

**EFFECTOS FISCALES DEL IMPUESTO SOBRE LAS GANANCIAS BAJO ESTÁNDAR
INTERNACIONAL EN LOS ESTADOS FINANCIEROS Y LA DECLARACION DE
RENTA**

DEISY ROCIO HERNANDEZ ZAPATA

**UNIVERSIDAD SANTIAGO DE CALI
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS
ESPECIALIZACIÓN EN GERENCIA TRIBUTARIA
SANTIAGO DE CALI**

2019

**EFFECTOS FISCALES DEL IMPUESTO SOBRE LAS GANANCIAS BAJO
ESTÁNDAR INTERNACIONAL EN LOS ESTADOS FINANCIEROS Y LA
DECLARACIÓN DE RENTA**

DEISY ROCIO HERNÁNDEZ ZAPATA

**Trabajo de grado presentado como requisito para optar por el título de Especialista en
Gerencia Tributaria**

Asesor:

FABIO ÁLZATE

**UNIVERSIDAD SANTIAGO DE CALI
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS
ESPECIALIZACIÓN EN GERENCIA TRIBUTARIA
SANTIAGO DE CALI**

2019

NOTA DE ACEPTACIÓN

Firma del director

Firma del jurado

Firma del jurado

Santiago de Cali, marzo de 2019

Dedicatoria

Este título es dedicado a mi hijo Juan Felipe Gamarra Hernández, con todo mi amor y cariño quien ha sido el motor de mi vida y por quien cada día me esfuerzo por dar lo mejor de mí para su vida. Es mi fuente de motivación e inspiración para superarme personal y profesionalmente abriendo un futuro mejor para ambos.

A mi madre y hermanas quienes me han ofrecido sus palabras alentadoras en mi incansable lucha por salir adelante y cumplir mis sueños y anhelos.

A mis amigos y compañeros que compartieron sus vivencias y conocimientos día a día, que me brindaron su ayuda profesionalmente para ubicarme en el lugar que hoy me encuentro.

Agradecimientos

Agradezco este logro a Dios por haber permitido que un sueño más se cumpliera en mi vida, este es tan solo otro escalón de los muchos que aún me faltan por subir. Hoy con orgullo, dedicación y esfuerzo puedo recoger los frutos de mi incansable meta. Mi familia fue un gran apoyo en el transcurso de mi aprendizaje, por esta razón quiero manifestarles mis más sinceros agradecimientos porque en algunos momentos difíciles siempre me dieron alientos y ánimos de seguir adelante, haciéndome ver que somos lo que nos proponemos. Como dijo Albert Einstein, “El aprendizaje es experiencia, todo lo demás es información” el anhelo de prepararme como especialista permitió cumplir mis objetivos y vincularme a una vida laboral dinámica y útil para la comunidad.

Le agradezco a mi hijo por su paciencia, amor y compañía quien cada día era uno de mis testigos de mi aprendizaje, acompañándome al aula de clases y sé que con gusto lo hacía.

Agradezco a la universidad por abrir un nuevo horizonte en mi vida, a profesores de cada área y a mi tutor por haberme acompañado y ofrecido su conocimiento para la terminación de mi proyecto, mis compañeros de clase, a todos y cada uno de los que hicieron parte de mi nuevo proyecto de vida.

Índice

	Pág.
Resumen	11
Introducción	13
1. Antecedentes	15
2. Problema de Investigación	18
2.1 Planteamiento del problema	18
2.2 Formulación del Problema	19
2.3 Sistematización del problema	20
3. Objetivos	21
3.1 Objetivo general	21
3.2 Objetivos específicos	21
4. Justificación.....	22
5. Marco de referencia.....	24
5.1 Marco teórico	24
5.1.1 Antecedentes Impuesto Diferido en Colombia	24
5.1.2 Normas internacionales de Información financiera	29
5.1.3 ¿Por qué es importante adoptar las NIIF (IFRS) en Colombia?	29
5.2 Marco legal.....	30
6. Metodología	36
6.1 Método de la investigación	36
6.1.1 Inductivo.	36
6.1.2 Deductivo	37
6.2 Instrumentos para la recolección de la información.....	36
6.2.1 Fuentes primarias	36
6.2.2 Fuentes secundarias.....	37
7. Cronograma de actividades	
8. Resultados	40
8.1 Diferencias temporarias que dan lugar al impuesto diferido método basado en el balance.....	40

8.2 Clasificación de los registros contables que dan lugar al impuesto diferido deducible e imponible	45
8.3 Consecuencias se generan al calcular y reconocer el impuesto diferido en los estados financieros y en la declaración de renta	65
9. Conclusiones	65
10. Recomendaciones.....	65
Referencias bibliográficas	

Lista de figuras

	Pág.
Figura 1. Comparación para calcular el impuesto diferido bajo norma local Vs. nuevos marcos técnicos normativos contables	17
Figura 2. Grupo de empresas según su clasificación NIIF.....	31

Lista de tablas

	Pág.
Tabla 1 Situación de diferencias temporarias	45
Tabla 2 Diferencias Temporarias Deducibles	46
Tabla 3 Diferencias Temporarias Imponibles	46
Tabla 4 Reconocimiento de activos y pasivos bajo NIIF y norma fiscal.....	47
Tabla 5 Cálculo del valor patrimonial de los activos y pasivos	48
Tabla 6 Amortización depreciación contable línea recta	50
Tabla 7 Reconocimiento del activo y depreciación año 1.....	50
Tabla 8 Amortización depreciación fiscal línea recta	51
Tabla 9 Identificación de las diferencias temporarias.....	51
Tabla 10 Estado de Resultados	52
Tabla 11 Declaración de Renta	53
Tabla 12 Contabilización impuesto de renta e impuesto diferido imponible.....	53
Tabla 13 Gasto por impuesto diferido 6 año.....	54
Tabla 14 Contabilización en venta de vehículo	54
Tabla 15 Contabilización del impuesto generado por la venta del vehículo.....	55
Tabla 16 Reconocimiento deterioro	56
Tabla 17 Cálculo del impuesto de renta 2017	56
Tabla 18 Contabilización del impuesto de renta 2017	57
Tabla 19 Cálculo del impuesto diferido por diferencia temporaria	57
Tabla 20 Cálculo del impuesto de renta fiscalmente.....	57
Tabla 21 Contabilización del impuesto a cargo e impuesto Diferido	57
Tabla 22 Baja en cuenta de Cartera 2018.....	58
Tabla 23 Cálculo de la renta gravada susceptible de impuestos	58
Tabla 24 Contabilización o ajuste del impuesto por pagar	58
Tabla 25 Pérdida fiscal año 2015	60
Tabla 26 Diferido por perdida fiscales	60
Tabla 27 Contabilización del impuesto diferido 2015	60

Tabla 28 Estado de Resultados 2016	61
Tabla 29 Contabilización del gasto por impuesto de renta 2016	61
Tabla 30 Amortización del activo por impuesto diferido del año 2015.....	62
Tabla 31 Saldo por impuesto diferido por compensar	62
Tabla 32 Compensación de pérdida del 2015 en 2016	62
Tabla 33 Estado de Resultados 2017	63
Tabla 34 Contabilización del gasto por impuesto de renta 2017	63
Tabla 35 Amortización del impuesto diferido del 2015 en 2017.....	63
Tabla 36 Compensación de pérdida del 2015 en 2017	64
Tabla 37 Calculo tasa de tributación con base en el impuesto a cargo contable y fiscal 2015, 2016, 2017.....	64

Resumen

Con el fin de profundizar en el manejo del impuesto diferido y su impacto financiera y tributariamente con respecto a la regulación fiscal y los nuevos marcos técnicos normativos contables los cuales establecen requerimientos para su reconocimiento, medición, presentación, baja en cuentas y revelación de los estados financieros con propósito general, orientada a reflejar la situación real de las compañías. Se realizó una investigación y análisis de la norma NIC 12 y sección 29 de NIIF para pymes para su aplicación en los componentes que conforman el estado de la situación financiera identificando las diferencias que se generan entre los valores contables y fiscales de los activos y pasivos para su cálculo y reconocimiento

Para el desarrollo del presente trabajo se contextualizaron diferentes enfoques acerca del impuesto diferido bajo conceptos, Leyes y Decretos, Con este análisis se desarrollaron y determinaron los principales efectos, causas e incidencias que se generan al medir y calcular dicho impuesto

Palabras Claves: Impuesto diferido; Estados financieros; Diferencias temporarias; NIC 12; Declaración de renta; NIIF para PYMES

Abstract

In order to deepen the management of the deferred tax and its financial and tax impact with respect to tax regulation and the new regulatory technical accounting frameworks which establish requirements for their recognition, measurement, presentation, derecognition and disclosure of the financial statements. financial instruments with general purpose, oriented to reflect the real situation of the companies. A research and analysis of the norm NIC 12 and section 29 of NIIF for SMEs was carried out for its application in the components that make up the state of the financial situation identifying the differences that are generated between the accounting and tax values of assets and liabilities for calculation and recognition

For the development of the present work, different approaches to the deferred tax were contextualized under concepts, laws and decrees. With this analysis, the main effects, causes and incidences that are generated when measuring and calculating said tax were developed and determined.

Key words: Deferred tax; Financial Statements; Temporary Differences; NIC 12, Income statement, NIIF for SMES

Introducción

En la NIC 12 y la sección 29 de las NIIF para pymes impuesto sobre las ganancias, el reconocimiento y medición de partidas en el estado de la situación financiera bajo normas internacionales de información financiera de las entidades se ha convertido en un tema de vital importancia debido a que se debe tener claridad en la aplicación de las normas contables y fiscales. El adecuado manejo y aplicación permitirá que las entidades reconozcan, midan, presenten y revelen en sus estados financieros los hechos económicos según los requerimientos del estándar internacional y las políticas contables que se hayan establecido en cada organización.

Este trabajo tiene como propósito general analizar el impacto fiscal que se produce al reconocerlo en los estados financieros y en la declaración de renta, contablemente como se origina el impuesto diferido, las diferencias que surgen entre la conciliación fiscal y contable, que características cuales son las causas y que consecuencias se generan al reconocerlo, de igual manera que aspectos positivos y o negativos resultan debiendo las entidades jurídicas estar obligadas a medirlo, calcularlo y reconocerlo teniendo en cuenta las normas que lo regulan bajo los nuevos marcos técnicos normativos contables, aspectos contenidos en la norma internacional NIC 12 y sección 29 de NIIF para pymes

En el estudio se desarrolló los siguientes temas como lo son: (i) tratamiento del impuesto diferido, Aspectos generales, conceptualización y conceptos del impuesto a las ganancias; (ii) elementos del impuesto a las ganancias, Análisis de algunas partidas que conforman el estado de la situación financiera que dan lugar a las diferencias temporarias; (iii) Casos prácticos, Cálculo, clasificación y reconocimiento del impuesto diferido.

El primer punto tiene que ver con la definición del impuesto a las ganancias NIC 12 impuesto diferido, alcance y objetivo de la norma, que abarca y la finalidad para la cual fue creado este impuesto, como se definen en cada grupo de empresas y su clasificación según la regulación por las normas internacionales de información financiera.

El segundo tema define los conceptos por impuestos corrientes y diferidos, sus características, así como las clases de diferencias resultantes entre activos y pasivos, cuáles son los pilares primordiales adoptado por el régimen tributario y contable para tener en cuenta a la hora de identificar el impuesto diferido relacionada entre la comparación patrimonial de activos y pasivos sujetos a impuestos.

Se analizaron algunos casos prácticos de aplicación teniendo en cuenta lo regulado por la norma para la identificación de las diferencias temporarias que dan lugar al impuesto diferido en activos fijos, deterioro de cartera, pérdidas fiscales y como se sitúa financiera y tributariamente con la finalidad de conocer el impacto fiscal que genera el reconocimiento del impuesto diferido.

1. Antecedentes

Origen y evolución del impuesto diferido en Colombia

El impuesto diferido tuvo su origen en Colombia con el Decreto 2649 de 1993, enunciado que: “debe contabilizarse como impuesto diferido debito el efecto de las diferencias temporales que impliquen un mayor pago de impuestos en el año corriente calculado a tasas actuales, siempre que exista una expectativa razonable de que tales diferencias se revertirán” (art. 67).

De igual manera, el mismo Decreto establece que: “debe contabilizarse 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” (art. 78). Por ello, este Decreto fue la base fundamental para que en las entidades se acogieran y cumplieran los términos contenidos en ella, en el aclaraba el adecuado manejo y componentes que debían tener en cuenta a la hora de calcular las diferencias temporales y permanentes que surgirían entre la comparación contable y fiscal de ingresos, costos y gasto llamado método del diferido.

Método del Diferido.

Su objetivo era separar las partidas que aumentarían o disminuirían la utilidad fiscal de las cuales surgirían las diferencias temporales y permanentes para el cálculo del impuesto de renta, las diferencias temporales podrían ser revertidas en periodos posteriores, mientras que las permanentes permanecerían como un gasto no recuperable. El impuesto diferido no es algo nuevo,

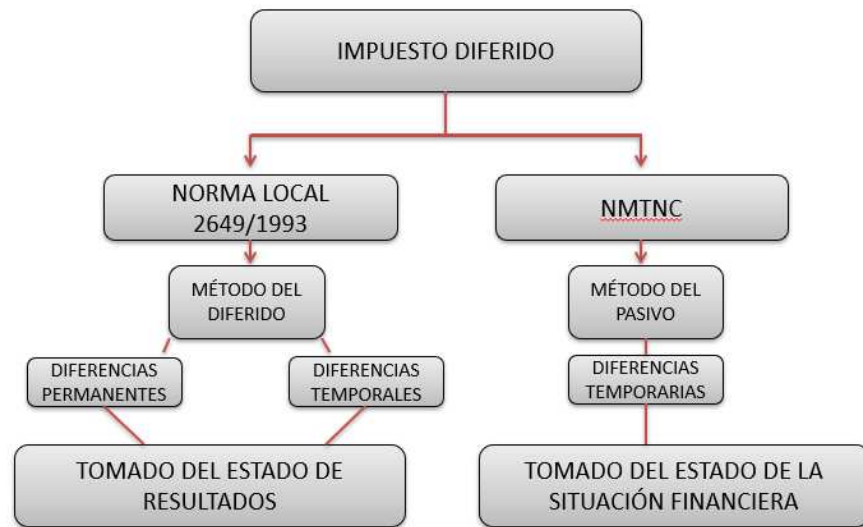
pues viene presentándose desde el año 1993, cuando el estado determino su cálculo y reconocimiento.

Las diferencias que se originaban entre los resultados contables y fiscales se aplicaban bajo el método del diferido (estado de resultados), lineamientos que se debían cumplir bajo norma local, con esta premisa es claro entonces que incide en la utilidad o renta gravable que aumenta o disminuye la carga impositiva.

Fundamentos del impuesto Diferido

Como el objetivo de los estados financieros es revelar información útil y confiable según lo señalado en el Decreto 2649 de 1993, así como en la sección 29 de las NIIF para Pymes es por esto que la norma deja claro que se debe revelar las discrepancias que surjan entre la normativa contable y la legislación tributaria de acuerdo a lo señalado en el artículo 136 de este mismo Decreto.

Su razón de ser es un impuesto pagado en el tiempo, dado que las entidades deberán reconocerlo hoy y compensarlo en periodos futuros.



Elaboración propia

Figura 1. Comparación para calcular el impuesto diferido bajo norma local Vs. nuevos marcos técnicos normativos contables

2. Problema de Investigación

2.1 Planteamiento del problema

Las normas contables y fiscales requieren que se reconozcan en los estados financieros tanto el impuesto corriente, así como el impuesto diferido, es por esto que la problemática fundamental es cuando surgen claras diferencias entre la contabilidad y los impuestos, la contabilidad maneja propósitos diferentes a los que la norma fiscal genera y mientras hayan estas diferencias se deberá reconocer el impuesto diferido ya que el objetivo de los estados financieros de la entidad es revelar la información financiera útil y fiable que sirva como base para la toma de decisiones de los usuarios.

Según la Cartica práctica (2017), el impuesto a las ganancias se determina de manera diferente tanto para la contabilidad como para las normas fiscales por lo que la contabilidad maneja el método de causación o devengo, atendiendo necesidades de información financiera y la fiscal maneja el método de causación y de caja, atendiendo requerimientos de normas fiscales (p. 9).

Sumado a ello, Estatuto Tributario (2017), en el artículo 28 expresa que: “para los contribuyentes que estén obligados a llevar contabilidad, los ingresos realizados fiscalmente son los ingresos devengados contablemente en el año o periodo gravable”.

Por tal razón, con la expedición de la Ley 1314 de 2009 se promulgan los nuevos marcos normativos para la elaboración y presentación que se debe revelar en los estados financieros bajo NIIF, frente a estos argumentos los contribuyentes personas jurídicas declarantes del impuesto de renta y complementarios deben expresar la información financiera demostrando la realidad

económica para evaluar de manera clara el desempeño de las entidades, de acuerdo a su estructura reconocer el impuesto diferido en los estados financieros derivara un ingreso o gasto para la entidad, razón por la cual es necesario identificar el impuesto diferido débito y/o crédito para ser compensado en periodos futuros, empleando las tasas tributarias establecidas las cuales será de aplicación para todos los activos que se obtenga o realicen o pasivo que se liquiden. Este método es una imposición tributaria para cumplir y su efecto de aplicación se verá reflejado al final en las utilidades a distribuir a los socios y/o accionistas de la compañía, razón por la cual se pretende analizar cómo se debe dar tratamiento contable en el registro de los activos y pasivos para conocer el impacto tributario y financiero cuando es probable que la entidad obtendrá beneficios económicos futuros.

De acuerdo con lo anterior se pretende analizar:

- a. Cómo influye las NIC 12 sección 29 NIIF para pymes impuesto a las ganancias en la generación de renta.
- b. Cómo se afectan las utilidades obtenidas en el periodo fiscal y,
- c. Si está reflejando la situación real de la compañía para la toma de decisiones.

2.2 Formulación del Problema

¿De qué manera las organizaciones se pueden preparar para el impacto sobre el cálculo y reconocimiento del impuesto diferido NIC 12 impuesto a las ganancias para que los estados financieros no reflejen aspectos negativos de acuerdo a la adopción de los nuevos requerimientos en materia tributaria?

2.3 Sistematización del problema

Teniendo en cuenta las diferencias contables y fiscales que surgen de la conciliación fiscal de acuerdo con el artículo 772-1 del estatuto tributario ¿Cuándo se debe reconocer el impuesto diferido débito y crédito?

¿Cuáles son las principales características del impuesto diferido NIC 12 impuesto a las ganancias?

De acuerdo con las incidencias fiscales y el continuo cambio de las Leyes tributarias ¿Cómo puede variar la tasa de tributación?

3. Objetivos

3.1 Objetivo general

Determinar el efecto fiscal que produce el impuesto diferido NIC 12 impuesto a las ganancias en la declaración de renta y estados financieros

3.2 Objetivos específicos

- Identificar las diferencias temporarias que dan lugar al impuesto diferido método basado en el balance.

- Clasificar los registros contables que dan lugar al impuesto diferido deducible e imponible.

- Determinar las consecuencias se generan al calcular y reconocer el impuesto diferido en los estados financieros y en la declaración de renta.

4. Justificación

De acuerdo con los marcos normativos que las Leyes tributarias han incorporado en Colombia se hace importante analizar los efectos, características, incidencias que el impuesto diferido NIC 12 impuesto a las ganancias produce y como se sitúa financieramente al interior de las empresas.

En el siguiente análisis se clasifican las distintas partidas conciliatorias que dan lugar al impuesto diferido y que pueden afectar el resultado contable antes de impuestos y que por disposiciones de la norma reconocer cuales son imposables y cuales serían deducibles. Por lo tanto, se hace necesario identificar qué hacer con las diferencias y que efecto tienen en la declaración de renta y al ser reconocidas en los estados financieros mediante el impuesto diferido. Tomando como referencia el Decreto 2649 de 1993, la Ley 1314 de 2009, Ley de convergencia, las normas internacionales de información financiera, la nueva reforma estructural Ley 1819 de diciembre de 2016 y con la expedición de los Decretos 2784 de 2012, 3024 de 2013 y Decreto 2615 de 2014 para el grupo 1; Decreto 3022 de 2013, modificado por el Decreto 2267 de 2014, para el grupo 2 y Decreto 2706 de 2012, se analizan los cambios que a través del tiempo cada uno ha tenido e influenciado para el cálculo y contabilización del impuesto diferido NIC 12 impuesto a las ganancias.

Al tener claras las variables de estudio y análisis acerca del comportamiento de la normativa contable colombiana, normas tributarias, normatividad contable internacional y la administración financiera en la aplicabilidad de la formulación del problema será factible medir el impacto económico que ayuden al cumplimiento de los objetivos planteados.

Como el objetivo de la norma es prescribir el tratamiento contable del impuesto a las ganancias con la aplicación de la NIC 12 bajo estándar internacional se conocerá esas

consecuencias y la importancia de reconocer el impuesto diferido, que permitirá imputar la carga tributaria y es posible que aparezcan en periodos distintos a los cuales se generan las ganancias, de tal manera que el impuesto será reflejado en periodos futuros.

5. Marco de referencia

5.1 Marco teórico

5.1.1 Antecedentes del Impuesto Diferido en Colombia

La contabilidad estuvo regulada inicialmente por los Decretos 2649 y 2650 de 1993, marcos normativos colombianos y contextualizaba cuales eran los principios y normas de contabilidad generalmente aceptados, dicha norma cumplía con los objetivos y cualidades a revelar con respecto a la información financiera, normas que no tuvieron cambios sustanciales bajo este Decreto y perduro por más de 16 años, los cuales se fundamentaron en COLGAP, hoy ya derogada hasta la llegada Ley de convergencia. Con el fin de estandarizar y apoyar la internacionalización de las relaciones económicas y financieras, el gobierno dirigió un proceso a la convergencia de las normas de contabilidad para que estas fueran de aceptación mundial con una visión globalizada y mejorar la práctica contable, por lo cual emitió y entro en vigencia la Ley 1314 de 2009 donde se expuso que: “Su objetivo es la conformación de un sistema único y homogéneo de alta calidad, comprensible y de forzosa observancia, de normas de contabilidad, de información financiera y de aseguramiento de la información.” (art. 1). Esta Ley señala las autoridades competentes para la expedición de la regulación.

En ese sentido el Consejo Técnico de la Contaduría Pública – CTCP, recomendó al Gobierno Nacional que el proceso de convergencia hacia estándares internacionales se lleve a cabo tomando como referente las Normas Internacionales de Información Financiera -NIIF- junto con sus interpretaciones, marco de referencia conceptual, los fundamentos de conclusiones y las guías de aplicación emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad-

International Accounting Standards Board IASB - por su sigla en inglés según el Decreto 2784 de 2012.

De acuerdo al ordenamiento jurídico y tributario que el estado colombiano instauro para llevar un registro de las transacciones y sucesos de las operaciones por medio de la declaración de renta se han venido desarrollando diversas modificaciones al estatuto tributario como también varias reformas tributarias con el ánimo de crear nuevas rentas y rellenar el hueco fiscal producido por las deudas públicas.

Así mismo, Vargas (2011), la define como “un sistema contable, entendido como una base comprensiva de la contabilidad distinta de los PCGA, orientada a cuantificar las cargas tributarias de los contribuyentes a determinar el cumplimiento de las obligaciones tributarias” (p. 4).

Por su parte, Jaramillo y Balbín (2016), hacen énfasis en las cargas tributarias que el estado ha instaurado a los contribuyentes entre los años 1986 y 2014 para el crecimiento y sostenibilidad del país con el fin de cubrir el gasto público, una contabilidad tributaria que se rige por meros conceptos fiscales determinados en el estatuto tributario.

La publicación realizada por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública hace su enfoque acerca de los nuevos marcos técnicos normativos y las implicaciones contables que se derivan debido a los múltiples efectos colaterales para cumplir con la normatividad, con esta investigación el autor aclara como se encuentran conformados los marcos normativos, así como también los elementos necesarios que apuntan a la realidad de los hechos económicos, con el fin de estandarizar la información financiera para su presentación (Sarmiento, 2014).

Entre tanto, Clavijo (2009), afirma que, “el primer punto que se debe evaluar es la forma de determinar el impuesto diferido, dentro del proceso de convergencia de las normas de contabilidad”, para este aparte, la Ley 1314 de 2009 realiza cambios en su estructura de reconocimiento y medición de algunas partidas contables, frente a la normativa tributaria, por lo cual las diferencias que surgen tendrán un importante impacto financiero al ser reflejados por distintos métodos.

En Colombia durante las dos últimas décadas se han estructurado 12 reformas tributarias para aumentar su recaudo y así reducir la brecha de carácter social, físico y económico y el objetivo de lograr un equilibrio en las finanzas públicas en el corto y mediano plazo. Durante los últimos 24 años Colombia ha tenido 13 intervenciones en su sistema tributario a través de reformas presentadas al Congreso de la Republica. Es comprensible entonces que los resultados obtenidos bajo norma contable difieran de la fiscal (Revista Dinero, 2015).

Por otra parte, García (2016), da a conocer los diferentes cambios y modificaciones que las Leyes tributarias han promulgado, de igual manera Las bases fiscales que se obtendrán a partir de las cifras contables bajo normas internacionales pero efectuando las depuraciones establecidas en la norma, definiendo cuáles serán las partidas objeto de reconocimiento para efectos del impuesto diferido e impuesto de renta, la clasificación de las diferencias temporales y permanentes, así como la inestabilidad de carácter tributario que se deben someter los contribuyentes.

Vásquez y Franco (2013), buscan resaltar los aspectos más relevantes de acuerdo a la estructura de las NIIF , permitiendo hacer la comparación o divergencias entre las NIIF completas, las NIIF para pymes y los principios de contabilidad generalmente aceptados y su ámbito de aplicación”.

Según un artículo de la web Actualicese (2017), se “hace un breve análisis para saber cuál es la razón de ser del impuesto diferido” para tal efecto se habla de los principios y fundamentos al reconocer los hechos económicos en los estados financieros, por esta razón incluye todos los impuestos nacionales y extranjeros que están basados en ganancias fiscales, en este orden de ideas, al no ser reconocido por la entidad, estará incurriendo en errores, por el desconocimiento y el impacto fiscal que produciría.

Por otro lado, el gobierno nacional junto con el Congreso de la República promulga la Ley 1819 de 2016, en su artículo 137, se adiciona al estatuto tributario una nueva norma artículo 772-1 referente a la conciliación fiscal, “Sin perjuicio de lo previsto en el artículo 4 de la Ley 1314 de 2009, 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 normativos contables y las disposiciones de este estatuto. El gobierno nacional reglamentara la materia” (Zarama y Zarama, 2017). Es decir que, este método evaluará y clasificará las partidas conciliatorias con el propósito de saber las bases fiscales que generan el impuesto a pagar en la declaración de renta del año gravable. Debido a que la contabilidad maneja el método de causación o devengo y el tratamiento fiscal maneja el método de causación y de caja, se hace necesario llegar a la conciliación fiscal como lo dice este artículo.

“La nueva disposición de la reforma tributaria estructural 1819 de 2016, busca disminuir los costos para ambas partes y pretende alinear el estatuto tributario con los nuevos marcos técnicos normativos contables bajo estándar internacional de información financiera” (Actualicese.com, 2017).

Así mismo, según expone un párrafo de la web Actualicese.com (2018), se “hace referencia a la complejidad en el proceso de conciliar las cifras contables y fiscales que se formalizó en el

artículo 772-1 del estatuto tributario”. Esta publicación plantea una metodología práctica para clasificar las diferentes partidas conciliatorias entre lo contable y fiscal, teniendo en cuenta la carga impositiva que deben asumir las personas del régimen jurídico, de igual forma da suprema importancia al cálculo del impuesto diferido.

Colombia presenta una inestabilidad tributaria y demuestra tarifas impositivas variables. Sin embargo, vale resaltar que existe la tasa de tributación que sirve como instrumento para controlar la razonabilidad a la hora de determinar la carga impositiva, permitiendo un control, planeación y medición del impuesto a cargo del periodo. Para que todo lo impuesto por las Leyes tributarias se cumplan el estado nacional adiciono un nuevo artículo a su estatuto tributario que en adelante se llamara conciliación fiscal (García, 2016).

García (2009), afirma en su estudio realizado en su artículo “manejo del impuesto diferido en Colombia” que además de reflejar una auténtica realidad económica, esta puede ser tomado como una estrategia en lo tributario, por lo que actualmente las normas internacionales de contabilidad le darán un nuevo escenario para su reconocimiento, así como también aclara que las cuentas de balance por impuestos diferidos no son ni activos ni pasivos ya que son cuentas suspendidas en el tiempo.

Según los conceptos citados por los diferentes autores se evidencia que el impuesto diferido, Decreto 2649 de 1993, NIC 12 y la sección 29 de NIIF para pymes, impuesto a las ganancias ha trascendido bajo un marco legal contable, quedando como instrumentos gravados todos los hechos económicos productores de renta, de igual manera, los cambios procedentes de normas, Leyes y Decretos que han evolucionado con el transcurrir de los años, todos coinciden en que es una práctica meramente contable y no fiscal.

5.1.2 Normas internacionales de Información financiera

Son un conjunto de principios y reglas que disciplinan el reconocimiento y la medición de todos los elementos de los estados financieros de los activos, pasivos, ingresos, costos, gastos y patrimonio, estas fueron emitidas y aprobadas por el IASB (Internacional Accounting Stándar Board) junta de normas internacionales de contabilidad, SAC(Stándar Advisory Committe), IFRIC (International Financial Reporting Interpretation committee), el propósito de este conjunto de normas es permitir la comparabilidad de la información financiera entre compañías y entidades del mismo rubro o de rubros diferentes, así como también entre países diferentes, además de la transparencia, el elemento fundamental de esta norma no es solamente indicar como reconocerlo, sino también como determinarlo y que información va a proveer en las notas de los estados financieros para explicar a los usuarios como se han determinado estos valores, porque se han clasificado en determinada categoría y porque se miden de esta forma.

5.1.3 ¿Por qué es importante adoptar las NIIF (IFRS) en Colombia?

En el año 2009, el Gobierno Nacional expidió la Ley 1314 la cual regula los principios y normas de contabilidad con el fin de vincularse a una estructura uniforme y globalizada debiendo implementar las NIIF que con el pasar del tiempo se convertirá en un lenguaje contable financiero universal, atrayendo nuevos mercados de capital capaces de generar beneficios económicos para ambos países y compañías de Latinoamérica para ser más competitivos.

Son necesarias porque al estar vinculados a un mercado global financiero, los bancos extranjeros, proveedores internacionales, firmas de capital podrán evaluar potenciales

transacciones de negocios con la comparabilidad y transparencia de los estados financieros al estar más ajustados a la realidad al ser de interés público.

Debido a la globalización, el grado de desarrollo de los países y apertura de los mercados internacionales, el estado Colombiano se dio a la tarea de iniciar un proceso de convergencia en materia financiera por esta razón las empresas se catalogan en tres grupos dependiendo de su tamaño y actividad separadas por grupos 1, 2 y 3 bajo el estándar internacional.

- **Grupo 1:** Adopción por primera vez, pertenecen a este grupo las entidades emisoras de valores, son entidades de interés público, es decir cuyo interés general apunten a mantener los derechos ciudadanos como por ejemplo la asistencia social, medio ambiente, educación, salud o cualquier otro bien común y debe contener un personal mayor a 200 empleados o activos superiores a 30.000 SMMLV (Decreto 2784 de 2012).

- **Grupo 2:** Según el Decreto 3022 de 2013 va dirigido a empresas que pertenezcan al grupo de tamaño pequeñas y medianas (pymes) que no aplican los requisitos del grupo 1, no son de interés público, que sus activos totales sean entre 500 y 30.000 SMMLV (NIF, 2015).

- **Grupo 3:** Según el Decreto 3019 de 2013. Adopción por primera vez, va dirigido a microempresarios que cumplan con tales requisitos como una planta de personal no superior a 10 trabajadores, poseer activos totales por valor inferior a 500 SMMLV excluida la vivienda, tener ingresos brutos anuales inferiores a 6.000 SMMLV (NIF, 2015).



Figura 2. Clasificación de las empresas según la clasificación NIIF

Antecedentes en América latina

En un estudio realizado por la comisión económica para América latina y el caribe - CEPAL (2017) durante el año 2015 y 2016 fueron pocos los países que realizaron cambios en su estructura tributarias afectando la base del tributo, Brasil, Colombia y Uruguay, subieron las tasas de impuestos. Brasil aumento su tasa del 15% a tasas progresivas hasta el 22.5%. En Colombia se estableció una determinación cedular para persona natural y se aumento la renta de fuentes no laborales y de capital del 33 al 35%. En Uruguay se subió del 12 al 25% la tasa de impuesto sobre la renta de no residente y para el caso de sociedades ubicadas en países de baja o nula tributación, ya sea porque eliminaron algunas exenciones, incluyeron más rentas en la base imponible o limitaron las deducciones permitidas. En la Argentina, se eliminó la retención del 10% (como pago único y definitivo del impuesto a las ganancias) a la que estaban sujetos los dividendos o utilidades y se estableció la derogación del impuesto a la ganancia mínima presunta a partir del 1 de enero de 2019.

En el boletín técnico No 60 del colegio de contadores de Chile, en la publicación realizada “contabilización del impuesto a la renta e impuestos diferidos introducción” establecen los marcos normativos de la norma para su contabilización y revelación del gasto tributario y las consecuencias tributarias provenientes de las discrepancias entre activos y pasivos, beneficios tributarios por la generación de pérdidas fiscales, y otros eventos que crean diferencias entre la base contable y tributaria, determinación de impuestos diferidos” (Colegio de Contadores, 2015).

Por otra parte, en el estudio realizado por Loachamin (2013), se analiza la manera correcta de contabilizar la adquisición de activos intangibles, su reconocimiento, como afecta tributariamente la adquisición de un activo y su amortización en base a la ley tributaria y el tratamiento que se le puede dar dependiendo de su vida útil.

Chávez, Campuzano y Romero (2017), en su artículo tratan de la importancia de la aplicación de las normas internacionales de información financiera, se revisan los modelos y técnicas contables para la medición de los activos fijos con base en la NIIF 16.

5.2 Marco legal

La revelación en materia contable a través del tiempo ha sufrido diferentes cambios, por tal razón los marcos normativos que han estructurado los entes gubernamentales buscan la homogenización y armonización, implementando Leyes y Decretos en busca de su objetivo principal que es estandarizar la información, basándose en los comportamientos económicos de los contribuyentes.

Ley 57 de 1887: El congreso de la republica expidió el primer código de comercio en Colombia que empezaría a regir y establecieron labores de vigilancia y control en sus estatutos, para tal época la normatividad era meramente jurídica y contable y solo era aplicada a las organizaciones más importantes, las disposiciones de este código estaban relacionadas con la contabilidad mercantil que perduraron hasta el año 1971, código que actualmente rige en Colombia.

Decreto 410 de 1971: El código de comercio que hoy en día conocemos y con el cual se rigen todas las actividades comerciales en Colombia, obligaciones que los comerciantes deben cumplir si desean ejercer cualquier actividad mercantil como lo ordena la Ley.

En el período comprendido entre 1986 y 1993 hay un desarrollo importante, con la expedición del **Decreto 2160 de 1986**. Dicho Decreto reglamentó la contabilidad mercantil y se expidieron normas de contabilidad generalmente aceptadas, que fue un preámbulo para la existencia posterior del Decreto 2649 de 1993, que fue establecido y por la cual se reglamentó la contabilidad general en Colombia y se expiden los principios o normas de contabilidad generalmente aceptados.

El Ministerio de industria y turismo por medio del Decreto 2420 de 2015 y la Ley 1314 de 2009, enumerando los nuevos marcos normativos contable que se deben cumplir en Colombia por los preparadores de la información que conforman el grupo 1 NIIF plenas, iniciando un proceso de globalización y homogenización, sistema único de alta calidad, hacia mercados internacionales, esta norma constituyo la base fundamental para que los contribuyentes obligados

a llevar contabilidad reflejen la información más cerca a la realidad y estar a la mano con los requerimientos fiscales.

Mediante diferentes cambios y modificaciones sustanciales frente a las prácticas contables bajo los nuevos estándares de información se expedieron los siguientes Decretos reglamentarios. Decreto 2784 de 2012, Decreto 1851 de 2013, Decreto 3022 de 2013, Decreto 3023 de 2013, Decreto 3024 de 2013, Decreto 2129 de 2014, Decreto 2706 de 2012, Decreto 3019 de 2013, Decreto 2615 de 2014, Decreto 2267 de 2014, todos ellos con llevaron a mejorar y pulir las interpretaciones expedidas en la Ley 1314 de 2009 y modificaciones parciales a los marcos normativos y otras disposiciones.

Ahora bien, todos los anteriores Decretos quedaron unificados con el Decreto 2420 de 2015, esta norma se relaciona con la información de las NIIF, dividida en 4 títulos que incluyen lo relacionado con las compañías clasificadas en el grupo 1, 2,3 y régimen especiales, lo que hace este Decreto es transcribir toda la información que se ha emitido en relación con cada uno de estos grupos en Decretos anteriores, de igual manera se emite el Decreto 2496 de 2015 que se relaciona con las normas de aseguramiento de la información, se recopilan las normas internacionales de auditoria en Colombia que tienen vigencia para ciertos grupos de compañías, su objetivo era tenerlo en un solo documento. Este incluye algunos cambios relacionando las fechas del cronograma para su aplicación y otras más, lo anterior significa que los Decretos Decreto 2784, Decreto 2706, Decreto 3022, Decreto 1851, Decreto 3019, Decreto 3023, Decreto 3024, fueron normas derogadas con algunas excepciones citadas en el artículo 2.1.1 de este mismo Decreto.

Con los nuevos marcos normativos en la implementación de las NIIF la metodología de reconocimiento del impuesto diferido cambio y ahora se basa en el estado situación financiera, con las diferencias temporarias entre el valor contable y fiscal de los activos y pasivos, método del pasivo o balance. El ministerio de hacienda y crédito público expidió el Decreto Único Tributario 1625 del 11 de octubre de 2016, con el fin de instalar los tratamientos tributarios que deben cumplir algunos contribuyentes al momento de declarar, este fue adicionado a la parte 1 de la Ley 1819 de 2016.

Aunque en Colombia el proceso de convergencia hacia estándares internacionales inicio a partir del año 2009 con la expedición de la Ley 1314, mediante los cuales se implementaron las normas internacionales de información financiera y aseguramiento de la información, para el año 2016 se dan los primeros pasos de armonización del sistema fiscal con la información financiera al estar las empresas obligadas a cumplir con estos requerimientos ante organismos de control así como ante la junta de socios y accionistas con sus primeros estados financieros presentados bajo estándar internacional de acuerdo a los nuevos marcos técnicos normativos.

6. Metodología

Para llevar a cabo la presente investigación que evalúa el impacto contable y fiscal del impuesto diferido, se describe a través del análisis y exploración comparativa en la medición de activos y pasivos bajo normas internacionales de información financiera y normas fiscales actuales, por el cual se describirá el método de investigación utilizado, que tipo de investigación se realizara, y las fuentes utilizadas para la recolección de la información.

6.1 Método de la investigación

La decisión metodológica que se adoptó para abordar el análisis es de carácter descriptivo, ya que nos permite partir desde lo general a lo particular en cuanto a las reglas fiscales para establecer los lineamientos en la aplicación de los componentes básicos para el cálculo del impuesto diferido.

6.1.1 Inductivo

Se contextualizaron diferentes enfoques argumentativos con los cuales se definieron diferentes comportamientos y efectos apoyando las creencias de un importante efecto fiscal en los estados financieros con la inclusión del impuesto diferido.

6.1.2 Deductivo

Se realiza un razonamiento lógico y usando la hermenéutica contable para la interpretación de Leyes, normas y Decretos relacionados con el tema para su aplicabilidad.

6.2 Instrumentos de recolección de información

Las herramientas e instrumentos utilizados para la recolección de la información sujeta de análisis para el cumplimiento de los objetivos planteados son:

6.2.1 Fuentes primarias

Se toman como fuentes primarias todo conocimiento intelectual acerca de la aplicación de la norma internacional NIC 12, decreto 2649 de 1993 y la sección 29 de NIIF para pymes, y requerimientos fiscales mediante la aplicación de casos prácticos, constituyendo una base metodológica para identificar las diferentes situaciones que afectan las cuentas de activos y pasivos entre la base fiscal y contable , generando las diferencias temporarias que se reconocen bajo NIIF para definir las partidas que se registran en el patrimonio y en el otro resultado integral.

6.2.2 Fuentes secundarias

Lectura: Libros, revistas y documentos de interés contable y económico tanto físicos como virtuales, Decreto reglamentario 2649 de 1993 y otros Decretos emitidos por el ministerio de hacienda y crédito público bajo nuevos marcos técnicos normativos contables, Normas emitidas

bajo estándar internacional (NIIF) NIC 12, Sección 29 de NIIF para pymes, LEYES: Ley 1816 de 2016, Ley 1314 de 2009, Estatuto tributario, Videos y seminarios contables virtuales,.

Dado el método de análisis permitirá medir en datos cuantitativos la información para obtener respuesta al impacto generado por el impuesto diferido.

7. Resultados

8.1 Diferencias temporarias que dan lugar al impuesto diferido método basado en el balance.

Tratamiento del impuesto a las ganancias bajo NIIF

El objetivo que traza la NIC 12 y sección 29 de NIIF para pymes es identificar y establecer de manera firme de lo que significa un impuesto corriente y un impuesto diferido. “Los impuestos corrientes y diferidos deberán reconocerse en ganancias o pérdidas”, (NIC 12) excepto cuando se relacionan con partidas del otro resultado integral (ORI) directamente en el patrimonio, respectivamente. Además, el impuesto a las ganancias debe quedar reconocido en el mismo periodo donde quedan reconocidas las ganancias que originan este impuesto, las normas fiscales establecen lineamientos y parámetros con el tratamiento de las partidas que sean o no deducibles de renta ya que el impuesto a las ganancias está directamente relacionado con la renta de la entidad. (Comite de Normas Internacionales de Contabilidad, 2001, A665)

Según la Norma internacional de contabilidad NIC 12

El pasivo por impuesto diferido se reconoce generalmente para todas las diferencias temporarias imponibles. Se reconocerá un activo por impuesto diferido, por causa de todas las diferencias temporarias deducibles, en la medida en que resulte probable que la entidad disponga de ganancias fiscales futuras para que tales diferencias se reviertan, estos activos y pasivos no se

reconocen si las diferencias temporarias surgen del reconocimiento inicial (distinto al de la combinación de negocios) de otros activos y pasivos en una operación que no afecta la ganancia fiscal ni contable (MinComercio, 2018).

Corredor (2016), afirma que” que la contabilización de impuesto diferido en renta y cree, más que un problema tributario realmente corresponde a un asunto contable, pues para su comprensión requiere conocer aspectos básicos de la tributación, pues este explica de manera detallada cada una de los componentes que intervienen para reconocer dicho impuesto”.

Los activos y pasivos por impuestos diferidos deben presentarse por separado en el estado de la situación financiera, diferenciándose de los impuestos corrientes. También indica que el impuesto a las ganancias se debe compensar cuando exista una probabilidad razonable de que dicho impuesto se puede compensar y/o liquidar ante la administración tributaria (Oriol, 2003).

Alcance de la norma

De acuerdo con el párrafo 2 de las NIC 12 y párrafo 29.1 de las NIIF para pymes, el impuesto a las ganancias incluye todos los impuestos ya sean nacionales o extranjeros, que se relacionan con las ganancias sujetas a imposición, incluye también otros tributos, tales como retenciones sobre dividendos, que se pagan por parte de una entidad subsidiaria, asociada o acuerdo conjunto, cuando proceden a distribuir ganancias a la entidad que informa (IFRS, 2013).

Objetivo de la norma

Esta norma exige que las entidades registren en su contabilidad las consecuencias fiscales actuales y futuras que se generan en el momento de realizar transacciones donde se liquide un pasivo o se recupere un activo en los hechos económicos generadores de renta, es decir que los efectos fiscales van a influenciar en el gasto por impuesto corriente (Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2012).

Elementos del impuesto a las ganancias

Impuesto Corriente

Es el impuesto a pagar, según definición consagrada en la NIC 12, párrafo 5, se deriva de las ganancias o pérdidas fiscales del periodo, este se liquida con base en la renta líquida ordinaria, que resultan de los ingresos fiscales, excluyendo de ellas costos y gastos susceptibles de renta aceptados según el Artículo 26 del Estatuto Tributario, con algunas excepciones estipuladas según el Artículo 191 del mismo estatuto, dicho impuesto no podrá ser inferior a la renta presuntiva que se liquida al 3.5% del patrimonio líquido del año anterior, de acuerdo al Artículo 188 del E.T, así las cosas la tasa nominal de tributación como la tasa efectiva van a ser diferentes (Actualicese, 2017).

El pasivo por concepto del impuesto corriente se calcula de acuerdo a las tasa promulgadas o substanciales aprobadas al final del periodo sobre el cual se informa, la compañía determina la provisión para impuesto sobre la renta con base en la utilidad gravable o la renta presuntiva, la

mayor, estimada a tasas especificadas en la Ley de impuestos, sin embargo no es solo el reconocimiento del pasivo corriente por impuestos, si no también reconocer un gasto en la cuenta del estado de resultados, esta se debe incluir en la determinación de la ganancia o pérdida fiscal.

Impuesto Diferido

Se reconocen sobre las diferencias temporarias entre el importe en libros de los activos y pasivos incluidos en los estados financieros y las bases fiscales correspondientes utilizadas para determinar la ganancia fiscal. El pasivo por impuesto diferido se reconoce generalmente para todas las diferencias fiscales temporarias imposables. Se reconocerá un activo por impuesto diferido, por causa de todas las diferencias temporarias deducibles, en la medida en que resulte probable que la entidad disponga de ganancias fiscales futuras para que tales diferencias se revertirán, estos activos y pasivos no se reconocen si las diferencias temporarias surgen del reconocimiento inicial (distinto al de la combinación de negocios) de otros activos y pasivos en una operación que no afecta la ganancia fiscal ni contable (Actualicese.com, 2017).

Debido a que es un mecanismo financiero de reconocer los impuestos que se pagan anticipadamente, es lo que conocemos como activo por impuesto diferido y las obligaciones futuras de pagar impuesto, que se denomina pasivo por impuesto diferido. El impuesto diferido de acuerdo al glosario de términos del estándar NIIF pymes 2015 es un impuesto a las ganancias por pagar por las ganancias fiscales de periodos futuros sobre los que informa como resultados de hechos o transacciones pasadas lo cual quiere decir que un gasto o ingreso por impuesto diferido afectara las ganancias o pérdidas en periodos futuros y por ende tiene incidencias en el impuesto que se informa en el estado de resultados pero no cambia el valor liquidado

fiscalmente, denominado en NIIF impuesto corriente, dado que este cálculo solo le corresponde a la administración tributaria

De acuerdo con el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad - IASB (2009), se indica que todos los activos y pasivos reconocidos en los estados de la situación financiera de la entidad deberán ser evaluados para saber si tendrán unas consecuencias fiscales al momento de realizarlos si se trata de activos o al momento de cancelarlos si se trata de pasivos para reconocerlos desde hoy.

Existen dos tipos de diferencias: Diferencias permanentes y diferencias temporarias

Diferencias permanentes.

Son esas diferencias que nunca van a ser revertidas en el tiempo, no van a afectar la utilidad y que de acuerdo a las Leyes tributarias no son consideradas ni como ingreso ni como gasto por lo que contablemente no tendrán ningún efecto, políticas fiscales establecidas por cada país. Este tipo de situaciones el estado no las reconoce y tendrán efecto en la utilidad contable más no en la utilidad fiscal, considerándose como ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional, rentas exentas y gastos no deducibles, afectando el estado de resultados pero no la base tributaria, de igual manera existen aquellas diferencias que afectan la base tributaria y no la utilidad contable como lo son los intereses presuntivos, rentas líquidas especiales, deducción de activos fijos productivos, donaciones etc. (Zuluaga, 2019).

Diferencias Temporarias

Son aquellas diferencias que resultan al aplicar expresamente la norma tributaria sobre los importes contables, teniendo en cuenta que las normas internacionales establece que el impuesto diferido deberá ser calculado bajo el método del balance entre activos y pasivos para efectos de la declaración de renta y son temporarias debido a que su reconocimiento se recuperara o liquidara en periodos posteriores en forma de beneficios futuros, porque se originan en un periodo o año gravable y se recuperan en los subsiguientes (Zuluaga, 2019).

Tabla 1.
Situación de diferencias temporarias

TIPO DE DIFERENCIAS		
TEMPORARIA	GENERA	IMPUESTO
Imponible	Pasivo por impuesto diferido	Por pagar en periodos futuros
Deducible	Activo por impuesto diferido	Por recuperar en periodos futuros

Fuente: elaboración propia

8.2 Clasificación de los registros contables que dan lugar al impuesto diferido deducible e imponible.

Los impuestos diferidos se clasifican en dos elementos:

Diferencias temporarias deducibles

Son aquellas diferencias que al revertirse en periodos futuros genera un menor pago por impuesto de renta, surge cuando el valor fiscal es mayor al valor contable (Oriol, 2003).

Tabla 2.
Diferencias Temporarias Deducibles

Años	Vr contable	Vr fiscal	Diferencia Temporaria deducible	Tasa Tributación	Impuesto diferido
1	64.000.000	75.000.000	(11.000.000)	33%	(3.630.000)

Fuente: elaboración propia

Diferencia temporaria imponible

Es aquella diferencia que al revertirse en periodos futuros genera un mayor pago por impuesto de renta, surge cuando el valor fiscal es menor al valor contable (Oriol, 2003).

Tabla 3.
Diferencias Temporarias Imponibles

Años	Vr contable	Vr fiscal	Diferencia Temporaria imponible	Tasa Tributación	Impuesto diferido
1	75.000.000	64.000.000	11.000.000	33%	3.630.000

Fuente: elaboración propia

Características del impuesto Diferido

- Se calcula a tasa actual o vigente dispuesta por el gobierno nacional
- Debe existir una expectativa razonable para su reconocimiento de que se generara suficiente renta en periodos siguientes en las cuales las diferencias se revertirán
- Se constituye para adelantar o aplazar el pago de impuesto
- Es calculado basándose en las cuentas del estado de la situación financiera
- Se origina de las diferencias entre los valores contables y fiscales

Diferencias temporarias que originan impuestos diferidos:

- Diferencia entre el método para la depreciación de activos fijos bajo norma fiscal y contable
- Rotación de Inventarios
- Método general o individual para el deterioro de cartera fiscal y contable
- Avalúo como costo fiscal
- Pérdida o utilidad por diferencia en cambio de moneda
- Diferencia en pérdida o utilidad por la venta de acciones y valorizaciones
- Cálculo de la amortización de intangibles
- Inversiones en subordinadas
- Pasivos estimados y contingentes (demandas laborales)
- Pérdidas fiscales
- Exceso de renta presuntiva

Tabla 4.*Reconocimiento de activos y pasivos bajo NIIF y norma fiscal*

Descripción	Fiscal	Contable
Inversiones en título de patrimonio	Se miden por el costo fiscal	Se miden por el costo, valor razonable o por el método de participación.
Inversiones temporales en títulos de deuda	Se miden por el valor de cotización promedio del último año gravable	Se miden por el costo amortizado, o por su valor razonable a la fecha de cierre
Cartera y cuentas por cobrar	Se miden por su valor nominal se provisionan de acuerdo a las normas fiscales	Se miden por su valor presente, utilizando tasas de interés de mercado para instrumentos financieros similares Se deterioran midiendo el valor neto recuperable
Propiedades planta y equipo	Se miden al costo sin incluir provisión de desmantelamiento se deprecian según la vida útil establecidas en reglas fiscales, sin valor residual no se clasifican como activos como propiedades de inversión, ni activos biológicos. Este tipo de activos se siguen midiendo al costo.	Se miden inicialmente al costo, incluyendo provisión para desmantelamiento Se deprecian según la estimación de la gerencia sobre vida útil, considerando el valor residual cuando haya lugar a ello
Intangibles	Se deprecian en base en reglas fiscales	Las propiedades de inversión y los activos biológicos se suelen medir al valor razonable Se deprecian en su vida útil, máximo a 10 años, considerando el valor residual cuando sea significativo.
Pasivos estimados y provisiones	No se reconocen como pasivos fiscales	Se reconocen de acuerdo con la mejor estimación de la entidad

Fuente: elaboración propia

Partiendo del valor fiscal, si el activo y pasivo hace subir el patrimonio el impuesto lo hace bajar (es pasivo) y si el activo o pasivo hace bajar el patrimonio el impuesto lo hace subir (es activo)

Tabla 5.
Cálculo del valor patrimonial de los activos y pasivos

Partida	Valor fiscal	Valor contable	Partiendo del valor fiscal... El patrimonio:	El efecto que tiene el impuesto diferido hace que el patrimonio:	Efecto en impuesto diferido
Cartera	2.000.000	500.000	Baja	Suba	Activo
Propiedad planta y equipo	1.000.000	2.000.000	Sube	Baja	Pasivo
Intangibles	8.000.000	10.000.000	Sube	Baja	Pasivo
Propiedades de inversión	250.000.000	500.000.000	Sube	Baja	Pasivo

Fuente: elaboración propia

Casos prácticos

Ejemplo ilustrativo de Propiedad planta y equipo

Asumamos que la entidad adquirió un activo (vehículo) por valor de \$ 80.000.000 con una vida útil de 10 años y con un valor de salvamento por \$ 30.000.000, se escoge el método de depreciación lineal, para este el valor base de depreciación será diferente tanto para fines contables y tributarios, por lo que fiscalmente no se aceptan los mismos años depreciación y el valor de salvamento no existe, recibe ingresos operacionales anuales por \$ 30.000.000.

Tabla 6.
Amortización depreciación contable línea recta

	Costo	Vr residual	Vr depreciable	Vida útil	Depreciación anual	Deprec acumulada	Vr libros
1	80.000.000	30.000.000	50.000.000	10	5.000.000	5.000.000	75.000.000
2	80.000.000	30.000.000	45.000.000	9	5.000.000	10.000.000	70.000.000
3	80.000.000	30.000.000	40.000.000	8	5.000.000	15.000.000	65.000.000
4	80.000.000	30.000.000	35.000.000	7	5.000.000	20.000.000	60.000.000
5	80.000.000	30.000.000	30.000.000	6	5.000.000	25.000.000	55.000.000
6	80.000.000	30.000.000	25.000.000	5	5.000.000	30.000.000	50.000.000
7	80.000.000	30.000.000	20.000.000	4	5.000.000	35.000.000	45.000.000
8	80.000.000	30.000.000	15.000.000	3	5.000.000	40.000.000	40.000.000
9	80.000.000	30.000.000	10.000.000	2	5.000.000	45.000.000	35.000.000
10	80.000.000	30.000.000	5.000.000	1	5.000.000	50.000.000	30.000.000

Fuente: elaboración propia

Tabla 7.
Reconocimiento del activo y depreciación año 1

Reconocimiento inicial		
Cuenta	DB	CR
PPE - Vehículos	80.000.000	
Bancos		80.000.000
Depreciación anual (se repite por cada uno de los diez años)		
Cuenta	DB	CR
PPE - Depreciación acumulada.		5.000.000
Gasto Depreciación	5.000.000	

Fuente: elaboración propia

Tabla 8.
Amortización depreciación fiscal línea recta

	Costo	Vida útil	Depreciación anual	Deprec acumulada	Vr fiscal
1	80.000.000	5	16.000.000	16.000.000	64.000.000
2	80.000.000	4	16.000.000	32.000.000	48.000.000
3	80.000.000	3	16.000.000	48.000.000	32.000.000
4	80.000.000	2	16.000.000	64.000.000	16.000.000
5	80.000.000	1	16.000.000	80.000.000	-

Fuente: elaboración propia

Tabla 9.
Identificación de las diferencias temporarias

	Vr contable	Vr fiscal	Diferencia Temporaria	Impuesto diferido
-	80.000.000	80.000.000	-	-
1	75.000.000	64.000.000	11.000.000	3.630.000
2	70.000.000	48.000.000	22.000.000	7.260.000
3	65.000.000	32.000.000	33.000.000	10.890.000
4	60.000.000	16.000.000	44.000.000	14.520.000
5	55.000.000	-	55.000.000	18.150.000
6	50.000.000	-	50.000.000	16.500.000
7	45.000.000	-	45.000.000	14.850.000
8	40.000.000	-	40.000.000	13.200.000
9	35.000.000	-	35.000.000	11.550.000
10	30.000.000	-	30.000.000	9.900.000

Fuente: elaboración propia

La comparación contable y fiscal realizada permite identificar el tipo de diferencia temporaria y el valor del impuesto diferido por pagar calculado al 33%, que según su estructura contable es un impuesto ahorrado hoy pero que a futuro deberá ser pagado, cabe anotar que las diferencias temporarias crecen del año 1 hasta 5 y estas comienzan a revertirse a partir del año 6 cuando dichas diferencias empiezan a revertirse, al igual que el impuesto diferido.

Tabla 10.
Estado de Resultados

	Ingresos	Gastos	UAI	Gasto impto	Resultados	Impto por pagar	Impto Diferido
1	30.000.000	5.000.000	25.000.000	8.250.000	16.750.000	(8.250.000)	(3.630.000)
2	30.000.000	5.000.000	25.000.000	8.250.000	16.750.000	(8.250.000)	(3.630.000)
3	30.000.000	5.000.000	25.000.000	8.250.000	16.750.000	(8.250.000)	(3.630.000)
4	30.000.000	5.000.000	25.000.000	8.250.000	16.750.000	(8.250.000)	(3.630.000)
5	30.000.000	5.000.000	25.000.000	8.250.000	16.750.000	(8.250.000)	(3.630.000)
6	30.000.000	5.000.000	25.000.000	8.250.000	16.750.000	(8.250.000)	1.650.000
7	30.000.000	5.000.000	25.000.000	8.250.000	16.750.000	(8.250.000)	1.650.000
8	30.000.000	5.000.000	25.000.000	8.250.000	16.750.000	(8.250.000)	1.650.000
9	30.000.000	5.000.000	25.000.000	8.250.000	16.750.000	(8.250.000)	1.650.000
10	30.000.000	5.000.000	25.000.000	8.250.000	16.750.000	(8.250.000)	1.650.000

Fuente: elaboración propia

Tabla 11.*Declaración de Renta*

	Ingresos	Deducción	Renta ord	Impto a cargo
1	30.000.000	16.000.000	14.000.000	(4.620.000)
2	30.000.000	16.000.000	14.000.000	(4.620.000)
3	30.000.000	16.000.000	14.000.000	(4.620.000)
4	30.000.000	16.000.000	14.000.000	(4.620.000)
5	30.000.000	16.000.000	14.000.000	(4.620.000)
6	30.000.000		30.000.000	(9.900.000)
7	30.000.000		30.000.000	(9.900.000)
8	30.000.000		30.000.000	(9.900.000)
9	30.000.000		30.000.000	(9.900.000)
10	30.000.000		30.000.000	(9.900.000)

Fuente: elaboración propia

Tabla 11.*Contabilización impuesto de renta e impuesto diferido imponible*

Cuenta	DB	CR
Gasto por impuesto de renta	8.250.000	
Imp por pagar		8.250.000
Imp por pagar	3.630.000	
Pasivo por impuesto diferido		3.630.000

Fuente: elaboración propia

La contabilización del impuesto se repite del año 1 hasta el 5 y al final del periodo tenemos un impuesto diferido pasivo por valor \$ 9.900.000, a partir del 6 año hasta el año 10 la contabilización quedara así:

Tabla 12.
Gasto por impuesto diferido 6 año

Cuenta	DB	CR
Gasto por impuesto de renta	8.250.000	
Imp por pagar		8.250.000
Imp por pagar		1.650.000
Pasivo por impuesto diferido	1.650.000	

Fuente: elaboración propia

Por lo anterior como se podrá notar, el impuesto por pagar para el año 6 tendrá un valor de 9.900.00 fiscalmente y 8.250.000 contablemente, para este caso el impuesto diferido se revertirá.

En el año 11, la entidad vende el vehículo por el valor de salvamento de \$ 30.000.000.

Tabla 13.
Contabilización en venta de vehículo

Cuenta	Db	Cr
PPE		30.000.000
Banco	30.000.000	

Fuente: elaboración propia

En el estado de resultados bajo NIIF, no se requiere reconocer el ingreso ni el costo, se reconoce el resultado neto, por lo que en el año que se vende el vehículo se genera un ingreso gravado en la declaración de renta y constituye una renta ordinaria por recuperación de deducciones

Declaración de renta

Ingreso \$ 30.000.000

Impuesto \$ 9.900.000

En este año no reconozco gasto por impuesto en el estado de resultados, si no que cancelo el impuesto diferido y lo convierto en un impuesto por pagar.

Tabla 14.

Contabilización del impuesto generado por la venta del vehículo

Cuenta	Db	Cr
Pasivo por impuesto dif	9.900.000	
Impuesto por pagar		9.900.000

Fuente: elaboración propia

Deterioro de Cartera

La norma indica que la entidad debe proceder con la contabilización de la perdida ocasionada por el deterioro del valor del activo (cartera), para este procedimiento el cálculo que se debe reconocer en los estados financieros deberán regirse de acuerdo a las políticas contables establecidas de la entidad y la norma fiscal referente a los porcentajes establecidos para tal fin, ya que según el procedimiento utilizado permitido este arrojará diferencias temporarias que darán lugar a un impuesto diferido débito y/o crédito

De acuerdo al Decreto 1625 de 2016 aclara en los siguientes artículos como deberá realizarse el cálculo correspondiente.

Art. 1.2.1.18.20. Provisión Individual cuota razonable: como deducción por concepto de provisión individual para deudas de dudoso o difícil cobro fíjese como cuota razonable hasta un 33% anual del valor nominal de cada deuda por más de un año.

Art. 1.2.1.18.21. Provisión general: los contribuyentes que lleven contabilidad de causación y cuyo sistema de operaciones origine regular y permanentemente créditos a su favor tendrán el

derecho de deducir de la renta señalando los porcentajes establecidos de acuerdo al tiempo de vencimiento de la cartera.

1. El 5% para cartera con más de tres meses de vencida, sin exceder de seis meses.
2. El 10% para cartera con más de seis meses de vencida, sin exceder de un año.
3. El 15% para cartera con más un año de vencida.

Ejemplo ilustrativo del deterioro de cartera

Una entidad tiene una cartera por valor de \$ 100.000.000 al cierre del 2017, la entidad estima que la cartera está deteriorada en 30.000.000, la entidad tiene ingresos anuales por valor de 100.000.000. En el año 2 castiga la cartera y cumple con los requisitos para deducir esta pérdida en la declaración de renta.

Tabla 15.
Reconocimiento deterioro

Cuenta	Db	Cr
CXC Clientes - Deterioro		10.000.000
Gasto - Deterioro cartera	10.000.000	

Fuente: elaboración propia

Tabla 16.
Cálculo del impuesto de renta 2017

Estado de resultados	2.017
Ingreso	100.000.000
Deterioro	(10.000.000)
UAI	90.000.000
Impuesto	29.700.000

Fuente: elaboración propia

Tabla 17.
Contabilización del impuesto de renta 2017

Cuenta	Db	Cr
Gasto impuesto	29.700.000	
Impuesto por pagar		29.700.000

Fuente: elaboración propia

Tabla 19.
Cálculo del impuesto diferido por diferencia temporaria

concepto	Base contable	Base fiscal	Diferencia temporaria	Impuesto diferido
Cartera	70.000.000	100.000.000	30.000.000	9.900.000

Fuente: elaboración propia

Tabla 18.
Cálculo del impuesto de renta fiscalmente

Declaración de renta	
Ingresos	100.000.000
¿Deducción?	-
Renta gravada	100.000.000
Impuesto a cargo	33.000.000

Fuente: elaboración propia

Tabla 19.
Contabilización del impuesto a cargo e impuesto Diferido deducible

Cuenta	Db	Cr
Activo impuesto diferido	9.900.000	
Impuesto por pagar		9.900.000
Gasto impuesto	33.000.000	
Impuesto por pagar		33.000.000
¿Valor total del impuesto por pagar?		42.900.000

Tabla 20.
Baja en cuenta de Cartera 2018

Cuenta	Db	Cr
CXC Clientes		30.000.000
CXC Deterioro	30.000.000	

En este caso la baja en cuentas no afecta el resultado

Tabla 21.
Cálculo de la renta gravada susceptible de impuestos

Declaración de renta	
Ingresos	100.000.000
¿Deducción?	(30.000.000)
Renta gravada	70.000.000
Impuesto a cargo	23.100.000

Fuente: elaboración propia

Tabla 22.
Contabilización o ajuste del impuesto por pagar

Cuenta	Db	Cr
Impuesto a cargo	9.900.000	
Impuesto diferido		9.900.000
Valor total del impuesto a cargo		23.100.000

Fuente: elaboración propia

Tratamiento de pérdidas fiscales

Ya que la Ley permite compensar las pérdidas en periodos posteriores, una pérdida fiscal se origina cuando los ingresos fiscales son menores que los costos y gastos que obtuvo la entidad,

por lo que nace el derecho de compensar esa pérdida con ganancias en los años siguientes, cuya finalidad es igualar la capacidad contributiva que tiene la entidad con respecto a lo que el estado pretende recuperar por medio del tributo, esto quiere decir que las utilidades de periodos futuros pueden ser disminuidas con las pérdidas de un periodo actual o anterior, este efecto hay que reconocerlo en los estados de la situación financiera a través de un activo por impuesto diferido.

De acuerdo a la sección 29 de NIIF para pymes parágrafo 29.3 literal e, establece que cuando se presente una pérdida fiscal se genera un ingreso por impuesto diferido.

La NIC 12 parágrafo 34 dispone que debe reconocerse un activo por impuesto diferido, siempre que se puedan compensar, con ganancias fiscales de periodos posteriores, pérdidas o créditos fiscales no utilizados hasta el momento, pero solo en la medida en que sea probable la disponibilidad de ganancias fiscales futuras, contra los cuales cargar esas pérdidas o créditos fiscales no utilizados.

Así mismo el artículo 147 del Estatuto Tributario, señala que.” Las sociedades podrán compensar las pérdidas fiscales reajustadas fiscalmente, con las rentas liquidadas ordinarias que obtuvieron en los periodos gravables siguientes sin perjuicio de la renta presuntiva del ejercicio”.

De esta manera disminuye el impuesto a las ganancias y refleja que se ha reconocido gastos contables en el transcurso del periodo y que en el futuro serán deducciones fiscalmente.

Ejemplo ilustrativo compensación de pérdidas fiscales, impuesto diferido

Una entidad obtuvo en el año 2015 una pérdida fiscal por valor de 500.000.000, cuya tarifa de tributación para este año fue de 25%.

Tabla 25.*Pérdida fiscal año 2015*

Estado de resultados	2.015
Ingresos	1.000.000.000
Gastos	1.500.000.000
Pérdida	(500.000.000)
Ingreso por impto Dif	125.000.000
Resultado	(375.000.000)

Dado que esta pérdida se puede compensar con utilidades futuras, se genera el derecho para la entidad de disminuir el valor de sus impuestos.

Tabla 23.*Impuesto diferido por perdida fiscales*

Impuesto diferido	
Valor pérdida	500.000.000
Tasa de tributación	25,00%
Impto diferido	125.000.000

Fuente: elaboración propia

Tabla 24.*Contabilización del impuesto diferido 2015*

Cuenta	DB	CR
Ing Impto Diferido		125.000.000
Activo impto Diferido	125.000.000	

Fuente: elaboración propia

Tabla 25.
Estado de Resultados 2016

Estado de resultados	2.016
Ingresos	1.000.000.000
Gastos	900.000.000
Utilidad	100.000.000
Gasto por impto renta	25.000.000
Resultado	75.000.000

Fuente: elaboración propia

Tabla 26.
Contabilización del gasto por impuesto de renta 2016

Cuenta	DB	CR
Gasto Impto Renta	25.000.000	
Impto por pagar		25.000.000

Fuente: elaboración propia

De acuerdo con la tabla anterior, se diría que se tiene un impuesto por pagar por valor de 25.000.00, pero en este caso se compensaría la pérdida del año anterior originado como escudo fiscal por la pérdida declarada, disminuyendo el impuesto a cargo al igual que el impuesto diferido débito.

Tabla 27.
Amortización del activo por impuesto diferido del año 2015

Cuenta	DB	CR
Impuesto por pagar	25.000.000	
Activo impuesto Diferido		25.000.000

Fuente: elaboración propia

Tabla 28.
Saldo por impuesto diferido por compensar

Impto dif 2015	125.000.000
Menos compens 2016	(25.000.000)
Saldo	100.000.000

Fuente: elaboración propia

Tabla 29.
Compensación de pérdida del 2015 en 2016

Ingresos	1.000.000.000
Deducciones	900.000.000
Renta ordinaria	100.000.000
Compensación pérdidas	(100.000.000)
Renta gravada	-

Fuente: elaboración propia

Como se puede observar en el ejemplo planteado la entidad en el año 2016 genero suficiente renta gravable como para disminuir el impuesto por pagar del periodo acreditando el activo por impuesto diferido reconocido y compensar la pérdida fiscal que había tenido en el año 2015

Tabla 30.
Estado de Resultados 2017

Ingresos	3.000.000.000
Gastos	1.600.000.000
Utilidad	1.400.000.000
Gasto por impto renta	462.000.000
Resultado	938.000.000

Fuente: elaboración propia

Tabla 31.
Contabilización del gasto por impuesto de renta 2017

Cuenta	DB	CR
Gasto impto renta	462.000.000	
Impto renta por pagar		462.000.000

Fuente: elaboración propia

De acuerdo a la tabla anterior, se genera un impuesto por pagar de 462.000 que será compensado con la pérdida generada del año 2015

Tabla 32.
Amortización del impuesto diferido del 2015 en 2017

Cuenta	DB	CR
Impto renta por pagar	100.000.000	
Activo por impuestos dif		100.000.000
Saldo del impuesto por pagar		362.000.000

Tabla 33.
Compensación de pérdida del 2015 en 2017

Declaración de renta	2.017
Ingresos	3.000.000.000
Deducciones	1.600.000.000
Renta ordinaria	1.400.000.000
Compensar pérdidas	(400.000.000)
Renta gravada	1.000.000.000
Impuesto a cargo	330.000.000

Fuente: elaboración propia

Tabla 34.
Calculo tasa de tributación con base en el impuesto a cargo contable y fiscal 2015, 2016, 2017

Estado de resultados	2.015	2.016	2.017
Ingresos	1.000.000.000	1.000.000.000	3.000.000.000
Gastos	1.500.000.000	900.000.000	1.600.000.000
Utilidad o (pérdida)	(500.000.000)	100.000.000	1.400.000.000
(Gasto) o Ingreso impto	125.000.000	(25.000.000)	(462.000.000)
Resultado	(375.000.000)	75.000.000	938.000.000
Tasa de tributación	-25,00%	-25,00%	-33,00%
Declaración de renta	2.015	2.016	2.017
Ingresos	1.000.000.000	1.000.000.000	3.000.000.000
Deducciones	1.500.000.000	900.000.000	1.600.000.000
Renta ordinaria	(500.000.000)	100.000.000	1.400.000.000
Comp pérdidas	-	(100.000.000)	(400.000.000)
Renta Gravada	(500.000.000)	-	1.000.000.000
Impuesto	-	-	330.000.000

Tasa de tributación con base
en el impuesto a cargo

0,00% 0,00% 23,57%

Fuente: elaboración propia

En el ejemplo anterior vemos como la tasa de tributación nominal que fiscalmente es del 33% disminuye la tarifa efectiva de tributación al 23.57% debido a la compensación de las pérdidas de años anteriores

8.3 Consecuencias se generan al calcular y reconocer el impuesto diferido en los estados financieros y en la declaración de renta.

En la medida que el cálculo de diferencias por impuesto diferido tenga incidencia en la carga fiscal, y las discrepancias entre activos y pasivos fiscales el patrimonio de la entidad refleja cambios en el pago de un mayor o menor pago de impuestos.

La situación de reconocer impuestos diferidos permitirá que no se distribuyan más utilidades de las que realmente se adquieran

Una de las incidencias fiscales que puede generar el reconocimiento del impuesto diferido tiene que ver con las tarifas variables de tributación pues dependerán por diferencias de ingresos fiscalmente declarados y no reconocidos contablemente, costos y gastos no deducibles por disposiciones de la norma. Los ingresos, costos y gastos que no son deducibles del impuesto de renta aumentaran la tasa efectiva de tributación, al ser cada vez más alta se evidencia una falta de planeación por lo cual la entidad podría entrar en posibles pérdidas financieras y afectaría la realidad de los hechos económicos para la toma de decisiones. Para estos casos siempre la tasa de tributación va a variar ya que las dinámicas contables y fiscales obedecen a comportamientos diferentes.

El método para el cálculo de la tasa efectiva de tributación es el gasto por impuesto de renta / utilidad operacional antes de impuestos, en este sentido será diferente con respecto a la tasa nominal impuesta.

8. Conclusiones

Se realizó la investigación del impuesto a las ganancias bajo los nuevos marcos normativos contables establecidos por el gobierno nacional, con el fin de identificar el impacto del impuesto diferido NIC 12 impuesto a las ganancias, la investigación fue fundamentada por medio de casos prácticos y normativas referenciadas en su aplicación para efectos contables como tributarios.

Por lo anterior debemos señalar que uno de los pasos primordiales para identificar el impuesto diferido se encuentra relacionada con la comparación del valor patrimonial de activos y pasivos bajo norma internacional frente al valor patrimonial fiscal que serán sujetos de impuestos, estos constituyen la base fundamental para reconocer de manera óptima y adecuada los hechos económicos que la entidad obtendrá a futuro por medio de su uso o venta para la amortización de dichos impuestos.

Con base a las diferencias temporarias resultante de la conciliación fiscal, tenemos las diferencias temporarias deducibles, que como se trató en el documento expuesto se refiere a un menor pago por impuestos en periodos futuros, lo que claramente puede demostrar un escudo fiscal para reducir el monto por pagar de impuesto de renta, bajo este concepto se dará una recuperación de impuestos pagados en el futuro con las utilidades fiscales que se generan.

Por otro lado, cuando dichas diferencias se reviertan en el tiempo darán lugar a cambios para determinar las utilidades contables obtenidas del periodo.

De acuerdo con el principio de prudencia y asociación, se debe vincular a la utilidad contable el valor del gasto por impuestos de renta, por lo que se hace necesario resaltar que las partidas para efectos fiscales y contables generan diferencias transitorias hasta el momento en que la administración pública en cabeza de la DIAN se ajuste a la regulación internacional.

Se observó además que el resultado financiero del periodo gravable se puede ver afectado cuando se reconoce o desconoce el impuesto diferido en los estados financieros de la entidad, debido a este impacto las ganancias o pérdidas del periodo varían.

Debido a que la Ley tributaria establece según el artículo 772-1 de estatuto tributario la conciliación fiscal obligatoria para los contribuyentes declarantes de renta, el valor por impuesto a pagar será calculado con base en las rentas obtenidas del periodo teniendo en cuenta los ajustes y depuraciones permitidas fiscalmente. El mecanismo del impuesto diferido generar equidad con respecto al pago del tributo, dicho de otro modo, ni pagar más, ni pagar menos por impuestos.

Una de las medidas que pueden adoptar las organizaciones para prepararse ante el impacto del reconocimiento del impuesto diferido dependerá de las oportunidades de planificar financiera y fiscalmente sus ingresos, el método de medición y valoración escogido para la generación de beneficios económicos, el impuesto diferido está supeditado al presupuesto de la generación de rentas futuras.

9. Recomendaciones

Para que las entidades se puedan preparar sobre el impacto que el impuesto diferido ocasione en los estados financieros se recomienda iniciar con un proceso de planeación tributaria estratégica que contemple los cambios sustanciales que la norma desarrollo, de tal manera que puedan anticiparse y evitar que el pago de los impuestos vaya incrementando, algunas de las medidas que se pueden prever para mitigar el impacto es revisar algunos hechos que se realizaban bajo norma local como la forma de medir algunas partidas tales como en la revalorización o deterioro de los activos fijos, método utilizado por la depreciación acelerada, capitalización de aportes de socios, revisión de los activos diferidos que no serán permitidos bajo el estándar internacional, activos fijos que estaban 100% depreciados y que al reconocerlo bajo NIIF podría impactar negativamente el estado de la compañía, validación de políticas de crédito que se ajusten a la norma internacional sin que impacten en mayores costos administrativos, políticas de rotación de inventarios, inversiones, revisión de activos no productivos etc...así mismo el escudo fiscal que se origina como impuesto diferido debito impacta de manera positiva ya que este puede ser utilizado al momento de que la entidad genere perdidas y ser compensadas en periodos futuros así como también compensarlos por excesos de renta presuntiva y créditos fiscales disminuyendo el pago por impuesto corriente.

Referencias bibliográficas

- Actualicese.com. (2017). Especial estándares internacionales: Fundamentos del impuesto diferido según estándares internacionales. [en línea]. [Recuperado el 30 de enero de 2019]. Disponible en: <https://actualicese.com/blogoro/especial-estandares-internacionales-fundamentos-del-impuesto-diferido-segun-estandares-internacionales/>
- Actualicese.com. (2018). Conciliación fiscal año gravable 2017: puntos y conceptos para ser tenidos en cuenta. [en línea]. [Recuperado el 30 de enero de 2019]. Disponible en: <https://actualicese.com/actualidad/2018/01/19/conciliacion-fiscal-ano-gravable-2017-puntos-y-conceptos-para-ser-tenidos-en-cuenta/>
- Actualicese.com. (2017). Impuesto de renta por 2017 tendrá que consultar cifras calculadas bajo Estándares Internacionales. [Recuperado el 9 de febrero de 2019]. Disponible en: <https://actualicese.com/actualidad/2017/01/12/impuesto-de-renta-por-2017-tendra-que-consultar-cifras-calculadas-bajo-estandares-internacionales/>
- Cartilla Práctica. (2017). Requerimientos fiscales sobre nuevos marcos técnicos normativos ley 1819 de 2016. Editorial Actulicese. ISBN: 978-958-8515-66-3. p. 9
- Chávez, G., Campuzano, J., y Romero, W. (2017). Revalorización de Propiedades de Planta y Equipo (PPyE) una aplicación desde Ecuador. *Quipukamayoc*, 25(47), 85 - 93.

Clavijo, W. (2009). Impacto del impuesto diferido dentro del proceso de convergencia de las normas de contabilidad. [en línea]. [Recuperado el 15 de febrero de 2019]. Disponible en: <http://www.comunidadcontable.com/BancoMedios/Documentos%20PDF/impuestos155i.mpacto.pdf>

Colegio de Contadores. (2015). Boletín Técnico N° 60. Recuperado el 8 de febrero de 2019]. Disponible en: http://rmcontadores.cl/wpcontent/files_mf/1484104399BoletinN60.pdf

Comisión Económica para América Latina y el Caribe - CEPAL. (2017). Panorama fiscal de América latina y el caribe. [en línea]. [Recuperado el 8 de febrero de 2019]. Disponible en: https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/41044/10/S1700069_es.pdf

Comite de Normas Internacionales de Contabilidad. NIC. (2001). Norma Internacional de Contabilidad 12 Impuesto a las ganancias. [en línea]. [Recuperado el 8 de febrero de 2019]. Disponible en: <http://www.facpce.org.ar:8080/miniportal/archivos/nic/NIC12.pdf>

Congreso de la Republica de Colombia. (2016). Ley 1819. [en línea]. [Recuperado el 15 de febrero de 2019]. Disponible en: http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley_1819_2016.html

Congreso de la Republica de Colombia. (2009). Ley 1314. [en línea]. [Recuperado el 15 de febrero de 2019]. Disponible en: http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley_1314_2009.html

Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad – IASB. (2009). NIIF para las PYMES
Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) para Pequeñas y Medianas
Entidades (PYMES). IFRS. P. 188

Corredor, J. (2016). Impuesto diferido a las ganancias: visión a la luz de las normas
internacionales. Editores Hache S.A.S. Bogota

Estatuto tributario. (2017). Legis editores S.A. Vigésima cuarta edición. Bogotá

García, J. (2016). Trino- 2- de la reforma tributaria 2017. Línea Contable. Medellín. [en línea].
[Recuperado el 30 de enero de 2019]. Disponible en:
https://cijuf.org.co/sites/cijuf.org.co/files/documentos_interes/Trino%202020Reforma%20T.%202017.pdf

García, J. (2009). El manejo del impuesto diferido en Colombia. Visión Contable vol. 4 No. 7 /
pp. 11-50 Medellín – Colombia. Enero-junio. ISSN 0121 – 5337

IFRS. (2013). NIIF para las PYMES Modificaciones propuestas a la Norma Internacional de
Información Financiera para las Pequeñas y Medianas Entidades. IASB.

Instituto Mexicano de Contadores Públicos. (2012). Normas Internacionales de Información
Financiera español. editorial IMCP. México. p. 665.

Jaramillo, F. y Balbín, M. (2016). Los objetivos macroeconómicos y las reformas tributarias 1986 – 2012. Vol. 17 No. 1. Universidad de San Buenaventura. Medellín.

Loachamín, J. (2013). Guía para el tratamiento financiero, contable y tributario de los activos intangibles y diferidos en el Ecuador en base a las NIC 38 e impuesto sobre las ganancias en base a las NIC 12. Universidad Politécnica Salesiana de Quito. Ecuador.

Ministerio de Comercio, Industria y Turismo. (2012). Decreto 2784. [en línea]. [Recuperado el 15 de febrero de 2019]. Disponible en:
<http://suin.gov.co/viewDocument.asp?id=1776952>

Ministerio de Comercio, Industria y Turismo. (2018). Pasivo y activo en impuesto diferido. [en línea]. [Recuperado el 15 de febrero de 2019]. Disponible en: <http://www.ctcp.gov.co/>

Ministerio de Hacienda y Crédito público. (2016). Decreto 1625. [en línea]. [Recuperado el 15 de febrero de 2019]. Disponible en:
https://www.ane.gov.co/images/ArchivosDescargables/Normatividad/Normatividad_Ane/Impuestos/Decreto1625de2016.pdf?s=6DC1D7D19C34EBF47472EF1332B9E0140510FC86

NIF Basico Grupos 2 Y 3 2015. (2015). Bogotá. Legis Editores S.A. Primera edicion. p. 121

Oriol, A. (2003). *Comprender las Normas Internacionales de Contabilidad*. Barcelona. Ediciones Gestion 2000.

Presidencia de la Republica de Colombia. (1993). Decreto 2649. [en línea]. [Recuperado el 15 de febrero de 2019]. Disponible en:

<https://www.alcaldiabogota.gov.co/sisjur/normas/Norma1.jsp?i=9863>

Revista Dinero. (2015). *Cuantas reformas tributarias ha tenido colombia-Dinero*. [en línea]. [Recuperado el 15 de febrero de 2019]. Disponible en:

<https://www.dinero.com/economia/articulo/cuantas-reformas-tributarias-ha-tenido-colombia/206248>

Sarmiento, D. (2014). Documento de Orientación Técnica 001 – Contabilidad bajo los nuevos marcos técnicos normativo. Bogotá. CTCP. [en línea]. [Recuperado el 18 de febrero de 2019]. Disponible en: <http://www.ctcp.gov.co/publicaciones-ctcp/orientaciones-tecnicas/1472851475-1578>

Vargas, C. (2011). *Contabilidad Tributaria*. Editorial ECOE. 1ª edición. Bogotá. p. 4

Vásquez, R. y Franco, W. (2013). *El ABC de las NIIF: guía básica de preguntas y respuestas para la implementación de las normas internacionales de información financiera IFRS-NIIF*. Bogotá. Legis Editores S.A. Primera edición. 339 p.

Zarama, F. y Zarama, C. (2017). Reforma tributaria comentada Ley 1819 de 2016. Bogotá.

Legis Editores S.A. Primera edición

Zuluaga, J. (2019). Diferencias temporales, temporarias y permanentes en el impuesto diferido.

En Actualicese.com. Marzo 6. [en línea]. [Recuperado el 6 de marzo de 2019].

Disponible en: <https://actualicese.com/actualidad/2019/03/06/diferencias-temporales-temporarias-y-permanentes-en-el-impuesto-diferido/>