los Ministerios de Hacienda y Crédito público y de Comercio, Industria y Turismo, para su expedición, principios, normas, interpretaciones y guías de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de la información, para lo cual tendrá en cuenta los criterios y procedimientos establecidos en el artículo 8 de la Ley 1314 de 2009.” (Consejo Técnico de la Contaduría Pública, CTCP, 2018)

Marco geográfico

Colombia

Los estándares internacionales de información financiera y contable son de aplicación obligatoria para las empresas en el territorio nacional colombiano. (Colombia.com, 2018)

Una breve descripción sobre Colombia es la siguiente:

Colombia es un país que se caracteriza no solo por su diversidad natural, sino también por sus recursos naturales, geografía, multiculturalidad y multirracialidad.

Este país es el resultado de la unión de culturas en la época de la conquista, por lo que las tradiciones en las regiones se encuentran representadas en los muchos dialectos, bailes, colores, sonidos y sabores.

Más adelante sobre su economía, esta misma página web agrega:

La moneda oficial de Colombia es el PESO, el cual se divide en 100 centavos. Colombia se posiciona como la cuarta economía más grande de América Latina, luego de Brasil, México y Argentina y en la clasificación internacional, se encuentra dentro de las 31 mayores del mundo.

Hace parte de los CIVETS (Colombia, Indonesia, Vietnam, Egipto, Turquía y Suráfrica), que lo conforman economías emergentes con alto potencial de desarrollo.

En 2012 entró en vigencia el Tratado de Libre Comercio entre Colombia y Estados Unidos. El acuerdo se suma a los ya 10 tratados vigentes, y a otros seis que se encuentran en negociación.

Colombia hace parte de organizaciones internacionales como Naciones Unidas, el Fondo Monetario Internacional, el Grupo Banco Mundial, el BID (Banco Interamericano de Desarrollo), Unasur, la OMC (Organización Mundial de Comercio), Mercosur, entre otras.

La economía colombiana se basa, fundamentalmente, en la producción de bienes primarios para la exportación, y en la producción de bienes de consumo para el mercado interno. Una de las actividades económicas más tradicionales es el cultivo de café, siendo uno de los mayores exportadores mundiales de este producto; ha sido parte central de la

economía de Colombia desde principios del siglo XX y le ha valido reconocimiento internacional gracias a la calidad del grano; sin embargo, su importancia y su producción han disminuido significativamente en los últimos años.



Figura 8. Mapa político de Colombia

Fuente: (Mapadecolombia.net, 2017)

La producción petrolífera es una de las más importantes del continente, Colombia es el cuarto productor de América latina y el sexto de todo el continente.

En cuanto a minerales, cabe destacar la explotación de carbón, y la producción y exportación de oro, esmeraldas, zafiros y diamantes.

En agricultura, ocupan un lugar importante la floricultura y los cultivos de banano, y en el sector industrial destacan los textiles, la industria automotriz, la química y la petroquímica. (Colombia.com, 2018)

Metodología

Tipo de investigación

Este trabajo de grado será de corte explicativo, porque

“se orienta a establecer las causas que originan un fenómeno determinado. Se trata de un tipo de investigación cuantitativa que descubre el por qué y el para qué de un fenómeno.

Se revelan las causas y efectos de lo estudiado a partir de una explicación del fenómeno de forma deductiva a partir de teorías o leyes. La investigación explicativa genera definiciones operativas referidas al fenómeno estudiado y proporciona un modelo más cercano a la realidad del objeto de estudio. (Yanez, 2016)

Población y muestra

La población es el conjunto de las empresas que por su proceso de convergencia o por la aplicación de las NIIF/IFRS son del Grupo 1 y Grupo 2, haciendo especial énfasis en este último segmento empresarial, que es mayor que el primero, y que manejan transacciones que generan diferencias y dan lugar al impuesto diferido, más no se toma una muestra específica de empresas a observar, puesto que el trabajo es de corte explicativo y va a presentar situaciones que generan análisis de casos sobre este tema.

Técnicas de recolección de información

Las fuentes primarias de información son las normas internacionales de información financiera (NIIF/IFRS) y la normatividad que en Colombia se ha emitido para las empresas sobre estos estándares de aplicación mundial, en específico con las últimas dos reformas tributarias de los años 2016 y 2018

Las fuentes secundarias de información son los textos y las páginas web especializadas que versan sobre la aplicación de la norma fiscal (tributaria) y de la norma NIIF/IFRS, que junto a publicaciones y editoriales sobre el tema de las diferencias temporarias y la generación del impuesto diferido imponible o impuesto diferido deducible.

Procedimientos

Inicialmente se hizo un levantamiento de fuente bibliográficas sobre los estándares internacionales de información financiera que abordan el impuesto diferido, se consultarán revistas y publicaciones en físico y en la web sobre el tema de las diferencias temporarias para el reconocimiento y revelación del impuesto diferido, que se comparó con la aplicación de la normatividad nacional de orden fiscal para las empresas colombianas.

Seguidamente se diseñó el marco referencial y se procedió contrastar la evolución en la normatividad colombiana a nivel tributaria con los estándares internacionales de información financiera en lo referente al impuesto diferido y su registro, planteando los cambios dados en el impuesto diferido con las últimas actualizaciones de las normas internacionales de información financiera (NIIF) y con las últimas reformas tributarias y explicando los principales casos en que se reconoce y revela el impuesto diferido en Colombia.

Finalmente, se planteó una serie de once (11) casos, con los cuales se quiso analizar y explicar en forma didáctica el registro de ciertas transacciones, realizando detalladamente todos los cálculos necesarios y en las que se debió reconocer y revelar diferencias temporarias que generan el impuesto diferido deducible o imponible, indispensables para hallar el impuesto corriente, que en esta nación es el impuesto de renta y complementarios.

Análisis de resultados

Planteamientos esquemáticos de los cambios dados en el impuesto diferido con las últimas actualizaciones de las normas internacionales de información financiera (NIIF)

Antes de las dos últimas reformas tributarias, la del año 2016 y del año 2018, se presentaba un problema, puesto que la contabilidad en Colombia marchaba en consonancia con los estándares internacionales de información financiera y la norma fiscal colombiana para las empresas marchaba por otro lado (Figura 9): un problema de reconocimiento del impuesto a las ganancias

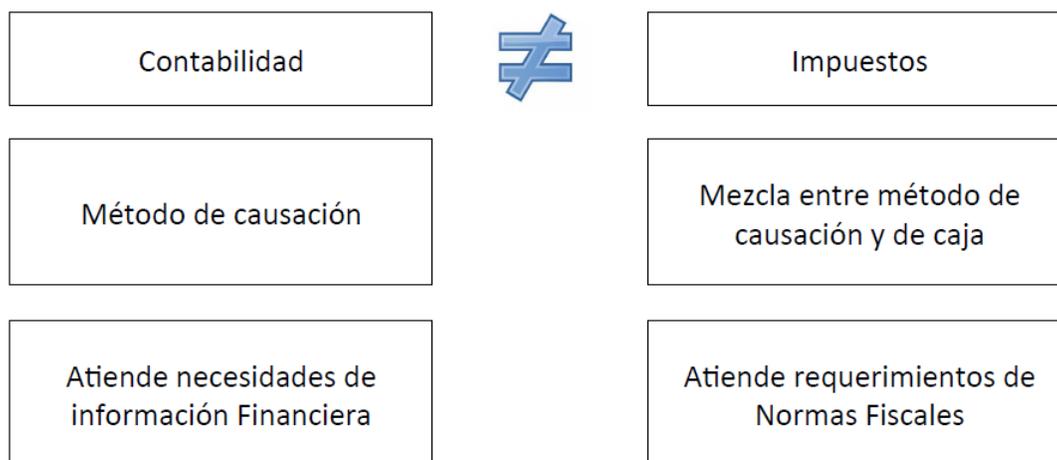


Figura 9. Origen del problema sobre el impuesto a las ganancias

Fuente: (Maya Herrera, Módulo 4. Impuesto a las ganancias, 2017)

Lo anterior problemática se explica porque se presentan “diferencias existentes entre las bases fiscales para su reconocimiento, y los principios establecidos en los marcos normativos contables”, todo ello debido a que las normas tributarias difieren de los objetivos de la información financiera”, puesto que la normatividad tributaria establecen las bases sobre las cuales los contribuyentes calculan sus impuestos, que normalmente establecen sus propios criterios de reconocimiento y medición de activos, pasivos, ingresos y gastos, **para propósitos fiscales**. (Actualicese.com, 2018)

Sin embargo, hay que recordar que eran muy pocas las organizaciones que hablaban del impuesto diferido, aunque en la norma contable local anterior a las NIIF lo contemplaba en su marco técnico y en el PUC y en la actualidad es muy probable que siga habiendo empresas que aún no reconozcan el impuesto diferido y argumentan muchas razones como “la dificultad en su cálculo, el supuesto costo desproporcionado, o simplemente para no disminuir el patrimonio (en el caso del impuesto diferido pasivo)”. (Actualicese.com, 2018)

Así pues, una de las consecuencias, al no calcularse el impuesto diferido (por la realización o liquidación de sus activos y pasivos) la empresa, es que se pueden generar coyunturales impactos en años siguientes, a medida que se reviertan las diferencias temporarias que debieron dar lugar a su reconocimiento, y que alterarán sus utilidades (en la mayoría de los casos sobreestimando los resultados) y causando una volatilidad en la tarifa efectiva de tributación basada en la utilidad antes de impuestos. (Actualicese.com, 2018)

Una NOTA bien importante: El impuesto diferido se aplica en las empresas del Grupo 1 de convergencia y en las empresas del Grupo 2 de convergencia. **Las microempresas no realizan cálculos de impuesto diferido.**

Ahora bien, cuando se presentan estas inconsistencias (discrepancias) generan unas diferencias temporarias, que pueden ser imponibles o deducibles y de la comparación entre el

valor fiscal y el valor contable se generan las diferencias temporarias (Tabla 2) que originan el impuesto diferido.

Tabla 2. Diferencias temporarias que dan lugar al impuesto diferido

Cuando se trata de un pasivo	Cuando se trata de un activo
<ul style="list-style-type: none"> • Si la base fiscal es mayor que la base contable, se genera una diferencia temporaria imponible, que origina un impuesto diferido pasivo. Esto implica que en posteriores períodos se pagará un mayor impuesto de renta 	<ul style="list-style-type: none"> • Si la base fiscal es mayor que la base contable, se genera una diferencia temporaria deducible que origina un impuesto diferido activo. Esto implica que en posteriores períodos se pagará un menor impuesto de renta
<ul style="list-style-type: none"> • Si la base fiscal es menor que la base contable, se genera una diferencia temporaria deducible que origina un impuesto diferido activo. Esto implica que en posteriores períodos se pagará un menor impuesto de renta. 	<ul style="list-style-type: none"> • Si la base fiscal es menor que la base contable, se genera una diferencia temporaria imponible que origina un impuesto diferido pasivo. Esto implica que en posteriores períodos se pagará un mayor impuesto de renta.

Fuente: (Actualicese.com, 2018)

En la Figura 10 se muestra un “método para identificar si el impuesto diferido resultante es activo o pasivo” presentado por una de las publicaciones de Actualicese.com. Así pues, el impuesto diferido nace como resultado de precisar las diferencias entre las bases contables y fiscales de los activos y pasivos que dan lugar a diferencias que pueden ser imponibles o deducibles.

Un resumen de lo anteriormente expresado se puede apreciar gráficamente en la Figura

11.

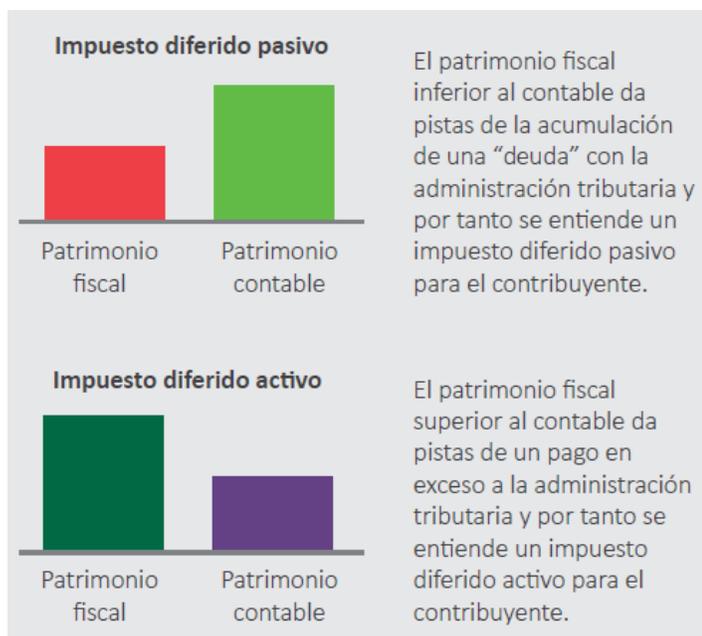


Figura 10. Método para definir el impuesto diferido como activo o como pasivo

Fuente: (Actualicese.com, 2018)

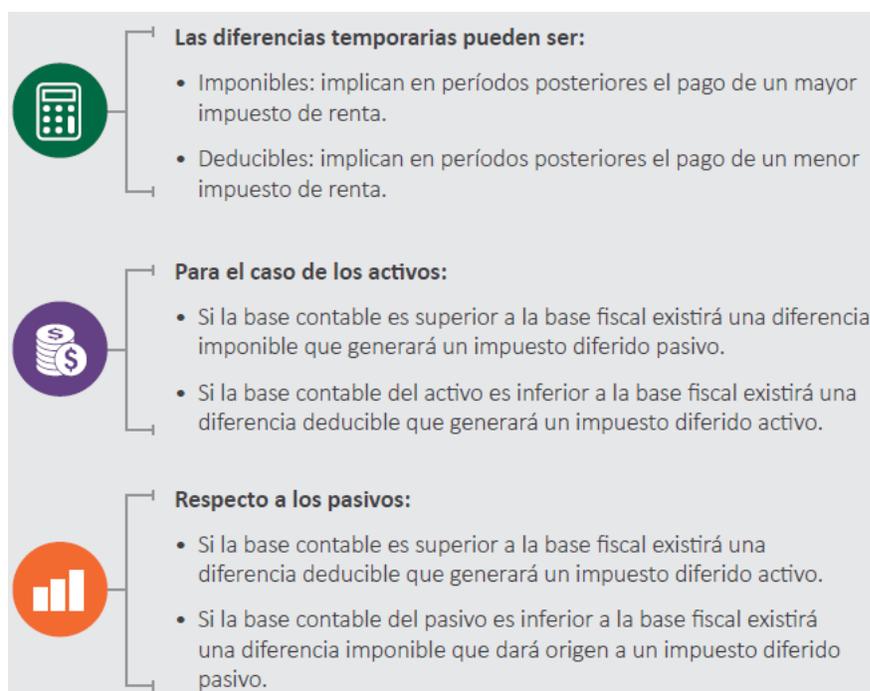


Figura 11. Sinopsis general del impuesto diferido

Fuente: (Actualicese.com, 2018)

Para finalizar cabe decir que prácticamente el artículo 69 del Decreto 2649 de 1993 (Anexo 1) y el artículo 78 del mismo Decreto 2649 de 1993 (Anexo 2), ya precisaban la aplicación de esta figura del impuesto diferido.

Presentación de las modificaciones que se han dado con las últimas reformas tributarias y su incidencia en el impuesto diferido

Se tomarán las “recientes” dos reformas tributarias dadas en Colombia, la penúltima llamada la Reforma estructural (Ley 1819 de 2016) y la última denominada la Ley de financiamiento (Ley 1943 de 2018), en lo que concierne al tratamiento al Impuesto diferido, ya que las anteriores no habían abordado el tema de las Normas internacionales de información financiera y de las Normas de aseguramiento de la información.

La Reforma estructural, contenida en la Ley 1819 de 2016, planteó una interacción entre la normatividad contable y la fiscal, pero en sí no cambió la metodología de aplicación de contabilización (reconocimiento y medición) del impuesto diferido como tal, conserva su esencia. (Maya Herrera, Impuesto diferido. La ley de reforma tributaria no cambia su metodología de cálculo, 2017)

Así pues, su procedimiento continúa vigente, está dado en el previo Decreto 2420 de 2015 y es el siguiente: Reconocer el impuesto corriente; identificar los activos y pasivos cuya recuperación o liquidación al valor en libros se esperaría que afecten a las ganancias fiscales; determinar la base fiscal de los activos y pasivos, así como de otras partidas que tengan dicha base, pero no estén reconocidas en los estados financieros; calcular las diferencias temporarias, pérdidas fiscales no utilizadas y créditos fiscales no utilizados; reconocer los activos y pasivos

por impuestos diferidos derivados de las diferencias entre las bases contables y fiscales, pérdidas fiscales no utilizadas y créditos fiscales no utilizados; considerar las posibles revisiones por parte de la DIAN, para ajustar sus impuestos diferidos; reconocer corrección valorativa de los activos por impuestos diferidos; distribuir el impuesto corriente y diferido entre las partidas del resultado, otro resultado integral, o patrimonio, según corresponda; y presentar y revelar la información requerida. (Maya Herrera, Impuesto diferido. La ley de reforma tributaria no cambia su metodología de cálculo, 2017)

Por efectos pedagógicos, se cita un aparte completo del editorial publicado por Actualicese.com y que explica detalladamente la metodología para la contabilización del impuesto diferido:

a. Reconocer el impuesto corriente

El impuesto corriente corresponde al impuesto liquidado por las ganancias (o pérdidas) fiscales del período. En otras palabras, es el impuesto resultante en la declaración de renta del período.

b. Identificar los activos y pasivos cuya recuperación o liquidación al valor en libros se esperaría que afecten a las ganancias fiscales

Algunos activos y pasivos no tienen impacto fiscal por su realización o liquidación al valor en libros, debido a diversos motivos como, por ejemplo, porque su valor en libros es igual a su valor fiscal, su realización no constituye un ingreso gravado o su cancelación no constituye una deducción.

c. Determinar la base fiscal de los activos y pasivos, así como de otras partidas que tengan dicha base, pero no estén reconocidas en los estados financieros

Esta es la base fundamental del reconocimiento del impuesto diferido, pues, en dicho proceso, la entidad debe estar capacitada para generar información basada en

requerimientos de las normas de información financiera y, también, otra basada en normas fiscales.

d. Calcular las diferencias temporarias, pérdidas fiscales no utilizadas y créditos fiscales no utilizados

Las diferencias temporarias corresponden a las diferencias entre el valor fiscal y contable de los activos y pasivos, y son la base para el cálculo del impuesto diferido. Las pérdidas fiscales no utilizadas constituyen impuestos diferidos para la entidad, en tanto que representan derechos a disminuir la carga impositiva futura.

e. Reconocer los activos y pasivos por impuestos diferidos derivados de las diferencias entre las bases contables y fiscales, pérdidas fiscales no utilizadas y créditos fiscales no utilizados

Los activos y pasivos por impuesto diferido resultan de la multiplicación entre las diferencias temporarias, las pérdidas fiscales no compensadas y los créditos fiscales no utilizados, por la tasa de tributación de la entidad. Con la aprobación de la reforma tributaria, las entidades tendrían que actualizar dicha tasa según su nueva condición y reajustar sus estimaciones de impuestos diferidos realizadas en períodos anteriores, con cargo a los resultados del período.

f. Considerar las posibles revisiones por parte de la DIAN, para ajustar sus impuestos diferidos

Si la entidad tiene incertidumbre sobre si es posible que la DIAN revise sus declaraciones tributarias y genere un mayor valor a pagar, entonces, debe ajustar las partidas reconocidas como activo o pasivo por impuesto diferido, para reflejar tal incertidumbre. Esto ocurre cuando, por ejemplo, la entidad ha interpretado una norma en un sentido distinto al conferido por la administración tributaria.

g. Reconocer corrección valorativa de los activos por impuestos diferidos

Esta situación se presenta cuando la expectativa de generación de utilidades futuras, con las que se puedan compensar los impuestos diferidos activos, es muy baja, al punto que no se alcanzan a cruzar los saldos por impuestos diferidos activos. Este reconocimiento es similar a un *deterioro del valor del impuesto diferido activo*.

h. Distribuir el impuesto corriente y diferido entre las partidas del resultado, otro resultado integral, o patrimonio, según corresponda

La norma requiere que el efecto impositivo tenga el mismo impacto que su partida generadora.

i. Presentar y revelar la información requerida

Como se observa, **que un gobierno modifique sus tarifas de impuestos no interfiere en ninguno de estos pasos**. El único efecto ocasionado es que el saldo de los activos o pasivos por impuestos diferidos será más bajo o más alto al considerar las nuevas normas fiscales en el reconocimiento y la medición de activos, pasivos, ingresos y gastos.

Así pues, abreviando este “procedimiento” que se destaca en la NIC 12 y la sección 21 de la NIIF para PYMES 29, es el eslabón que une lo contable con lo fiscal, “permite identificar cómo pueden llegar a ser iguales algunas cifras contables y tributarias de los activos y pasivos en un determinado momento, sabiendo que en el presente son diferentes”, para lo cual los siguientes serían los pasos para su cálculo

1. Establecer un equipo donde participen profesionales con conocimientos en los nuevos marcos técnicos contables y, a su vez, profesionales con conocimientos en legislación tributaria.
2. Calcular las diferencias entre los valores contables y fiscales de los activos y pasivos.

3. Determinar cuáles de las diferencias son temporarias (es decir, aquellas que se revertirán en el tiempo) y definir la tarifa de impuestos que se aplicará a tales diferencias.
4. Aplicar la tarifa a las diferencias temporarias y determinar la parte del saldo del impuesto diferido activo y del saldo del impuesto diferido pasivo.
5. Determinar cuánto es el ajuste necesario par llegar al saldo del impuesto diferido activo y pasivo. (Ramírez Morales, 2019)

Ahora bien, lo anterior tiene su soporte legal en el Estatuto Tributario (E.T.) en su artículo 772-1, el cual manifiesta que “...los contribuyentes obligados a llevar contabilidad deberán llevar un sistema de control o de conciliaciones de las diferencias que surjan entre la aplicación de los nuevos marcos técnicos normativos contables” y las disposiciones tributarias, por lo que en las empresas se debe “comparar los valores de las partidas tanto de activo como pasivo para que establezca en cuáles de ellas existen diferencias temporarias”; lo anterior implica que hay que precisar cuáles de estas diferencias temporarias son imponibles (es decir, cuáles implican en períodos posteriores el pago de un mayor impuesto de renta) y cuáles son deducibles (o sea, que implican en períodos posteriores el pago de un menor impuesto de renta). (Actualicese.com, 2017)

Explicación didáctica de los principales casos en que se reconoce y revela el impuesto diferido en Colombia.

Se plantea, a continuación, un ejercicio donde podrá apreciar el manejo del impuesto a las ganancias: impuesto corriente e impuesto diferido con varios casos de la vida diaria.

Primero se enuncian situaciones o casos, todas ellas hipotéticas en la “Empresa Hipotética”, de las cuales se hará registro y luego se visualizará la diferencia que se puede generar (temporal, temporaria o permanente).

Caso 1. Cuentas por cobrar comerciales

El 01 de septiembre de 2018 la Empresa Hipotética vendió 300 unidades por un valor total de \$80.000.000 a seis meses, costo de ventas del 48.000.000. Como se excede el modelo de negocios de la empresa, no cobra intereses, por lo que se aplica la tasa del mercado del 1.69% E.M.V.

Solución

Esta cuenta por cobrar se mide a valor presente con los pagos futuros descontados a la tasa de interés prevista, ya que la transacción incluye financiación implícita, o sea que excede el modelo de negocio (90 días sin financiación) y no existe interés pactado.

$$\begin{aligned} F &= 80.000.000 \\ n &= 3 \text{ meses} \\ i &= 0,0169 \text{ E.M.V.} \end{aligned}$$

$$\boxed{P = F * (1 + i)^{-n}}$$

$$\begin{aligned} P &= 80.000.000 * (1 + 0,0169)^{-3} \\ P &= 76.077.327 \end{aligned}$$

Después a esta medición se debe amortizar el interés implícito como mayor valor de la cuenta por cobrar contra un ingreso por interés (Método de interés efectivo), luego de los 90 días del negocio.

La tabla de amortización queda:

n	Fecha	Valor inicial	Valor intereses	Valor final
1	31/12/2018	76.077.327	1.285.707	77.363.034
2	31/01/2019	77.363.034	1.307.435	78.670.469
3	28/02/2019	78.670.469	1.329.531	80.000.000

Registro 1 de septiembre de 2018 de la venta y del costo amortizado en ese momento

Código	NOMBRE	DÉBITO	DÉBITO
1305 05	Clientes nacionales	88.394.127	
1355 40 01	Retención compras 2,5%	2.000.000	
1355 50 01	Retención ICO 1,104%	883.200	
1355 70 01	Autoretención renta Decr. 2201/2016	304.309	
6135 05 05	Costo Mercancías no fabricadas	48.000.000	
2365 80 01	Autoretención renta Decr. 2201/2017		304.309
2408 10 05	IVA generado 19%		15.200.000
4135 00 05	Venta mercancías 19%		76.077.327
1435 05 05	Mercancías no fabricadas		48.000.000
SUMAS IGUALES		139.581.636	139.581.636

Costo amortizado		
	Saldo inicial de la cuenta por cobrar	88.394.127
+	Abonos realizados por los clientes	
+	Método de interés efectivo	
-	Deterioro acumulado	
=	Saldo de la cuenta por cobrar	88.394.127

El 31 de diciembre de 2018 de los intereses al cierre de periodo contable y presentación del costo amortizado

Código	NOMBRE	DÉBITO	DÉBITO
1305 05	Clientes nacionales	1.285.707	
4210 05 01	Intereses sobre ventas por cobrar		1.285.707
SUMAS IGUALES		1.285.707	1.285.707

Costo amortizado	
	88.394.127
+ Saldo inicial de la cuenta por cobrar	
+ Abonos realizados por los clientes	
+ Método de interés efectivo	1.285.707
- Deterioro acumulado	
= Saldo de la cuenta por cobrar	89.679.834

Se realiza la determinación del costo fiscal

Valor nominal de la factura	80.000.000
IVA generado	15.200.000
Retención en la fuente y retención ICO	2.883.200
Valor fiscal	92.316.800

Fiscalmente, las cuentas por cobrar se miden al valor nominal de la transacción de la venta, lo que genera una diferencia sobre las cuentas por cobrar bajo NIIF, cuyo saldo se va midiendo al valor presente de los flujos futuros. Dicha situación se da porque al momento de la negociación el pago supera el modelo de negocio (90 días). Refiriéndose al impuesto diferido, como la base fiscal del deudor es superior a la contable se genera una diferencia temporaria deducible (impuesto diferido por cobrar).

Código	NOMBRE	Vr. Fiscal	Vr. Contable	Diferencia	Perm	Temp	Impto difer.	Deducible	Imponible
1305 05	Cientes	92.316.800	89.679.834	2.636.966		XX	870.199	870.199	

Caso 2. Cuentas por cobrar comerciales

El 01 de agosto de 2018 la Empresa Hipotética vendió 800 unidades por un valor total de \$250.000.000 a 90 días, costo de ventas del \$150.000.000. Al 31 de diciembre de 2018 no se había cancelado la cuenta por cobrar; se aplica la tasa del mercado del 1.69% E.M.V.

Solución

Esta cuenta por cobrar se mide al valor de la transacción, ya que se negoció conforme al modelo de negocio y no existe incertidumbre de que fuese cancelada dicha cuenta por cobrar.

El registro de la venta al 01 de agosto de 2018 y el costo amortizado queda de la siguiente manera:

Código	NOMBRE	DÉBITO	DÉBITO
1305 05	Clientes nacionales	288.490.000	
1355 40 01	Retención compras 2,5%	6.250.000	
1355 50 01	Retención ICO 1,104%	2.760.000	
1355 70 01	Autorretención renta Decr. 2201/2016	1.000.000	
6135 05 05	Costo Mercancías no fabricadas	150.000.000	
2365 80 01	Autorretención renta Decr. 2201/2017		1.000.000
2408 10 05	IVA generado 19%		47.500.000
4135 00 05	Venta mercancías 19%		250.000.000
1435 05 05	Mercancías no fabricadas		150.000.000
SUMAS IGUALES		448.500.000	448.500.000

Costo amortizado		
	Saldo inicial de la cuenta por cobrar	288.490.000
+	Abonos realizados por los clientes	
+	Método de interés efectivo	
-	Deterioro acumulado	
=	Saldo de la cuenta por cobrar	288.490.000

Pero hay que notar que al 31 de octubre de 2018 no se hizo el pago regular y se cumplió el plazo pactado. Así pues, al mes siguiente, al 30 de noviembre de 2018 debe calcularse la pérdida por el deterioro, ya que va excediendo por 30 días al modelo de negocio, y al 31 de diciembre se calcula nuevamente ya por 60 días.

$$P = 288.490.000 \quad \boxed{P = F * (1 + i)^{-n}} \quad P = 288.490.000 * (1 + 0,0169)^{-1}$$

$$i = 0,0169 \text{ E.M.V.} \quad P = 283.695.545 \text{ a 30 días}$$

$$P = 288.490.000 * (1 + 0,0169)^{-2}$$

$$P = 278.980.770 \text{ a 60 días}$$

n	Fecha	Cuenta por cobrar	Valor presente del flujo	Cuota Deterioro	Deterioro acumulado
1	30/11/2019	288.490.000	283.695.545	4.794.455	4.794.455
2	31/12/2019	288.490.000	278.980.770	4.714.775	9.509.230

Se realiza el registro del 30 de noviembre de 2018 y se ajusta el costo amortizado

Código	NOMBRE	DÉBITO	DÉBITO
5199 10 01	Deterioro de Cuentas por cobrar	4.794.455	
1399 05 01	Deterioro Cuentas por cobrar comerciales		4.794.455
SUMAS IGUALES		4.794.455	4.794.455

Costo amortizado		
	Saldo inicial de la cuenta por cobrar	288.490.000
+	Abonos realizados por los clientes	
+	Método de interés efectivo	
-	Deterioro acumulado	4.794.455
=	Saldo de la cuenta por cobrar	283.695.545

De la misma forma, se realiza el registro del 30 de noviembre de 2018 y se ajusta el costo amortizado

Código	NOMBRE	DÉBITO	DÉBITO
5199 10 01	Deterioro de Cuentas por cobrar	4.714.775	
1399 05 01	Deterioro Cuentas por cobrar comerciales		4.714.775
SUMAS IGUALES		4.714.775	4.714.775

Costo amortizado		
	Saldo inicial de la cuenta por cobrar	288.490.000
+	Abonos realizados por los clientes	
+	Método de interés efectivo	
-	Deterioro acumulado	9.509.230
=	Saldo de la cuenta por cobrar	278.980.770

Cuando el cliente excede el modelo de negocio (90 días), se reconoce un deterioro de la cuenta por cobrar contable. Para efectos fiscales se reconoce una provisión del 5% de acuerdo al art. 145 del E.T. (Provisión individual).

Como la base fiscal es menor a la contable, estamos frente a una diferencia temporaria imponible (impuesto diferido por pagar).

Código	NOMBRE	Vr. Fiscal	Vr. Contable	Diferencia	Perm	Temp	Impto difer.	Deducible	Imponible
1305 05	Cientes	288.490.000	288.490.000						
1399 05	Deterioro	14.424.500	9.509.230						
	Valor neto	274.065.500	278.980.770	4.915.270		XX	1.622.039		1.622.039

Caso 3. Cuentas por cobrar comerciales

El 01 de septiembre de 2018 la Empresa Hipotética realiza un préstamo al gerente comercial por \$60.000.000 a 7 meses sin intereses, que deberá cancelar finalizado este plazo. Se aplica una tasa semejante del 1.69% E.M.V.

Solución

Esta cuenta por cobrar al empleado es una transacción que debe ser reconocida al valor del pago futuro descontado a la tasa de interés semejante del mercado y reconocer dicha diferencia como gasto por interés implícito.

$$P = 60.000.000 \quad \boxed{P = F * (1 + i)^{-n}} \quad P = 60.000.000 * (1 + 0,0169)^{-7}$$

$$i = 0,0169 \text{ E.M.V.} \quad P = 53.358.489 \quad \text{a 7 meses}$$

Cuenta por cobrar	Valor presente del flujo	Interés implícito
60.000.000	53.358.489	6.641.511

Se presenta la tabla respectiva, la de amortización de los intereses (financiación), de acuerdo al modelo de negocios de la empresa

Fecha	Valor inicial	Interés implícito	Valor final
1/09/2018	53.358.489	901.758	54.260.247
30/10/2018	54.260.247	916.998	55.177.245
30/11/2018	55.177.245	932.495	56.109.741
30/12/2018	56.109.741	948.255	57.057.995
30/01/2019	57.057.995	964.280	58.022.275
28/02/2019	58.022.275	980.576	59.002.852
30/03/2019	59.002.852	997.148	60.000.000

Al 01 de septiembre se contabiliza el inicio de la transacción:

Código	NOMBRE	DÉBITO	DÉBITO
1365 95 01	Préstamos a trabajadores	53.358.489	
5305 20 90	Interés implícito	6.641.511	
1110 05	Bancos, Moneda nacional		60.000.000
SUMAS IGUALES		60.000.000	60.000.000

Al finalizar el mes de septiembre se contabiliza:

Código	NOMBRE	DÉBITO	DÉBITO
1365 95 01	Préstamos a trabajadores	901.758	
4205 10 90	Interés implícito		901.758
SUMAS IGUALES		901.758	901.758

Pero hay que notar que al 31 de octubre de 2018 no se hizo el pago regular y se cumplió el plazo pactado.

Código	NOMBRE	DÉBITO	DÉBITO
1365 95 01	Préstamos a trabajadores	916.998	
4205 10 90	Interés implícito		916.998
SUMAS IGUALES		916.998	916.998

Así pues, al mes siguiente, al 30 de noviembre de 2018 debe calcularse la pérdida por el deterioro, ya que va excediendo por 30 días al modelo de negocio

Código	NOMBRE	DÉBITO	DÉBITO
1365 95 01	Préstamos a trabajadores	932.495	
4205 10 90	Interés implícito		932.495
SUMAS IGUALES		932.495	932.495

Y al 31 de diciembre se calcula nuevamente ya por 60 días.

Código	NOMBRE	DÉBITO	DÉBITO
1365 95 01	Préstamos a trabajadores	948.255	
4205 10 90	Interés implícito		948.255
SUMAS IGUALES		948.255	948.255

Cuando el cliente excede el modelo de negocio (90 días), se reconoce un deterioro de la cuenta por cobrar contable. Para efectos fiscales se reconoce una provisión del 5% de acuerdo al art. 145 del E.T. (Provisión individual).

Como la base fiscal es menor a la contable, estamos frente a una diferencia temporaria imponible (impuesto diferido por pagar).

Código	NOMBRE	Vr. Fiscal	Vr. Contable	Diferencia	Perm	Temp	Impto difer.	Deducible	Imponible
1365 95	Ptmos a trabaj.	60.000.000	57.057.995	2.942.005		XX	970.862		970.862

Caso 4. Inversiones negociables

El 30 de agosto de 2018 la Empresa Hipotética adquiere 1.200.000 de acciones de una Compañía MNÑ que cotiza en Bolsa a \$286.

Los costos de transacción (comisiones, etc.) fueron de \$1.000.000. Al fin de año se cotizan estas acciones a un precio unitario de \$302

Solución.

Las acciones se miden a valor razonable porque se cotizan en la Bolsa y se deben ajustar contra el Estado de Resultados en cada periodo sobre el que se informa; los costos de transacción se reconocen al gasto, justamente porque se miden a valor razonable.

El registro al 30 de agosto de 2018, cuando se adquieren las acciones, queda así:

Código	NOMBRE	DÉBITO	DÉBITO
1205	Acciones	343.200.000	
5305 15	Comisiones	1.000.000	
1110 05	Bancos, Moneda nacional		344.200.000
	SUMAS IGUALES	344.200.000	344.200.000

El registro al 31 de diciembre de 2018, con la valorización de dicha inversión en el mercado, queda así

Código	NOMBRE	DÉBITO	DÉBITO
1205	Acciones	19.200.000	
4390 90	Ingresos por Valor razonable		19.200.000
	SUMAS IGUALES	19.200.000	19.200.000

Acciones con intención de tenerlas más de dos años.

	Precio de adquisición	343.200.000
+	Comisiones	1.000.000
=	Valor fiscal	344.200.000

Para efectos contables al 31 de diciembre de 2018 se reconoce un mayor de la inversión por efecto de la variación del valor de la acción en Bolsa; fiscalmente en virtud del artículo 61 y el parágrafo 6 del artículo 21-1 del ET, todos los activos se deben reconocer al costo fiscal (precio de adquisición mas todos los costos hasta que esté en disposición para la utilización); es indispensable señalar que el valor de las comisiones que contablemente afectaron el resultado de la operación, fiscalmente se deberán tener en cuenta como mayor valor del activo.

Código	NOMBRE	Vr. Fiscal	Vr. Contable	Diferencia	Perm	Temp	Impto difer.	Deducible	Imponible
1205	Acciones	344.200.000	362.400.000	18.200.000		XX	1.820.000		1.820.000

Caso 5. Inventarios

La Empresa Hipotética adquiere 20.000 unidades del producto YYY, mediante importación en Hong Kong bajo la modalidad incoterm FOB. El costo unitario es de US\$14,5; la empresa china coloca la mercancía en puerto y lista para embarque el 18 de abril de 2018, día en que se cancela el alquiler del container es de US\$950, la compañía aseguradora cobra \$7.500.000, que cubre amparos hasta poner la mercancía en el puerto de destino y el flete cuesta \$1.980.000 también hasta el puerto de destino La TRM es de \$2.854,89

El 18 de mayo de 2018 se paga desaduanamiento por \$3.500.000.

El IVA se calcula sobre la base de todos estos costos y se paga el 20 de mayo de 2018, pero no hay arancel (0%).

El transportador local traslada la mercancía por \$8.000.000 y el seguro de puerto a la ciudad de destino por \$3.400.000 más IVA, que se cancelan el 21 de mayo de 2018

En la bodega se debe desempacar y reempacar en bolsas con publicidad de la Empresa Hipotética, ambos costos tienen un valor de \$5.900.000 más IVA el 25 de mayo de 2018.

Finalmente, se vendieron todas las unidades a \$41.000 más IVA cada una.

Solución

La empresa debe registrar la totalidad de las erogaciones como inventarios hasta que fue puesta en su lugar de destino y listos para poner a la venta.

Así pues, para la medición inicial se tiene en cuenta el costo y el Valor neto de realización, para contabilizar el menor de estos dos valores.

CONCEPTO	Valor	Capitalizable	Fecha
Precio de adquisición 20.000 * 14,50 * 2.854,89	827.918.100	SI	18-abr-18
Alquiler container 950 * 2.854,89	2.712.146	SI	18-abr-18
Seguro internacional FOB	7.500.000	SI	18-abr-18
Flete internacional FOB	1.980.000	SI	18-abr-18
<i>SUBTOTAL</i>	840.110.246		
CONCEPTO	Valor	Capitalizable	Fecha
Desaduanamiento	3.500.000	SI	17-may-18
Impuesto Aduana 843.610.246 * 0,19	160.285.947	NO	20-may-18
Transporte local	8.000.000	SI	21-may-18
Seguro local	3.400.000	SI	21-may-18
Desempaque y reempaque	5.900.000	SI	25-may-18
<i>SUBTOTAL</i>	20.800.000		
COSTO TOTAL MERCANCÍA	860.910.246		

	Valor
Precio estimado de venta 20.000 * 41.000	820.000.000
Costo terminación y venta	5.900.000
VALOR NETO DE REALIZACIÓN	814.100.000

Costo total de la mercancía	>	Valor neto de realización	Deterioro
860.910.246		814.100.000	46.810.246

El registro 18 de abril de 2018: costo, alquiler container, seguro internacional, flete internacional

Código	NOMBRE	DÉBITO	DÉBITO
1435	Inventarios	840.110.246	
2105	Préstamos con bancos nacionales		840.110.246
SUMAS IGUALES		840.110.246	840.110.246

Registro 17 de mayo de 2018: desaduanamiento

Código	NOMBRE	DÉBITO	DÉBITO
1435	Inventarios	3.500.000	
2105	Préstamos con bancos nacionales		3.500.000
SUMAS IGUALES		3.500.000	3.500.000

Registro 20 de mayo de 2018: IVA por pagar

Código	NOMBRE	DÉBITO	DÉBITO
2408 05	IVA deducible	160.285.947	
2105	Préstamos con bancos nacionales		160.285.947
SUMAS IGUALES		160.285.947	160.285.947

Registro 21 de mayo de 2018: Transporte de carga

Código	NOMBRE	DÉBITO	DÉBITO
1435	Inventarios	8.000.000	
2365 25	Retención en la fuente, Transporte 1%		80.000
2105	Préstamos con bancos nacionales		7.920.000
SUMAS IGUALES		8.000.000	8.000.000

Registro 21 de mayo de 2018: Seguro local

Código	NOMBRE	DÉBITO	DÉBITO
1435	Inventarios	3.400.000	
2408 05	IVA deducible	646.000	
2105	Préstamos con bancos nacionales		4.046.000
SUMAS IGUALES		4.046.000	4.046.000

Registro 25 de mayo de 2018: Servicio reempaque

Código	NOMBRE	DÉBITO	DÉBITO
1435	Inventarios	5.900.000	
2408 05	IVA deducible	1.121.000	
2365 25	Retención en la fuente, Servicios 4%		236.000
2105	Préstamos con bancos nacionales		6.785.000
SUMAS IGUALES		7.021.000	7.021.000

Registro 25 de mayo de 2018: Deterioro

Código	NOMBRE	DÉBITO	DÉBITO
1435	Inventarios		46.810.246
6135 99	Deterioro Inventarios	46.810.246	
SUMAS IGUALES		46.810.246	46.810.246

Por deterioro contable la empresa reconoce una pérdida por la medición del inventario al valor neto de realización; sin embargo, para efectos fiscales conforme con lo establecido en el artículo 61 y el literal a) del numeral 1 del artículo 59 del ET establecen que la medición de un inventario al valor neto de realización no tiene efectos fiscales.

Código	NOMBRE	Vr. Fiscal	Vr. Contable	Diferencia	Perm	Temp	Impto difer.	Deducible	Imponible
1435	Mercancías	860.910.246	814.100.000	46.810.246		XX	15.447.381	15.447.381	

Caso 6. Inventarios

El 15 de junio de 2018 la Empresa Hipotética adquiere un inventario por \$250.000.000 más IVA. El gerente comercial a mediados de diciembre de 2018 por razones comerciales decide vender dichos inventarios en \$210.000.000 y lo hacen en enero del siguiente año.

Solución

La compra se contabiliza normalmente el 15 de junio de 2018; pero al 31 de diciembre de 2018 deberá deteriorar el inventario hasta el Valor Neto de realización.

Registro 15 de junio de 2018: Compra

Código	NOMBRE	DÉBITO	DÉBITO
1435	Inventarios	250.000.000	
2408 05	IVA deducible	47.500.000	
2365 40	Retención en la fuente Compras 2,5%		6.250.000
2205	Cuentas por pagar comerciales		297.500.000
	SUMAS IGUALES	297.500.000	303.750.000

Registro 31 de diciembre de 2018: Deterioro

Código	NOMBRE	DÉBITO	DÉBITO
1435	Inventarios		40.000.000
6135 99	Deterioro Inventarios	40.000.000	
SUMAS IGUALES		40.000.000	40.000.000

A 31 de diciembre de 2018 la empresa causó un deterioro contable por razones de mercado; pero, fiscalmente y como se explicó en el caso anterior el deterioro no tiene efectos fiscales.

Código	NOMBRE	Vr. Fiscal	Vr. Contable	Diferencia	Perm	Temp	Impto difer.	Deducible	Imponible
1435	Mercancías	250.000.000	210.000.000	40.000.000		XX	13.200.000	13.200.000	

Caso 7 Propiedad, planta y equipo

La Empresa Hipotética adquiere el 01 de enero de 2018 una bodega en zona franca y costo de adquisición de \$2.480.000.000, de los que un 35% y el resto es construcción.

Durante este año se instalaron grandes compañías que permiten identificar una valorización de dicha bodega, por lo que se decidió un avalúo al final del año y el perito dio como datos un valor de \$960.000.000 para el terreno y de \$1.790.500.000 para la construcción.

Solución

Se debe contabilizar el terreno y la construcción por separado. La empresa debe causar la depreciación respectiva del año; la empresa después de realizar el avalúo debe reservar la depreciación acumulada y contabilizar el mayor valor del activo, todo esto contra el superávit por revalorización.

Registro 01 de enero de 2018: Compra activo fijo

Código	NOMBRE	DÉBITO	DÉBITO
1504	Terrenos	868.000.000	
1516	Construcciones	1.612.000.000	
2105	Préstamos con bancos nacionales		2.480.000.000
SUMAS IGUALES		2.480.000.000	2.480.000.000

Importe depreciable = Costo - Valor residual

Importe depreciable = 1.612.000.000 - 615.600.000 = 996.400.000

Valor depreciación = Importe depreciable * Tiempo a depreciar / Vida útil

Valor depreciación = 996.400.000 * 1 / 80 = 12.455.000

Registro 31 de diciembre de 2018: Depreciación acumulada

Código	NOMBRE	DÉBITO	DÉBITO
1592 05	Depreciación acumulada, Construcción		12.455.000
5160 05	Depreciaciones, Construcciones	12.455.000	
SUMAS IGUALES		12.455.000	12.455.000

	Valor inicial	Valor Avalúo	Diferencia
Valor Terreno	868.000.000	960.000.000	92.000.000
Valor Construcción	1.612.000.000	1.790.500.000	178.500.000

Registro 31 de diciembre de 2018: Avalúo

Código	NOMBRE	DÉBITO	DÉBITO
1504	Terrenos	92.000.000	
1516	Construcciones	178.500.000	
1592 05	Depreciación acumulada, Construcción	12.455.000	
3205	Superávit		282.955.000
SUMAS IGUALES		282.955.000	282.955.000

Valor contable a diciembre de 2018	
Terreno	960.000.000
Edificación	1.790.500.000
Depreciación acumulada Edificación	

Valor fiscal a diciembre de 2018	
Terreno	868.000.000
Edificación	1.612.000.000
Depreciación acumulada Edificación	12.455.000

Se contabilizó una “valorización” de un inmueble al 31 de diciembre de 2018; pero, de acuerdo a lo establecido en el Estatuto Tributario en su artículo 69 se sabe que la medición inicial de los activos fijos debe hacerse al valor de adquisición más las erogaciones hechas para ponerlo en funcionamiento y en la medición posterior será al costo.

Tasa tributación Terrenos	10%
----------------------------------	------------

Código	NOMBRE	Vr. Fiscal	Vr. Contable	Diferencia	Perm	Temp	Impto difer.	Deducible	Imponible
1506	Terreros	868.000.000	960.000.000	92.000.000			9.200.000		9.200.000

Tasa tributación	33%
-------------------------	------------

Código	NOMBRE	Vr. Fiscal	Vr. Contable	Diferencia	Perm	Temp	Impto difer.	Deducible	Imponible
1515	Construcciones	1.612.000.000	1.790.500.000						
1592	Depr. Acumul.	12.455.000	0						
Valor neto		1.599.545.000	1.790.500.000	190.955.000		XX	63.015.150		63.015.150

Caso 8. Propiedad, planta y equipo

La Empresa Hipotética adquiere el 01 de febrero de 2018 una máquina para producción por \$800.000.000; para instalarla se contrató servicios de consultoría por \$48.000.000 más IVA.

El 31 de agosto de 2018 la máquina presentaba fallas, por se calculó el importe recuperable y se percibió que había un deterioro por \$90.000.000

La vida útil es de 9 años y el valor residual es del 20%

Solución

Registro 01 de febrero de 2018: Compra activo fijo

Código	NOMBRE	DÉBITO	DÉBITO
1520	Maquinaria	800.000.000	
2105	Préstamos con bancos nacionales		800.000.000
SUMAS IGUALES		800.000.000	800.000.000

Registro 01 de febrero de 2018: Servicio de consultoría (IVA mayor valor del activo)

Código	NOMBRE	DÉBITO	DÉBITO
1520	Maquinaria	48.000.000	
1520	Maquinaria	9.120.000	
2365 25	Retención en la fuente Servicios 2,55		1.200.000
2105	Préstamos con bancos nacionales		55.920.000
SUMAS IGUALES		57.120.000	57.120.000

Importe depreciable = Costo - Valor residual

Importe depreciable = 857.120.000 - 171.424.000 = 685.696.000

Valor depreciación = Importe depreciable * Tiempo a depreciar / Vida útil

Valor depreciación = 685.696.000 * 7 / 108 = 44.443.259

Registro 31 de agosto de 2018: Depreciación 7 meses

Código	NOMBRE	DÉBITO	DÉBITO
1592 05	Depreciación acumulada, Construcción		44.443.259
5160 05	Depreciaciones, Construcciones	44.443.259	
1599 15	Deterioro activos fijos		90.000.000
5199 15	Deterioro de activos	90.000.000	
SUMAS IGUALES		134.443.259	134.443.259

Importe depreciable = Costo - Valor residual

Importe depreciable = 722.676.741 - 171.424.000 = 551.252.741

Valor depreciacion = Importe depreciable * Tiempo a depreciar / Vida útil

Valor depreciacion = 551.252.741 * 4 / 101 = 21.831.792

Registro 31 de diciembre de 2018: Depreciación 4 meses

Código	NOMBRE	DÉBITO	DÉBITO
1592 05	Depreciación acumulada, Construcción		21.831.792
5160 05	Depreciaciones, Construcciones	21.831.792	
SUMAS IGUALES		21.831.792	21.831.792

Se contabilizó en la Empresa Hipotética un deterioro de la máquina y para el cálculo de la depreciación se tuvo en cuenta una vida útil contable inferior a la fiscal, muy a pesar que la norma no acepta deterioro alguno para estos casos. Así pues, la máquina se deprecia en 9 años y fiscalmente en 10 años, según lo establecido en el artículo 137 del Estatuto Tributario.

Importe depreciable = Costo - Valor residual

Importe depreciable = 848.000.000 - 171.424.000 = 676.576.000

Valor depreciacion = Importe depreciable * Tiempo a depreciar / Vida útil

Valor depreciacion = 676.576.000 * 11 / 120 = 62.019.467

Valor contable Máquina	685.696.000
Valor residual (contable y fiscal)	171.424.000
Meses de vida útil	108
Depreciación acumulada contable	66.275.051
Deterioro contable	90.000.000

Valor fiscal Máquina	848.000.000
Valor residual (contable y fiscal)	171.424.000
Meses de vida útil	120
Depreciación acumulada (11 meses)	62.019.467

Código	NOMBRE	Vr. Fiscal	Vr. Contable	Diferencia	Perm	Temp	Impto difer.	Deducible	Imponible
1520	Máquina	676.576.000	685.696.000						
1592	Depr. Acumul.	62.019.467	66.275.051						
1599	Deterioro		90.000.000						
	Valor neto	614.556.533	529.420.949	85.135.584		XX	28.094.743	28.094.743	

Caso 9. Propiedad, planta y equipo

El 01 de enero de 2018, la Empresa Hipotética celebra un contrato de comodato, así:

El Estado entrega a la Empresa Hipotética un lote, durante 30 años, espera que se construya una bodega con local comercial, pero devolverlo al final de ese tiempo en las mismas condiciones en que lo recibió, junto con \$145.000.000 para derribar la construcción. El valor del lote es de \$580.000.000 y se invierta \$1.200.000.000 para realizar la bodega con local comercial.

Solución

Se debe reconocer el valor del lote en sus activos y el valor de la bodega con local comercial que construye, depreciarlo durante los 30 años y registrar los beneficios económicos que se perciben.

También, se debe determinar el valor del desmantelamiento, causarlo como mayor del activo empleando valor presente (contra un pasivo) con la tasa del mercado (21.99% E.A.V.)

Estimación inicial	145.000.000	$P = F * (1 + i)^{-n}$
Tasa de interés efectiva anual	21,99%	$P = 145.000.000 * (1 + 0,2199)^{-30}$
Años a traer a valor presente	30	$P = 372.942$

Se tiene un activo fijo dado en comodato, por valor de \$1.200.000.000, que se reconoce al costo junto con las erogaciones para que esté apto para funcionar, incluye desmantelamiento. Este inmueble genera beneficios futuros y con vida útil de 40 años se deprecia

Registro 01 de enero de 2018: costo terreno, costo construcción y comodato

Código	NOMBRE	DÉBITO	DÉBITO
1504	Terrenos	580.000.000	
1516	Construcción	1.200.000.000	
2895 30	Activos recibidos en comodato		580.000.000
1110 05	Bancos, Moneda nacional		1.200.000.000
SUMAS IGUALES		1.780.000.000	1.780.000.000

Fiscalmente, el activo fijo debe ser reconocido al costo con las erogaciones sin incluir desmantelamiento y depreciarlo mínimo a 45 años.

Registro 01 de enero de 2018: desmantelamiento

Código	NOMBRE	DÉBITO	DÉBITO
1516	Construcción	372.942	
2895 30	Desmantelamiento		372.942
SUMAS IGUALES		372.942	372.942

Importe depreciable = Costo - Valor residual

Importe depreciable = 1.200.372.942 - 0 = 1.200.372.942

Valor depreciacion = Importe depreciable * Tiempo a depreciar / Vida útil

Valor depreciacion = 1.200.372.942 * 1 / 30 = 40.012.431

Registro 31 de diciembre de 2018: Depreciación 1 año

Código	NOMBRE	DÉBITO	DÉBITO
1592 05	Depreciación acumulada, Construcción		40.012.431
5160 05	Depreciaciones, Construcciones	40.012.431	
SUMAS IGUALES		40.012.431	40.012.431

Saldo inicial	372.942
Tasa de interés efectiva anual	21,99%
Ajuste a provisión desmantelamiento	82.010

Registro 31 de diciembre de 2018: Actualización desmantelamiento

Código	NOMBRE	DÉBITO	DÉBITO
2895 30	Desmantelamiento	82.010	
5199 15	Desmantelamiento		82.010
SUMAS IGUALES		82.010	82.010

En el activo fijo dado en comodato es reconocido al costo más todas las erogaciones hasta que el inmueble está apto incluyendo los costos de desmantelamiento, después es depreciado por la vida útil del contrato (40 años) y es un tiempo en que dan beneficios económicos futuros, pero, fiscalmente el inmueble debe ser reconocido al costo exceptuando los costos de

desmantelamiento y debe ser depreciado mínimo a 45 años, lo cual genera dos diferencias temporarias. A continuación, se realiza el cálculo fiscal del activo y su depreciación.

Valor fiscal construcción	1.200.000.000
Valor residual (contable y fiscal)	0
Meses de vida útil	540
Depreciación acumulada (11 meses)	26.666.667

Código	NOMBRE	Vr. Fiscal	Vr. Contable	Diferencia	Perm	Temp	Impto difer.	Deducible	Imponible
1516	Construcción	1.200.000.000	1.200.372.942	372.942		XX	123.071		123.071
1592	Depr. Acumul.	26.666.667	40.012.431	13.345.764		XX	4.404.102	4.404.102	
2895	Desmantelam.		82.010	82.010		XX	27.063	27.063	
	Valor neto	1.173.333.333	1.160.278.501						

Caso 10. Propiedades de inversión

La Empresa Hipotética el 01 de enero de 2018 compra una construcción por \$1.980.000.000 (25% terreno y el resto edificación), para arrendarla mediante arrendamiento operativo, y le cancelan mensualmente \$15.000.000 más IVA de canon de arrendamiento.

El arrendador requiere una adecuación de \$190.000.000 más IVA por rampas para discapacitados y dicha construcción duró hasta el 28 de febrero de 2018

Al 31 de diciembre de 2018 se realiza un avalúo y el valor total es de \$2.240.000.000 (25% terreno y el resto edificación).

Solución

Se debe contabilizar la edificación como propiedad de inversión al precio de adquisición más la construcción finalizada; al finalizar el año se contabiliza la diferencia por el avalúo, el

arrendamiento como ingreso y hay que recordar que las propiedades cuya medición posterior sea el valor razonable no deben depreciarse.

Registro 01 de febrero de 2018: Compra terreno y edificación

Código	NOMBRE	DÉBITO	DÉBITO
1504	Terrenos	495.000.000	
1516	Construcción	1.485.000.000	
2105	Préstamos con bancos nacionales		1.980.000.000
SUMAS IGUALES		1.980.000.000	1.980.000.000

Registro 28 de febrero de 2018: Adecuación

Código	NOMBRE	DÉBITO	DÉBITO
1516	Construcción	190.000.000	
1516	Construcción	36.100.000	
2365 25	Retención en la fuente contratos 2%		3.800.000
1110 05	Bancos, Moneda nacional		222.300.000
SUMAS IGUALES		226.100.000	226.100.000

	Valor inicial	Valor Avalúo	Diferencia
Valor Terreno	495.000.000	560.000.000	65.000.000
Valor Construcción	1.711.100.000	1.680.000.000	-31.100.000

Registro 31 de diciembre de 2018: Avalúo

Código	NOMBRE	DÉBITO	DÉBITO
1504	Terrenos	65.000.000	
1516	Construcciones		31.100.000
4295	Propiedades de inversión		33.900.000
SUMAS IGUALES		65.000.000	65.000.000

Registro 31 de diciembre de 2018: Ingresos arrendamientos

Código	NOMBRE	DÉBITO	DÉBITO
4220	Arrendamiento propiedades de inversión		150.000.000
1516	Construcción		28.500.000
1355 15	Retención en la fuente, arrendam. 3,5%	5.250.000	
1110 05	Bancos, Moneda nacional	173.250.000	
SUMAS IGUALES		178.500.000	178.500.000

Las propiedades de inversión se miden contable y fiscalmente al costo. Sin embargo, en la medición posterior contablemente se hace al valor razonable en tanto que fiscalmente conforme a al artículo 69 del E.T., será al costo. Por otro lado, para efectos contables la norma no permite reconocimiento de gasto por depreciación, caso contrario en lo fiscal, ya que la norma tributaria en el artículo 137 del E.T. precisa que la tasa de depreciación anual será máxima del 2,22%. Así pues, fiscalmente no tiene efectos el gasto por deterioro, pero si debe causarse la depreciación. Como la empresa pretende enajenar el activo antes de la vida útil fiscal, el impuesto diferido se reconoce a la tasa del 10% sobre el valor el valor neto de los ingresos por medición posterior y al 33% sobre el valor de la depreciación causada.

	Valor contable	Valor Fiscal	Valor Fiscal
Valor Terreno	495.000.000	495.000.000	0
Valor razonable	65.000.000		65.000.000
Valor neto	560.000.000	495.000.000	65.000.000
Valor construcción	1.485.000.000	1.485.000.000	0
Valor de la mejora	226.100.000	190.000.000	
Valor razonable	-31.100.000		-31.100.000
Valor depreciación	0	18.611.111	
Valor neto	1.680.000.000	1.656.388.889	33.900.000

Importe depreciable = Costo - Valor residual

Importe depreciable = 1.675.000.000 - 670.000.000 = 1.005.000.000

Valor depreciación = Importe depreciable * Tiempo a depreciar / Vida útil

Valor depreciación = 1.005.000.000 * 10 / 540 = 18.611.111

Tasa tributación Terrenos	10%
Tasa tributación	33%

Código	NOMBRE	Vr. Fiscal	Vr. Contable	Diferencia	Perm	Temp	Impto difer.	Deducible	Imponible
4295	Prop invers	0	65.000.000	65.000.000		XX	6.500.000		6.500.000
1592	Depr. Acumul.	18.611.111	0	18.611.111		XX	6.141.667		6.141.667
	Gasto IVA	36.100.000	0	36.100.000		XX	11.913.000		11.913.000

Caso 11. Propiedades de inversión

La Empresa Hipotética el 01 de junio de 2018 adquiere una oficina por \$480`000.000 (5% es terreno y la diferencia es edificación). La empresa decide arrendar este inmueble mediante un arrendamiento financiero. A 31 de diciembre de 2018 se determina mediante un avalúo que el valor es de \$464`000.000, con la misma distribución porcentual entre terreno y edificación.

Solución

La oficina se contabiliza por el costo y al final del periodo se contabiliza el deterioro por el menor valor del inmueble.

Registro 01 de junio de 2018: Compra activo fijo

Código	NOMBRE	DÉBITO	DÉBITO
1504	Terrenos	24.000.000	
1516	Construcciones	456.000.000	
2105	Préstamos con bancos nacionales		480.000.000
SUMAS IGUALES		480.000.000	480.000.000

	Valor inicial	Valor Avalúo	Diferencia
Valor Terreno	24.000.000	23.200.000	800.000
Valor Construcción	456.000.000	440.800.000	15.200.000

Registro 31 de diciembre de 2018: Deterioro

Código	NOMBRE	DÉBITO	DÉBITO
1504	Terrenos		800.000
1516	Construcciones		15.200.000
5199 15	Deterioro de activos	16.000.000	
SUMAS IGUALES		16.000.000	16.000.000

Las mediciones iniciales contable y fiscalmente de las propiedades de inversión se hacen al costo. Sin embargo, en la medición posterior contablemente es al valor razonable, en tanto que fiscalmente conforme al artículo 69 del E.T., será al costo. Por otro lado, para efectos contables la norma no permite reconocimiento de gasto por depreciación, caso contrario en lo fiscal, pues ahí la norma tributaria específicamente el artículo 137 del E.T. precisa que la tasa de depreciación anual será máxima del 2,22%. Así pues, fiscalmente no tiene efectos el gasto por deterioro, pero si debe causarse la depreciación. Como la empresa mantendrá la edificación hasta la vida útil del activo y, por lo tanto, se genera impuesto diferido a la tasa 10% solo sobre el valor residual fiscal y los ingresos por medición posterior.

	Valor contable	Valor Fiscal
Valor Terreno	23.200.000	24.000.000
Valor edificación	440.800.000	456.000.000
Valor deterioro	16.000.000	
Valor depreciación		5.066.667

Importe depreciable = Costo - Valor residual

Importe depreciable = 456.000.000 - 182.400.000 = 273.600.000

Valor depreciacion = Importe depreciable * Tiempo a depreciar / Vida útil

Valor depreciacion = 273.600.000 * 10 / 540 = 5.066.667

Código	NOMBRE	Vr. Fiscal	Vr. Contable	Diferencia	Perm	Temp	Impto difer.	Deducible	Imponible
1506	Terrero	24.000.000	24.000.000	0		XX	0		0
1516	Construcción	456.000.000	440.800.000	15.200.000		XX	5.016.000	5.016.000	
1592	Depr. Acumul.	5.066.667	0	5.066.667		XX	1.672.000		1.672.000
	Valor neto	474.933.333	464.800.000	10.133.333					

Cuadro resumen Impuesto diferido de transacciones

El siguiente es el cuadro resumen de lo generado por impuesto diferido deducible e imponible de las transacciones realizadas.

Tabla 3. Resumen impuesto diferido por transacciones

Código	NOMBRE	Vr. Fiscal	Vr. Contable	Diferencia	Perm	Temp	Impto difer.	Deducible	Imponible
1305 05	Clientes	92.316.800	89.679.834	2.636.966		XX	870.199	870.199	
1305 05	Clientes	288.490.000	288.490.000	0		XX	0		
1399 05	Deterioro	14.424.500	9.509.230	4.915.270		XX	1.622.039		1.622.039
1365 95	Ptmos a trabaj.	60.000.000	57.057.995	2.942.005		XX	970.862	970.862	
1205	Acciones	344.200.000	362.400.000	18.200.000		XX	1.820.000		1.820.000
1435	Mercancías	860.910.246	814.100.000	46.810.246		XX	15.447.381	15.447.381	
1435	Mercancías	250.000.000	210.000.000	40.000.000		XX	13.200.000	13.200.000	
1515	Construcciones	1.612.000.000	1.790.500.000	178.500.000		XX	58.905.000		58.905.000
1592	Depr. Acumul.	12.455.000	0	12.455.000		XX	4.110.150		4.110.150
1520	Máquina	676.576.000	685.696.000	9.120.000		XX	3.009.600		3.009.600
1592	Depr. Acumul.	62.019.467	66.275.051	4.255.584		XX	1.404.343	1.404.343	
1599	Deterioro	0	90.000.000	90.000.000		XX	29.700.000	29.700.000	
1516	Construcción	1.200.000.000	1.200.372.942	372.942		XX	123.071		123.071
1592	Depr. Acumul.	26.666.667	40.012.431	13.345.764		XX	4.404.102	4.404.102	
2895	Desmantelam.	0	82.010	82.010		XX	27.063	27.063	
1506	Prop invers	0	65.000.000	65.000.000		XX	6.500.000		6.500.000
1592	Depr. Acumul.	18.611.111	0	18.611.111		XX	6.141.667		6.141.667
	Gasto IVA	36.100.000	0	36.100.000		XX	11.913.000		11.913.000
1506	Prop invers	24.000.000	24.000.000	0		XX	0		0
1516	Construcción	456.000.000	440.800.000	15.200.000		XX	5.016.000	5.016.000	
1592	Depr. Acumul.	5.066.667	0	5.066.667		XX	1.672.000		1.672.000

Fuente: Elaboración propia

Impuesto diferido proveniente de diferencias temporarias

El siguiente es el impuesto diferido activo (diferencias temporarias deducibles) y el impuesto diferido pasivo (diferencias temporarias imponibles) de las transacciones presentadas.

Tabla 4, Impuestos diferidos provenientes de diferencias temporarias

Activo (diferencias temporarias deducibles)					
Concepto	Base contable	Base fiscal	Diferencia temporaria	Diferencia permanente	Saldo impuesto a 31 de dic. Vigencia actual
Cuentas por cobrar comerciales	378.169.834	380.806.800	2.636.966		870.199
Otras cuentas por cobrar	57.057.995	60.000.000	2.942.005		970.862
Inventarios	1.024.100.000	1.110.910.246	86.810.246		28.647.381
Construcciones y edificaciones	440.800.000	456.000.000	15.200.000		5.016.000
Depreciación acumulada	106.287.482	88.686.134	17.601.349		5.808.445
Deterioro	90.000.000	0	90.000.000		29.700.000
Desmantelamiento	82.010	0	82.010		27.063
TOTALES	2.096.497.321	2.096.403.179	215.272.575	0	71.039.950

Pasivo (diferencias temporarias imponibles)					
Concepto	Base contable	Base fiscal	Diferencia temporaria	Diferencia permanente	Saldo impuesto a 31 de dic. Vigencia actual
Inversiones e instrumentos derivados	362.400.000	344.200.000	18.200.000		1.820.000
Deterioro	9.509.230	14.424.500	4.915.270		1.622.039
Construcciones y edificaciones	2.990.872.942	2.812.000.000	178.872.942		59.028.071
Maquinaria y equipo	685.696.000	676.576.000	9.120.000		3.009.600
Propiedades de inversión	89.000.000	24.000.000	65.000.000		6.500.000
Depreciación acumulada	0	36.132.778	36.132.778		11.923.817
Gasto IVA	0	36.100.000	36.100.000		11.913.000
TOTALES	4.137.478.172	3.943.433.278	348.340.990	0	95.816.527

Fuente: Elaboración propia

Conclusiones

Inicialmente se pudo plantear esquemáticamente los cambios dados en el impuesto diferido con las últimas actualizaciones de las normas internacionales de información financiera (NIIF), presentando las diferencias que hubo antes y después tanto de la implementación de los estándares internacionales, como de las dos últimas reformas tributarias en Colombia.

A partir de lo anterior, se logró presentar de manera sencilla las modificaciones que se han dado con las últimas reformas tributarias y su incidencia en el impuesto diferido, explicando cuándo se genera y cómo afecta la tributación colombiana en las empresas del Grupo 1 y Grupo 2 de convergencia a NIIF, ya que para las microempresas (Grupo 3) no está prevista esta aplicación del impuesto diferido.

Finalmente, se pudo explicar didácticamente con 11 casos prácticos las situaciones cotidianas, en las que identifican diferencias temporarias que dan origen a reconocer y revelar el impuesto diferido en Colombia, el cual se presenta por transacciones como cuadro resumen y se presenta tal como se solicita para efectos de declaración, especificando el impuesto diferido activo (por diferencias temporarias deducibles) o impuesto diferido pasivo (por diferencias temporarias imponibles).

Recomendaciones

A los empresarios colombianos y a los de la región llanera, que pertenecen al Grupo 1 y al Grupo 2 de la adopción de Normas Internacionales de Información financiera (NIIF), se les recomienda seguir aplicando técnicamente estos estándares internacionales plenos y para PYMES, para que se conozca con certeza plena todas aquellas situaciones que se registren en la contabilidad de las empresas para el reconocimiento y la revelación del impuesto diferido.

A los contadores públicos de estas empresas del Grupo 1 y al Grupo 2 de convergencia a NIIF plenas o a NIIF para PYMES, según el caso, se les recomienda seguir actualizando en la aplicación de estándares internacionales de información financiera, estar pendiente de la normatividad nacional que el Gobierno Nacional va promulgando, porque ya se ha comprendido cada vez más en los últimos años, que debe armonía entre lo contable y lo fiscal, y que en los casos donde haya discrepancias, dichas diferencias se sepan reconocer y revelar apropiadamente, para generar certeramente el impuesto diferido en los registros de la contabilidad.

Bibliografía

- Actualicese.com. (08 de Abril de 2015). *Clasificación de empresas en Grupos de Convergencia*.
Obtenido de <https://actualicese.com/2015/04/08/clasificacion-de-empresas-en-grupos-de-convergencia/>
- Actualicese.com. (05 de Agosto de 2014). *Clases de NIIF que existen*. Obtenido de
<https://actualicese.com/2014/08/05/clases-de-niif-que-existen/>
- Actualicese.com. (11 de Octubre de 2017). *[Liquidador] Determinación de diferencias temporarias e impuesto diferido*. Obtenido de <https://actualicese.com/modelos-y-formatos/determinacion-de-diferencias-temporarias-e-impuesto-diferido/>
- Actualicese.com. (2018). Cartilla Actualicese. En *Lineamientos sobre políticas contables, reconocimiento y medición El cálculo del impuesto diferido* (págs. 9-10). Santiago de Cali Colombia: Editora Actualicese.com Ltda.
- Actualicese.com. (2018). *Lineamientos sobre políticas contables, reconocimiento y medición para el cálculo del impuesto diferido*. Santiago de Cali: Editora Actualicese.com Ltda.
- AprendeNIIF.com. (2017). *Las diferencias temporarias en el impuesto diferido - Entendiendo el Estándar NIIF*. Obtenido de <https://aprendeniif.com/diferencias-temporarias-en-el-impuesto-diferido-entendiendo-el-estandar-niif/>
- Bbva.com. (2017). *Glosario de términos*. Obtenido de Cuentas anuales:
<https://accionistaseinversores.bbva.com/microsites/bbva2013/es/C/a13.html>
- Colombia.com. (2018). *Economía*. Obtenido de <https://www.colombia.com/colombia-info/informacion-general/economia/>

- Colombia.com. (2018). *Información general*. Obtenido de <https://www.colombia.com/colombia-info/informacion-general/>
- Comunidad contable LEGIS. (03 de Julio de 2015). *Glosario NIIF*. Obtenido de <http://www.comunidadcontable.com/BancoConocimiento/NIIF/glosario-niif.asp>
- Congreso de la República de Colombia. (13 de Julio de 2009). *Ley 1314 de 2009*. Obtenido de <http://www.confiam.com/Ley%201314%20de%202009.pdf>
- Congreso de la República de Colombia. (29 de Diciembre de 2016). *Ley 1819 de 2016*. Obtenido de http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley_1819_2016.html
- Congreso de la República de Colombia. (29 de Diciembre de 2018). *Ley 1943 de 2018*. Obtenido de <http://es.presidencia.gov.co/normativa/normativa/LEY%201949%20DEL%208%20DE%20ENERO%20DE%202019.pdf>
- Consejo Técnico de la Contaduría Pública, CTCPC. (2018). *Preguntas frecuentes*. Obtenido de <http://www.ctcp.gov.co/que-es-el-ctcp/preguntas-frecuentes>
- Dinero.com. (15 de Septiembre de 2016). *Pymes contribuyen con más del 80% del empleo en Colombia*. Obtenido de <https://www.dinero.com/edicion-impresario/caratula/articulo/porcentaje-y-contribucion-de-las-pymes-en-colombia/231854>
- Elemplo.com. (09 de Febrero de 2018). *Pymes, la base del mercado laboral*. Obtenido de <https://www.elemplo.com/co/noticias/investigacion-laboral/pymes-la-base-del-mercado-laboral-5510>
- Elnuevodiario.com. (14 de Agosto de 2013). *Las PYMES exitosas en Colombia*. Obtenido de <https://www.elnuevodiario.com.ni/infografia/995/>
- Instituto Nacional de Contadores Públicos (INCP). (19 de Enero de 2016). *¿Cuál es la sección de las NIIF para PYMES que debe consultar para proceder con el reconocimiento del*

impuesto diferido? Obtenido de <https://www.incp.org.co/cual-es-la-seccion-de-las-niif-para-pymes-que-debe-consultar-para-proceder-con-el-reconocimiento-del-impuesto-diferido/>

International Accounting Standards Boards, IASB. (2016). *NiIF para PYMES*. Obtenido de <https://www.nicniif.org/home/normas/niif-para-las-pymes.html>

Larepublica.co. (23 de Mayo de 2018). *Con las Niif ¿la situación pasó del cielo al infierno?* Obtenido de <https://www.larepublica.co/alta-gerencia/con-las-niif-la-situacion-paso-del-cielo-al-infierno-2730227>

Mapadecolombia.net. (2017). *Mapa de Colombia*. Obtenido de <https://mapadecolombia.net/mapa-de-colombia-con-division-politica/>

Maya Herrera, J. D. (15 de Febrero de 2017). *Impuesto diferido. La ley de reforma tributaria no cambia su metodología de cálculo*. Obtenido de <https://actualicese.com/actualidad/2017/02/15/impuesto-diferido-ley-de-reforma-tributaria-no-cambia-su-metodologia-de-calculo/>

Maya Herrera, J. D. (2017). *Módulo 4. Impuesto a las ganancias*. Santiago de Cali Colombia: Editorial Actualicese.com Ltda.

Mujeresdeempresa.com. (2016). *Glosario de términos de contabilidad*. Obtenido de <http://www.mujeresdeempresa.com/glosario-de-terminos-de-contabilidad/3/>

Nicniif.org. (2016). *Qué es el IASB*. Obtenido de <https://www.nicniif.org/home/iasb/que-es-el-iasb.html#Definiciones>

Peluso, S. (Marzo de 2019). *Reforma tributaria e impuestos diferidos*. Obtenido de <https://www.pwc.com/cl/es/prensa/columnas-de-opinion/reformatributaria-impuestos-diferidos.html>

Portafolio.co. (04 de Febrero de 2019). *Pymes comerciales tienen las mejores expectativas de ventas*. Obtenido de <https://www.portafolio.co/negocios/empresas/pymes-comerciales-tienen-las-mejores-expectativas-de-ventas-525982>

Presidencia de la República de Colombia. (27 de Diciembre de 2012). *Decreto 2706 de 2012*.

Obtenido de <http://www.contaduria.gov.co/wps/wcm/connect/cf7c48fb-0359-45d5-a034-436d4759d6bd/D2706-12+Gr+3+Microempresas-1.pdf?MOD=AJPERES>

Presidencia de la República de Colombia. (28 de Diciembre de 2012). *Decreto 2784 de 2012*.

Obtenido de <http://suin.gov.co/viewDocument.asp?id=1776952>

Presidencia de la República de Colombia. (27 de Diciembre de 2013). *Decreto 3019 de 2013*.

Obtenido de <https://actualicese.com/normatividad/2013/12/27/decreto-3019-de-27-12-2013/>

Presidencia de la República de Colombia. (27 de Diciembre de 2013). *Decreto 3022 de 2013*.

Obtenido de <http://incp.org.co/Site/2014/mailling/Spatia-IX/proyecto-de-decreto-por-el-cual-se-reglamentan-los-articulos-4-de-la-ley-1314-de-2009-y-165-de-la-ley-1607-de-2012.pdf>

Presidencia de la República de Colombia. (27 de Diciembre de 2013). *Decreto 3023 de 2013*.

Obtenido de

<http://wsp.presidencia.gov.co/Normativa/Decretos/2013/Documents/DICIEMBRE/27/DECRETO%203023%20DEL%2027%20DE%20DICIEMBRE%20DE%202013.pdf>

Presidencia de la República de Colombia. (27 de Diciembre de 2013). *Decreto 3024 de 2013*.

Obtenido de <https://diario-oficial.vlex.com.co/vid/decreto-2013-modifica-dictan-483875258>

Presidencia de la República de Colombia. (14 de Diciembre de 2015). *Decreto 2420 de 2015*.

Obtenido de <http://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=76745>

Presidencia de la República de Colombia. (23 de Diciembre de 2015). *Decreto 2496 de 2015*.

Obtenido de <http://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=73713>

Presidencia de la República de Colombia. (22 de Diciembre de 2016). *Decreto 2101 de 2016*.

Obtenido de

<http://es.presidencia.gov.co/normativa/normativa/DECRETO%202101%20DEL%2022%20DE%20DICIEMBRE%20DE%202016.pdf>

Presidencia de la República de Colombia. (22 de Diciembre de 2016). *Decreto 2131 de 2016*.

Obtenido de

<http://es.presidencia.gov.co/normativa/normativa/DECRETO%202131%20DEL%2022%20DE%20DICIEMBRE%20DE%202016.pdf>

Presidencia de la República de Colombia. (22 de Diciembre de 2016). *Decreto 2132 de 2016*.

Obtenido de <http://suin-juriscal.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Decretos/30030278>

Presidencia de la República de Colombia. (20 de Diciembre de 2017). *Decreto 2170 de 2017*.

Obtenido de <https://actualicese.com/normatividad/2017/12/20/decreto-2170-de-22-12-2017/>

Presidencia de la República de Colombia. (28 de Diciembre de 2018). *Decreto 2483 de 2018*.

Obtenido de <http://es.presidencia.gov.co/normativa/decretos-2018/decretos-diciembre-2018>

Ramírez Morales, J. (21 de Febrero de 2019). *Paso a paso del impuesto diferido*. Obtenido de

<https://actualicese.com/actualidad/2019/02/21/paso-a-paso-del-impuesto-diferido/#>

Universidad del Rosario. (17 de Julio de 2017). *Las NIIF en Colombia: Un nuevo reto para las empresas*. Obtenido de <https://educacioncontinua.urosario.edu.co/sub-secciones/blog/las-niif-en-colombia-un-nuevo-reto-para-las-empresas>

Yanez, D. (2016). *Investigación Explicativa: Características, Técnicas y Ejemplos*. Obtenido de <https://www.lifeder.com/investigacion-explicativa/>

Anexo 1. Artículo de reflexión PWC Chile sobre el impuesto diferido

Tras los cambios impositivos, ¿cómo determinar qué partidas reversan en el corto plazo y cuáles en el largo plazo? ¿Todos los diferidos asociados a partidas corrientes reversan en el corto plazo?

Uno de los principales impactos financiero-contables de la Reforma Tributaria, muy significativo por cierto, es el cambio de tasas sobre impuestos diferidos. Dado que estos deben reconocerse empleando la tasa que estará vigente en el momento que se estima el reverso de la diferencia temporal entre la base financiera y la tributaria de activos y pasivos, determinar cuál es ese momento resulta un tema clave para ajustar los impuestos diferidos.

En efecto, ante un plan gradual de aumento de tasas, como es nuestro caso, de 21% en 2014 hasta 27% o 25,5% en 2018 según sea el sistema tributario aplicable, establecer el año previsto de reverso de dicha diferencia temporal es crucial para determinar la tasa a utilizar y con ello la cuantía del ajuste en los libros de la entidad.

Muchos presumen que esto solo afecta a las diferencias que reversan a largo plazo, pues las que reversan en el corto utilizarían la tasa del año próximo, pero ¿cómo determinamos qué partidas reversan en el corto plazo y cuáles en el largo? ¿Todos los impuestos diferidos asociados a partidas corrientes reversan en el corto plazo? Y para aquellos que son a largo plazo, ¿cómo saber qué tasa utilizar?

Primero es importante tener en cuenta que no todos los impuestos diferidos asociados a partidas corrientes reversan en el corto plazo. Por ejemplo, en el caso de los impuestos asociados a las provisiones por deterioro de cuentas a cobrar, las cuentas vencidas

impagos requieren cumplir ciertos requisitos formales para ser deducibles fiscalmente. Por ello, la estimación de deducibilidad del gasto de incobrables a efectos tributarios en el año próximo podría no ser adecuada y, en consecuencia, utilizar para el cálculo la tasa del año próximo tampoco lo sería. Algo similar ocurre con las provisiones asociadas a partidas de inventarios corrientes, entre otros casos.

Por otro lado, cuando estamos ante impuestos diferidos que reversarán en el largo plazo, debemos estimar la fecha de reverso y considerar la tasa vigente en ese año para efectuar el ajuste. Por ejemplo, supongamos un activo tributario que está totalmente amortizado y un impuesto diferido de pasivo se irá revirtiendo con la amortización financiera. En este caso, debemos considerar la cuota de amortización anual desde el año en curso hasta que se revierta todo el impuesto y establecer para cada año el cálculo según la tasa que estará vigente. Si por el contrario tenemos un bien que se está amortizando aceleradamente a efectos fiscales respecto a la amortización financiera, y estoy generando año a año una diferencia de impuesto diferido de pasivo que no comenzará a revertir hasta después de 2018, la tasa a utilizar debe ser la tasa máxima 27% o 25,5% según sea el sistema tributario aplicable y no hay reversos a las tasas intermedias. Este es un análisis que se debe realizar caso a caso y por cada causa de origen de diferencia temporal.

En definitiva, aun cuando a primera vista puede parecer un cálculo muy simple, determinar qué tasa aplicar a los impuestos diferidos requiere de un análisis detallado, partida a partida y situación a situación. De lo contrario, es muy probable que podamos incurrir en errores no deseados. (Peluso, 2019)

Anexo 2. Aparte del artículo 67 del Decreto 2649 de 1993

Sobre el impuesto diferido activo dice el artículo 67 del decreto 2649 de 1993, que:

...

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

...

Anexo 3. Aparte del artículo 79 del Decreto 2649 de 1993

Sobre el impuesto diferido pasivo dice el artículo 78 del decreto 2649 de 1993:

...

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

...