

**PLAN DE ACCIÓN PARA CONTROLAR LOS IMPACTOS TRIBUTARIOS
GENERADOS POR EL PROCESO DE ADOPCION DE NIIF PYMES EN MERCAPAVA
S.A.**

SILVIA YOLANDA ROSERO LÓPEZ

**UNIVERSIDAD SANTIAGO DE CALI
FACULTA CIENCIAS ECONOMICAS Y EMPRESARIALES
ESPECIALIZACIÓN EN GERENCIA TRIBUTARIA
SANTIAGO DE CALI**

2019

**PLAN DE ACCIÓN PARA CONTROLAR LOS IMPACTOS TRIBUTARIOS
GENERADOS POR EL PROCESO DE ADOPCION DE NIIF PYMES EN MERCAPAVA
S.A.**

SILVIA YOLANDA ROSERO LÓPEZ

Trabajo de grado para optar por el título de Especialista en Gerencia Tributaria

**Director
Ricardo Astudillo Villegas**

**Grupo de Investigación
GISESA**

**Línea de Investigación
Gestión Organizacional y Responsabilidad Social Empresarial**

**UNIVERSIDAD SANTIAGO DE CALI
FACULTA CIENCIAS ECONOMICAS Y EMPRESARIALES
ESPECIALIZACIÓN EN GERENCIA TRIBUTARIA
SANTIAGO DE CALI
2019**

CONTENIDO

Lista de Tablas	9
Lista de Ilustraciones.....	10
RESUMEN.....	11
SUMMARY	13
INTRODUCCION	15
1. ANTECEDENTES	17
2. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	19
2.1 Delimitación del Problema	19
2.2 Formulación del problema.....	20
2.3 Sistematización del problema	20
3. OBEJTIVOS	21
3.1 Objetivo General.....	21
3.2 Objetivos Específicos.....	21
4. JUSTIFICACION	22
5. MARCOS DE REFERENCIA.....	24
5.1 Marco Teórico.....	24
5.1.1 Normas Internacionales de Información Financiera para Pymes	24
5.1.2. Teoría de Impuestos	26
5.1.3 El impuesto diferido	27
5.2 Marco Legal.....	27
6. METODOLOGÍA	30
6.1 Tipo de Investigación.....	30
6.2 Método de la Investigación.....	30
7. DESARROLLO	31
7.1. Diferencias que se han ocasionado debido a la implementación de las normas NIIF y que originan el impuesto diferido.....	31
7.1.2 Grupos de adopción	32
7.1.3 Clasificación de la sociedad Mercapava SA	34
7.1.4 Proceso de Adopción	36
7.1.5 Secciones de la Niif para pymes aplicables en Mercapava S.A.....	37

7.1.6	Diferencias por la aplicación de la norma en el periodo de preparación	39
7.2	Principales impactos tributarios generados por reconocimiento del impuesto diferido....	46
7.2.1	Origen del impuesto diferido en los hechos económicos	47
7.2.2	Clasificación del Impuesto Diferido	49
7.2.3	Impuesto Diferido en Mercapava SA.....	50
7.2.4	Cálculo del Impuesto Diferido	51
7.2.5	Impactos del Impuesto Diferido en Mercapava SA	59
7.3	Plan de acción para controlar efectos del impuesto diferido generados en Mercapava S.A.	
	63	
7.3.1	Plan de Acción	64
8.	CONCLUSIONES	70
9.	RECOMENDACIONES.....	72
10.	BIBLIOGRAFIA	73
11.	CIBERBIOGRAFIA	75

Lista de Tablas

Tabla 1. Secciones Niif aplicables a Mercapava.	37
Tabla 2. Estados Financieros resumidos por grupo	40
Tabla 3. Variaciones en las acciones	41
Tabla 4. Días de cartera corriente	41
Tabla 5. Deterioro de cartera por cuenta.....	42
Tabla 6. Activos en leasing reconocidos como activos fijos	44
Tabla 7. Activos en leasing reconocidos como activos fijos	44
Tabla 8. Tipos de Impuesto Diferido	49
Tabla 9. Variaciones de la valoración de las acciones.....	51
Tabla 10. Impuesto diferido año 2015	52
Tabla 11. Impuesto diferido año 2016	52
Tabla 12. Estado de Situación Financiera a Diciembre 2017	53
Tabla 13. Estado de Resultados Integral a Diciembre 2017	54
Tabla 14. Cálculo del Impuesto Diferido año 2017	55
Tabla 15. Estado de Situación Financiera a Diciembre 2018	56
Tabla 16. Estado de Resultados Integral a Diciembre 2018	57
Tabla 17. Cálculo del Impuesto Diferido año 2018.....	58
Tabla 18. Calculo del gasto por impuesto diferido año 2017	60
Tabla 19. Calculo del gasto por impuesto diferido año 2018	61
Tabla 20. Análisis comparativo utilidades año 2017.....	62
Tabla 21. Análisis comparativo utilidades año 2018.....	63

Lista de Ilustraciones

Ilustración 1. Entorno Comercial de la sociedad	35
Ilustración 2. Fases del proceso de adopción de las Niif Pymes	37
Ilustración 3. Bases plan de acción	69

RESUMEN

A partir de la aplicación de las NIIF para PYMES de forma obligatoria desde el año 2014, para efectos de preparación y presentación de la información financiera de las personas jurídicas y naturales obligadas a llevar contabilidad, se generó un cambio drástico, frente a la cultura contable y tributaria de nuestro país, la cual preparaba los registros y libros contables con el fin de soportar las cifras a incluir en las declaraciones tributarias, procurando tener una contabilidad de tipo fiscal más que contable y no de mostrar la realidad económica de las empresas; ya que la mencionada realidad, era imposible de reflejarse en la presentación de los estados financieros, cuando las normas contables entraban en controversia con los aspectos regulados en las normas tributarias que se aplicaban de manera prioritaria.

El presente estudio en particular se aborda esta temática desde la perspectiva de los impactos que genera la adopción de las Niif Pymes y el impuesto diferido en la empresa Mercapava S.A.

Esta organización es una sociedad Anónima, responsable de IVA, gran contribuyente y clasificada como Pyme por poseer más de 10 empleados y activos totales inferiores a 501 SMMLV, con sede principal ubicada en Pradera municipio del Valle del Cauca, la cual inició su proceso de aplicación de las Niif Pymes desde finales del año 2015.

Con la implementación de las Niif se evidenciaron diferencias con la normatividad fiscal al tener aplicación de un alto grado de secciones de la norma, de este modo se hace necesario realizar un estudio detallado de los efectos reales de la adopción de la norma contable y sus diferencias con las aplicaciones fiscales visibles a través del Impuesto diferido, que no se tenían en cuenta para la planeación financiera de la compañía; por lo que se requirió de instituir una plan de acción para mitigar las diferencias y sus efectos en los resultados financieros y tributarios.

Como resultado del proceso de análisis de este caso, la sociedad evaluará cambios desde

sus políticas contables bajo Niif, pasando por el control administrativo de los principales rubros de sus estados financieros, hasta la inclusión del impacto del impuesto diferido en los resultados financieros como un indicador en la planeación tanto fiscal como financiera.

Palabras Claves: Impuesto diferido, Impuesto Corriente, Diferencias, Bases fiscales y contables, planeación, Impactos, Niif, métodos de valoración y medición

SUMMARY

Since the application of the IFRS for SMEs mandatory since 2014, for purposes of preparation and presentation of financial information of legal persons and natural persons required to keep accounts, a drastic change was generated, compared to the accounting culture and tax of our country, which prepared the records and accounting books in order to support the figures to be included in the tax returns, trying to have a tax accounting rather than accounting and not to show the economic reality of the companies; since the mentioned reality, it was impossible to be reflected in the presentation of the financial statements, when the accounting standards entered into controversy with the aspects regulated in the tax regulations that were applied as a priority.

This particular study addresses this issue from the perspective of the impacts generated by the adoption of the Niif Pymes and the deferred tax in the company Mercapava S.A.

This organization is a corporation, responsible for VAT, large taxpayer and classified as SMEs for having more than 10 employees and total assets less than 501 SMMLV, with headquarters located in Pradera municipality of Valle del Cauca, which began its application process of the Niif Pymes since the end of 2015.

With the implementation of the NIIF, differences with tax regulations were evidenced by the application of a high degree of sections of the standard, in this way it is necessary to carry out a detailed study of the real effects of the adoption of the accounting standard and its differences with the fiscal applications visible through the deferred tax, which were not taken into account for the financial planning of the company; therefore, it was necessary to institute an action plan to mitigate the differences and their effects on financial and tax results.

As a result of the analysis process of this case, the company will evaluate changes from its accounting policies under Niif, through the administrative control of the main items of its financial statements, to the inclusion of the impact of deferred tax on financial results as an

indicator in both fiscal and financial planning.

Key words: Deferred Tax, Current Tax, Differences, Tax and accounting bases, planning, Impacts, Niif, valuation and measurement methods

INTRODUCCION

Es innegable la relación entre la contabilidad y lo fiscal. Desde la aparición de la declaración de renta en Colombia (1918) ha tenido tradición de la contribución de la fiscalidad a la formación de normas contables, como la creación del DR 2160 de 1986 y el posterior 2649 de 1993, que separó significativamente las dos dimensiones (Sierra, 2008, pág. 120).

A partir de la aplicación de las NIIF para PYMES en los años 2015 y 2016, para efectos de preparación y presentación de la información financiera de las personas jurídicas y naturales obligadas a llevar contabilidad, se generó un cambio drástico, frente a la cultura contable y tributaria de nuestro país, la cual preparaba los registros y libros contables con el fin de soportar las cifras a incluir en las declaraciones tributarias, procurando tener una contabilidad de tipo fiscal más que contable y no de mostrar la realidad económica de las empresas; ya que la mencionada realidad, era imposible de reflejarse en la presentación de los estados financieros, cuando las normas contables entraban en controversia con los aspectos regulados en las normas tributarias que se aplicaban de manera prioritaria.

El cambio introducido con la obligatoriedad de generar estados financieros preparados bajo Niif que constituyen una imagen fiel de la situación económica y el rendimiento de una entidad o contribuyente, y que para el ente regulador de los impuestos tal vez con limitaciones y excepciones para la determinación de los diferentes elementos del impuesto de renta, a través de dichas limitaciones y excepciones, se busca garantizar el cumplimiento de los principios básicos contables que rigen actualmente el país y que permiten la ampliación de los campos de acción de las entidades actuales en mercados nacionales como internacionales.

Y como efecto de la gran disparidad entre las normas internacionales y fiscales actuales, que obligan a la producción de información de aplicación diferente para ambos ámbitos, no adentramos en el inicio del control de las diferencias y partidas conciliatorias como herramienta de planeación tributaria y contable en pro de la toma de decisiones.

El presente estudio en particular aborda esta temática desde la perspectiva de los impactos que genera el impuesto diferido en la empresa Mercapava S.A.

1. ANTECEDENTES

En 1989 se aprueba el primer marco normativo para las normas internacionales de información financiera por el consejo del IASC, en 2001 es adoptado por el IASB; con base en las particularidades de los diferentes países caracterizados por sus condiciones económicas, sociales y jurídicas que generan infinidad de conceptos sobre la información financiera, las normas internacionales buscan armonizar dichas diferencias y pluralidades de conceptos, sobre la producción de información financiera en beneficio de los diferentes usuarios; enfocando la estructura y marco conceptual de las Niif en la preparación y presentación de información que promueva la armonización de las diferentes regulaciones contables.

Esta búsqueda de la armonización en la presentación y preparación de información obliga a muchos países a realizar el proceso de transición a este marco normativo.

En un país como Colombia, con varios tratados de libre comercio y participación en los principales grupos económicos de la región y el mundo, la implementación de las Normas de Información Financiera abrió el mercado para el fortalecimiento de la inversión internacional, permitiéndole alcanzar los requerimientos necesarios para ingresar a la ODEC, (ROJAS, 2014) afirma que:

“Colombia incorporó las Niif, puesto que el país se comprometió con ese organismo, entre otros aspectos, a mejorar la cultura empresarial en materia de gobierno corporativo y aquellas forman parte de las mejores prácticas en este campo empresarial. De igual forma, al simplificar el régimen tributario y unificar los estándares para presentar la información contable, las empresas tendrán la oportunidad de incursionar en nuevos mercados internacionales con mayor facilidad y competitividad”

Dicha uniformidad brindará información financiera comprensible, transparente y comparable.

Así, las sociedades colombianas han abordado sus competencias desde aspectos como su capacidad de innovación, su infraestructura, talento humano y carga impositiva. Esta última destacándose como un indicador del estado económico de las mismas. Y la contabilidad se

constituye en la herramienta que aporta el 80% de la información base para la elaboración de la declaración de renta, convirtiéndose en el soporte técnico y legal para las autoridades tributarias, por lo que en consecuencia; las empresas deberán reflejar las diferencias de la aplicación de la norma fiscal y la contable (ROJAS, 2014). En el país los impuestos están conformados por dos tipos el corriente y el diferido, que se diferencian por tener un reconocimiento en distinto tiempo sobre el hecho económico, de forma que el impuesto diferido nace ante la existencia de diferencias temporales que pueden tener una incidencia en la utilidad contable y en la utilidad susceptible de ser distribuida, afectando la presentación de resultados de la sociedad ante los distintos usuarios de la información, dentro de los que encontramos a los actuales o potenciales inversionistas.

Mercapava SA como una microempresa desarrollada en el mercado de la comercialización de alimentos de primera necesidad, bebidas y tabacos y demás artículos de hogar, dentro de la zona de influencia del Valle del Cauca, caracterizada por promover el empleo y desarrollar su actividad económica de forma dinámica y activa en el mercado local; actualizándose constantemente en sus prácticas de mercado y bajo el cumplimiento a cabalidad de las normas civiles, sociales, contables y fiscales que le corresponden, dentro de las cuales se incluyen por supuesto, las normas internacionales de información financiera desde año 2014, periodo en el que inició su proceso de convergencia a las Niif para pymes.

En el caso de las Microempresas como Mercapava S.A. (ROJAS, 2014) afirma que:

Ante esta realidad, las compañías deberán adaptar sus modelos de procesamiento de información financiera para incorporarles la capacidad de operar la norma fiscal y la nueva normatividad contable bajo las Niif de manera simultánea, porque si no tienen trazabilidad van a tener problemas para efectos probatorios. (p.2)

2. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

2.1 Delimitación del Problema

Mercapava S.A. es una sociedad de tipo Anónima, responsable fiscalmente dentro del Régimen Común y contablemente catalogada como Pyme por poseer más de 10 empleados y activos totales inferiores a 501 SMMLV, con sede principal ubicada en Pradera municipio del Valle del Cauca, que cuenta con nueve sucursales y cuya actividad económica principal es la comercialización de productos alimenticios de consumo humano y animal.

Para la adopción de normas internacionales de información financiera, inició su programación para preparación de información financiera dentro de los límites del Grupo 2 de Niif para pymes, que al 2017 tuvo su segundo año de aplicación y de producción de estados financieros comparativos.

Para el caso de estudio se pretende analizar cuáles son los principales efectos y diferencias fiscales y contables, generadas por la aplicación de las Niif Pymes, hasta el análisis de los estados financieros de la sociedad, atendiendo la normatividad fiscal y contable en cuanto a los métodos de medición, reconocimiento y clasificación de hechos económicos admitidos por ambas normativas.

Mercapava S.A. inició su proceso de aplicación de las Niif Pymes desde finales del año 2015, realizando un retroceso para actualizar el proceso con aplicación al 01 de enero del mismo año, por lo cual, los impactos de la convergencia fueron significativos, puesto que no tuvieron un tratamiento proactivo.

Actualmente su software y prácticas contables se rigen por las normas Niif para Pymes, sin embargo, se acrecientan las diferencias con la normatividad fiscal al tener aplicación de un alto grado de secciones de la norma, de este modo se hace necesario realizar un estudio detallado de los efectos reales de la adopción de la norma contable y sus diferencias con las aplicaciones fiscales visibles a través del Impuesto diferido, que actualmente priman en la planeación

financiera de la compañía, también se requiere instituir una plan de acción para mitigar las diferencias y sus resultados.

2.2 Formulación del problema

¿Que acciones debería emprender la empresa Mercapava S.A. para minimizar los efectos reales que le ha generado la adopción de la norma contable y sus diferencias con las aplicaciones fiscales?

2.3 Sistematización del problema

Para poder resolver el interrogante anterior, es pertinente indagar sobre los siguientes aspectos:

- ¿Qué diferencias se han ocasionado debido a la implementación de las normas NIIF y que originan el impuesto diferido
- ¿Cuáles son los principales impactos tributarios derivados del reconocimiento de dicho impuesto diferido?
- ¿Qué acciones debe asumir la administración de Mercapava S.A. para mitigar el impacto fiscal de la aplicación de esta norma?

3. OBEJTIVOS

3.1 Objetivo General

Establecer un plan que permita a la empresa Mercapava S.A minimizar los principales efectos tributarios generados por la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera Pymes y que se reflejan en el comportamiento de la cuenta de Impuestos Diferidos.

3.2 Objetivos Específicos

- Establecer las diferencias que se han ocasionado debido a la implementación de las normas NIIF y que originan el impuesto diferido.
- Identificar los principales impactos tributarios derivados del reconocimiento del impuesto diferido.
- Proponer las acciones que debe asumir la administración de Mercapava S.A. para mitigar el impacto fiscal de la aplicación de esta norma.

4. JUSTIFICACION

La aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) para Pymes ha sido proceso de transformación de las concepciones contables que se aplican en nuestro país. El cambio con la implementación de estas normas no ha sido un trabajo sencillo debido a los alcances de las novedades que deben hacer las empresas en términos contables.

Sin embargo, esta conversión ha surtido efectos importantes en las empresas colombianas, mismas que han sido relevantes por los cambios de trascendencia que los accionistas están viendo en las principales cuentas del estado de situación financiera de las empresas, como el patrimonio, las utilidades y el impuesto diferido. Diferencias que han tomado más relevancia al término de los dos últimos años, por la regulación de las apreciaciones contables versus las fiscales, que generan las necesidades de conciliación y control de las partidas reconocidas bajo una metodología y otra, independientes totalmente, aún.

En cuanto a los impactos sobre nuestra profesión, (Bernal & Franco Franco, 2013) afirman:

Un enfoque basado en principios, como el que propone Niif, exige reflejar la realidad económica de una transacción en función del recurso, objetivo y disposición que requiere un mayor uso de juicios profesionales por parte del preparador de los estados financieros y de los auditores que los dictaminen (p.2).

Previendo los impactos que pueden tener las NIIF en relación con las normas tributarias, es necesario que los Contadores estemos preparados para el tratamiento y aplicación de las normas tributarias y contables que permitan la generación de información real, veraz y en cumplimiento de que los encargados de realizar los procesos de fiscalización sean personas capacitadas tanto en normas tributarias como en las bases contables, para entender muy bien a cada uno de los contribuyentes que estén fiscalizando y los efectos particulares que se generaran en cada empresa que asesoren.

De igual forma, el desarrollo de este trabajo detallando el proceso de minimización de

los efectos fiscales del impuesto diferido en la pyme Mercapava SA, pretende brindar un estudio sobre los aspectos más relevantes en el control de las partidas que generen este impuesto y las alternativas en la planeación financiera para mitigar sus efectos en la presentación de resultados.

Por último, el manejo del impuesto diferido además de complementar el impuesto de renta como parte de la realidad económica de una empresa, puede ser tratado como una estrategia no solo en lo tributario sino como en la forma de representar los resultados económicos para distintos usuarios de la información financiera.

5. MARCOS DE REFERENCIA

5.1 Marco Teórico

5.1.1 Normas Internacionales de Información Financiera para Pymes

De forma general se puede definir que las Niif son:

Un conjunto de normas aceptadas globalmente, comprensibles y de alta calidad, basadas en principios articulados que requieren los estados financieros para que la información sea comparable y transparente que les sirve a los inversionistas y demás usuarios para tomar decisiones de tipo financiero (Barbosa & Avila, 2015, pág. 79). Entonces, estas normas buscan la generación de Estados Financieros con información clara, contundente, transparente y de alta calidad. Y con esta información, inversionistas, acreedores y usuarios estarán en la capacidad de tomar decisiones financieras sobre el futuro de la empresa.

De acuerdo con el artículo 3 de la Ley 1314 de 2009 en Colombia, las NIIF permiten identificar, medir, clasificar, analizar e interpretar la información financiera de una entidad. Los datos obtenidos, a través de la puesta en marcha de las normativas permiten una información confiable y comparable para los entes de control. Las NIIF no son un tipo de reglamento estándar a nivel internacional, se les considera como una guía para la realización de estados financieros, en donde predomina el juicio profesional de gerentes y equipo financiero capacitado (Congreso Nacional, 2009)

Marco Teórico de las Niif

El marco de principios de la NIIF para las Pymes está basado en los principios generales que se derivan del Marco Conceptual para la Presentación y Preparación de los Estados Financieros del IASB y las NIIF completas (Sección 2.35).

El marco conceptual es el instrumento de legitimidad técnica del IASB. El marco conceptual

sirve para:

- a) Ayudar en la elaboración o revisión de las normas o las políticas contables.
- b) Ayudar en la interpretación de los estados financieros.

Contribución a la emisión de estándares o políticas contables El marco conceptual describe el itinerario lógico deductivo, en palabras del profesor Tua (2006), que permite que la información financiera contenga las características necesarias para ser útil a los usuarios. La importancia del marco en la regulación no es absoluta; el marco se encuentra limitado por las soluciones acordadas en las normas. La función regulatoria del marco se manifiesta en dos niveles: con alcance general y con alcance concreto. La función regulatoria con alcance general la desarrolla el Consejo del IASB. Las cuestiones de interpretación que surgen en la aplicación de la NIIF para las Pymes es abordada por el Small & Medium Enterprise Implementation Group (SMEIG), que si lo considera formula un pronunciamiento, en formato Questions & Answers (Q&A), que sería aprobado por el Consejo del IASB. (IASB, 2009).

El marco conceptual suministra a los interesados conocimiento de la labor del IASB sobre su enfoque de regulación. Por otra parte, el recurso a los conceptos incorporados en el marco, cuando se justifica la normativa, es muy frecuente, dejando múltiples evidencias de cómo se maneja. Por este motivo, una buena parte de los argumentos que utilizan los stakeholders que participan en la fase de consultas prevista en el procedimiento a seguir son de naturaleza conceptual. Como reflejo de estos debates conceptuales, el capítulo de Fundamentos de las Conclusiones de la norma es muy útil para entender qué criterios han pesado en la toma de decisiones y cómo se han interpretado los conceptos del marco.

Niif para Pymes

La NIIF para las Pymes es una norma que surge para dar respuesta a las necesidades particulares de los usuarios de la información de este tipo de entidades y atender al criterio costo beneficio a la hora de preparar la información financiera. El concepto de Pyme no se define en función de la dimensión, sino de la tipología particular de usuarios que pueden emplear los estados financieros.

5.1.2. Teoría de Impuestos

Como uno de los aspectos base de la investigación realizada se presenta el concepto de impuestos.

Los impuestos son una parte sustancial (o más bien la más importante) de los ingresos públicos. Sin embargo, antes de dar una definición sobre los impuestos hay que aclarar la diferencia entre los conceptos de ingreso público, contribución e impuesto. Cuando nos referimos a ingresos públicos estamos haciendo referencia a todas las percepciones del Estado, pudiendo ser éstas tanto en efectivo como en especie o servicios. En segundo lugar, una contribución es una parte integrante de los ingresos públicos e incluye aportaciones de particulares como, por ejemplo, pagos por servicios públicos, de donaciones, multas, etc. En tercer lugar, los impuestos forman parte de las contribuciones y éstas a su vez forman parte de los ingresos públicos. (Rosas & Santillan, 1962, pág. 36).

Los impuestos son uno de los instrumentos de mayor importancia con el que cuenta el Estado para promover el desarrollo económico, sobre todo porque a través de éstos se puede influir en los niveles de asignación del ingreso entre la población, ya sea mediante un determinado nivel de tributación entre los distintos estratos o, a través del gasto social, el cual depende en gran medida del nivel de recaudación logrado.

(Corredor, 2006) Uno de los problemas más antiguos que se le viene planteando a cualquier sociedad en tanto que colectivo organizado, es el de cómo repartir entre sus integrantes el coste de aquellas actividades emprendidas en beneficio de todos y de las que, en principio y a primera vista al menos, nadie se beneficia particular o especialmente. Tal controvertida cuestión es conocida entre los teóricos de la economía y las finanzas públicas como el problema del reparto de la carga tributaria o, también, como el de la distribución formal de los costes públicos, y es un asunto que, a lo largo de la Historia, se ha revelado como elemento generador de numerosas y nada pacíficas conmociones sociales de todo tipo (revoluciones, movimientos independentistas.), trascendiendo así su interés el ámbito de lo estrictamente financiero.

5.1.3 El impuesto diferido

(Nechiza, 2017) Refiere que:

En Colombia el término “impuesto diferido” no es algo nuevo, el decreto 2160 expedido el 14 de julio de 1986, el cual reglamentó la contabilidad mercantil y expidió las normas generalmente aceptadas de contabilidad, en el artículo 26 reglamenta que “El efecto en el impuesto sobre la renta originado por el reconocimiento de ingresos, costos y gastos para fines tributarios en períodos diferentes de los utilizados para propósitos contables, se debe registrar como impuesto diferido”(Diario oficial No. 37.545, decreto 2160, 1986. p. 4) y con el decreto 2649 de 1993, en su artículo 67 establece lineamientos más claros sobre dicho reconocimiento.

En la norma colombiana previa a la implementación de las normas internacionales, existía una metodología para reconocer el impuesto diferido que se basaba en las diferencias presentadas en los estados de resultados, esa metodología tomaba las diferencias entre los ingresos y gastos del estado de resultados, y los ingresos y deducciones de la declaración de renta; las diferencias entre estas partidas, se convertían en diferencias temporales que luego generaban un impuesto diferido, como se puede observar el enfoque de la norma colombiana se basaba en el análisis del estado de resultados; con la implementación de normas internacionales de información financiera, la metodología del reconocimiento del impuesto diferido se basa en el estado de situación financiera en el valor contable y fiscal de los activos y pasivos.

5.2 Marco Legal



La ley 1819 de 2016

Esta ley pretende armonizar una sola base contable, que servirá de uso o referencia para la determinación de las bases fiscales (Renta, IVA y demás existentes) de los contribuyentes y responsables obligados a llevar contabilidad, la cual corresponderá en adelante a las Normas Internacionales de Información Financiera (“NIIF”).

Introduciendo algunas salvedades o excepciones. Por ejemplo, el párrafo 6 del mencionado Artículo 22 indica que para efectos fiscales, las mediciones que se efectúen a valor presente o valor razonable de conformidad con las NIIF, deberán reconocerse al costo, precio de

adquisición o valor nominal, siempre y cuando no exista un tratamiento diferente en el Estatuto Tributario, y solo hasta que la transacción se realice mediante transferencia económica del activo o la extinción del pasivo, según corresponda.

El asunto quizás de mayor inquietud ha sido que esta nueva disposición que regirá a partir de 2017, desconoció que las NIIF tienen dos versiones o guías que difieren en su aplicación. Están las NIIF de aplicación plenas (para grandes compañías, clasificadas como Grupo 1 y las NIIF para pequeñas empresas (Pymes) clasificadas en el Grupo 2. Se espera que el Gobierno reglamente estas aclaraciones en un Decreto posterior. Vale la pena recordar que una Compañía puede cambiar de grupo contable solamente cada 3 años, es decir, si una Compañía con guía contable en NIIF Pymes desea aplicar a NIIF Plenas, deberá mantenerse 3 años aplicando las NIIF para Pymes para poder cambiar a la otra tipología, y viceversa.

Hasta diciembre de 2016 se tenían al menos 2 bases contables diferentes en Colombia: Las NIIF, la contabilidad Fiscal (Continuidad del Decreto 2649) y una derivación poco comprensible para que los contribuyentes incorporaran un mecanismo de control contable-fiscal que bien podía ser Libro fiscal o Registros obligatorios (Consejo Técnico de la Contaduría Pública, 2017).

Ley 1314 de 2009

Señala que las normas internacionales de información financiera son un sistema compuesto por principios, conceptos, normas técnicas, interpretaciones y guías, que permiten identificar, medir, clasificar, reconocer, interpretar, analizar, evaluar e informar las operaciones económicas de un ente, de forma clara, completa, relevante, fiable y comparable. Se puede identificar que la aplicación de dichos marcos es obligatoria para las empresas que en Colombia lleven contabilidad o deseen aplicarla como medio de prueba. (Actualicese.com, 2018)

Decreto 3022 de 2013

Este decreto reglamenta la ley 1314 de 2009 sobre el marco normativo para los preparadores de información financiera que conforman el grupo 2. En este decreto reglamentario expedido por el Ministerio de Comercio, industria y turismo, decreta a quienes aplica y quienes los preparadores del grupo 2. Se anuncia el cronograma de aplicación de este marco normativo

(art.3), compuesto por: periodo de preparación obligatoria, fecha de transición, estado de situación financiera de apertura, Periodo de transición, últimos estados financieros conforme a los decretos 2649 y 2650 de 1993 y demás normatividad vigente, fecha de aplicación, primer periodo de aplicación y fecha de reporte.

En el artículo 3, párrafo 4, contempla, que las entidades señaladas en el artículo 1. Podrá aplicar voluntariamente el marco técnico normativo correspondiente al grupo 1. Y sin efecto alguno podrá sujetarse al cronograma establecido para el grupo 2. Pero que así mismo a esta decisión se deben informar a la superintendencia correspondiente dentro de los dos meses siguientes a la entrada en vigencia de este decreto.

Decreto 2024 del 14 de diciembre de 2015

Modificado por el decreto 2496 del 23 de diciembre de 2015, 2131 de 22 de diciembre de 2016, 2170 del 22 de diciembre de 2017 y 2483 del 28 de diciembre de 2018, están reglamentados mediante la ley 1314 de 20019.

6. METODOLOGÍA

6.1 Tipo de Investigación

Esta investigación será de tipo documental y de estudio de un caso específico, ya que se analizará la información sobre el tema a tratar, así como se estudiarán las características y componentes de la unidad de estudio que es Mercapava S.A.

Esta investigación está dirigida a responder a las causas de los impactos tributarios más allá de la descripción de conceptos, más estructurada proporcionar el entendimiento del fenómeno al que se hace referencia.

6.2 Método de la Investigación

La metodología utilizada es el estudio explicativo del caso específico y de la sociedad Mercapava S.A.

En esta línea de investigación explicativa propone estudiar casos y fenómenos particulares impulsados por una mejor comprensión con calidad de la información base del estudio, cuyo resultado se crea con miras a reconocer aspectos pocos conocidos de la organización.

El método de estudio de caso es una herramienta valiosa de investigación, y su mayor fortaleza radica en que a través del mismo se mide y registra la conducta de las personas involucradas en el fenómeno estudiado, mientras que los métodos cuantitativos sólo se centran en información verbal obtenida a través de encuestas por cuestionarios. (Yin, 1989).

7. DESARROLLO

7.1. Diferencias que se han ocasionado debido a la implementación de las normas NIIF y que originan el impuesto diferido

A la par de la globalización mundial económica y comercial de los últimos años, el gobierno colombiano decidió implementar nuevas normas contables y financieras que rigen los mercados mundiales, sobre el cambio de la normatividad contable que se presentaba en el país, buscando afianzar la apropiación de las Normas Internacionales de Información Financiera en el ámbito contable nacional y proyectar la realidad económica, contable y financiera de las entidades, siendo de fácil lectura para usuarios de la información la interpretación de los impactos a nivel contable; puesto que se hizo indispensable la convergencia a un único lenguaje normativo contable, en pro de la competitividad y apertura económica de los mercados.

Es decir, que las NIIF surgen como respuesta a la necesidad de uniformar la elaboración, presentación, lectura y análisis de los Estados Financieros en las empresas de todo el mundo, entonces la adopción de normas internacionales permite a las empresas colombianas posicionarse en el mercado mundial, mejorando su idoneidad, eficiencia y ayudando a que la información financiera sea comparable y transparente, para así agilizar los negocios, haciendo más factible la competitividad y las oportunidades de inversión.

La adopción de esta normatividad trajo consigo todo un cambio y modificaciones en los procedimientos establecidos dentro de las empresas, ya que varios conceptos utilizados actualmente en la normatividad colombiana cambiaron o simplemente no se utilizarán más y por el contrario se deberán de utilizar métodos de valuación, medición y reconocimiento que muy pocas empresas implementaban o ninguna empresa había utilizado antes.

Con base en lo anterior y para efectos de la presente investigación debemos realizar la definición y contextualización de algunos términos como:

Las pequeñas y medianas empresas (pymes) “son entidades que no tienen obligación

pública de rendir cuentas, publican estados financieros con propósito de información general para usuarios externos, como, por ejemplo, los propietarios que no están implicados en la gestión del negocio, los acreedores actuales o potenciales y las agencias de calificación crediticia (IFRS Foundation, 2009, p. 6).

Las Normas Internacionales de Información Financiera NIIF o IFRS son un compendio de normas de contabilidad que buscan la comparabilidad, calidad, y consistencia de la información financiera. Su objetivo es mejorar la transparencia de la información a nivel global, mediante un lenguaje común utilizado por los distintos mercados de capitales. Estas normas establecen los requisitos de reconocimiento, medición, revelación y presentación de los Estados Financieros que reflejan las transacciones y hechos económicos relevantes para una organización. (IFRS Foundation, 2009, p. 15).

El Congreso de Colombia emitió la Ley 1314 de Julio de 2009, para regular los principios y normas de contabilidad e información financiera y las Normas de Aseguramiento de Información para aplicar en Colombia. Esta ley también señaló las autoridades competentes, el procedimiento para su expedición y determinó las entidades responsables de vigilar su cumplimiento.

Posteriormente, el Consejo Técnico de la Contaduría Pública presentó la dirección estratégica relacionada con el proceso de convergencia de las mencionadas normas en lineamiento con los estándares internacionales y estableció tres grupos de usuarios, para iniciar la convergencia de forma gradual. La Superintendencia Financiera de Colombia acogió la dirección del Consejo Técnico respecto a los plazos y fechas de inicio para la convergencia de las normas colombianas a las internacionales de información financiera. (Jiménez, 2005).

7.1.2 Grupos de adopción

En la ley 1314, se establecieron los parámetros para la categorización de las empresas a la hora de adopción, caracterizando tres grupos con base en su tamaño, ingresos y activos totales.

A. Grupo 1

- a) Emisores de valores;
- b) Entidades de interés público;
- c) Entidades que tengan activos totales superiores a treinta mil (30.000) SMMLV o planta de personal superior a doscientos (200) trabajadores; que no sean emisores de valores ni entidades de interés público y que cumplan además cualquiera de los siguientes requisitos:
 - i. Ser subordinada o sucursal de una compañía extranjera que aplique NIIF;
 - ii. Ser subordinada o matriz de una compañía nacional que deba aplicar NIIF;
 - iii. Realizar importaciones (pagos al exterior, si se trata de una empresa de servicios) o exportaciones (ingresos del exterior, si se trata de una empresa de servicios) que representen más del 50% de las compras (gastos y costos, si se trata de una empresa de servicios) o de las ventas (ingresos, si se trata de una compañía de servicios), respectivamente, del año inmediatamente anterior al ejercicio sobre el que se informa, o
 - iv. Ser matriz, asociada o negocio conjunto de una o más entidades extranjeras que apliquen NIIF.

B. Grupo 2

- a) Empresas que no cumplan con los requisitos del literal c) del grupo 1;
- b) Empresas que tengan Activos totales por valor entre quinientos (500) y treinta mil (30.000) SMMLV o planta de personal entre once (11) y doscientos (200) trabajadores, y que no sean emisores de valores ni entidades de interés público; y
- c) Microempresas que tengan Activos totales excluida la vivienda por un valor máximo de quinientos (500) SMMLV o Planta de personal no superior a los diez (10) trabajadores, y cuyos ingresos brutos anuales sean iguales o superiores a 6.000 SMMLV. Dichos ingresos brutos son los ingresos correspondientes al año inmediatamente anterior al periodo sobre el que se informa. Para la clasificación de aquellas empresas que presenten combinaciones de parámetros de planta de personal y activos totales diferentes a los indicados, el factor determinante para dicho efecto, será el de activos totales.

Cuando una entidad que aplique la Niif para pyme (grupo 2) considerará como mínimo las siguientes secciones: Sección 3, presentación de estados financieros; Sección 4, estado de

situación financiera; Sección 5, Estado de resultado integral y estado de resultados; Sección 6, estado de cambios en el patrimonio y estado de resultados y ganancias; Sección 7, estado de flujos de efectivo; Sección 8, notas a los estados financieros, Sección 10, políticas contables estimaciones y errores; Sección 32, hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa, Sección 31, hiperinflación y Sección 35, transición a las NIIF para las pymes. (Bernal & Franco Franco, 2013, pág. 53)

C. Grupo 3

- a) Personas naturales o jurídicas que cumplan los criterios establecidos en el art. 499 del Estatuto Tributario (ET) y normas posteriores que lo modifiquen. Para el efecto, se tomará el equivalente a UVT, en salarios mínimos legales vigentes.
- b) Microempresas que tengan Activos totales excluida la vivienda por un valor máximo de quinientos (500) SMMLV o Planta de personal no superior a los diez (10) trabajadores que no cumplan con los requisitos para ser incluidas en el grupo 2 ni en el literal anterior.

7.1.3 Clasificación de la sociedad Mercapava SA

Descripción General

Fue fundada en el año 1982, inicialmente con el nombre de Granero Pava. El cual se encontraba ubicado en la Calle 7a. No. 9-17 del municipio de Pradera - Valle del Cauca.

Mercapava S.A. está constituida como una sociedad anónima bajo escritura pública No 521, desarrollada bajo de formato de Autoservicio, cuyo objeto social principal es “la compra y venta de productos al por mayor y detal de alimentos procesados para consumo humano y animal, productos agropecuarios, licores y cigarrillos, artículos de uso personal, elementos para el aseo hogar y demás artículos de la canasta familiar”, que en este momento cuenta 7 sucursales en las ciudades de El Cerrito Corregimiento el Placer, Candelaria y Puerto Tejada.

Desde el año 2010 abrió una línea de negocio mayorista que permite la venta y distribución de mercancía al por mayor a tenderos y subdistribuidores minoritarios.

Además de la comercialización de productos, cuenta con los servicios de Corresponsalía de los Bancos AV Villas y Bancolombia, así como los recaudos de convenios de entidades como Acuavalle, Gases de Occidente entre otras.

Actualmente, su desarrollo comercial está enfocado en tres canales de venta y distribución que son Autoservicios en el cual tiene 5 sucursales, Canal Mayorista en el que cuenta con 3 sucursales y Cana Institucional dirigido a las entidades estatales.

La mejor definición de la organización Mercapava S.A. la encontramos en el siguiente gráfico que resume los canales de distribución que atiende y las líneas de mercado de abarca, dicho grafico se denomina Entorno Comercial. (Ver Ilustración 1.)

Ilustración 1. Entorno Comercial de la sociedad



Fuente: Políticas Niif Mercapava SA

Grupo de aplicación

Mercapava S.A. es una sociedad que desde el momento de su constitución ha presentado sus estados financieros en conformidad con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA) locales.

Para la presentación de sus Estados Financieros con corte al 31 de diciembre de 2014, la sociedad realizó el proceso de adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera para Pymes, dando cumplimiento al Decreto 3022 del 27 de diciembre de 2013, emitido por el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo en apoyo del direccionamiento del Concejo Técnico de la Contaduría Pública (CTCP). 2420 y 2496 / 2015

De acuerdo a este decreto y por sus características la sociedad se clasificó como perteneciente al grupo de 2, como se describe a continuación:

- ❖ Ingresos superiores a 6.000 SMMLV (año base 2013 \$3.537.000.000).
- ❖ Tener menos de 200 empleados.

Activos totales inferiores a 30.000 SMMLV (año base 2013 \$17.685.000.000).

Perteneciendo a esta clasificación los periodos de para cada proceso fueron:

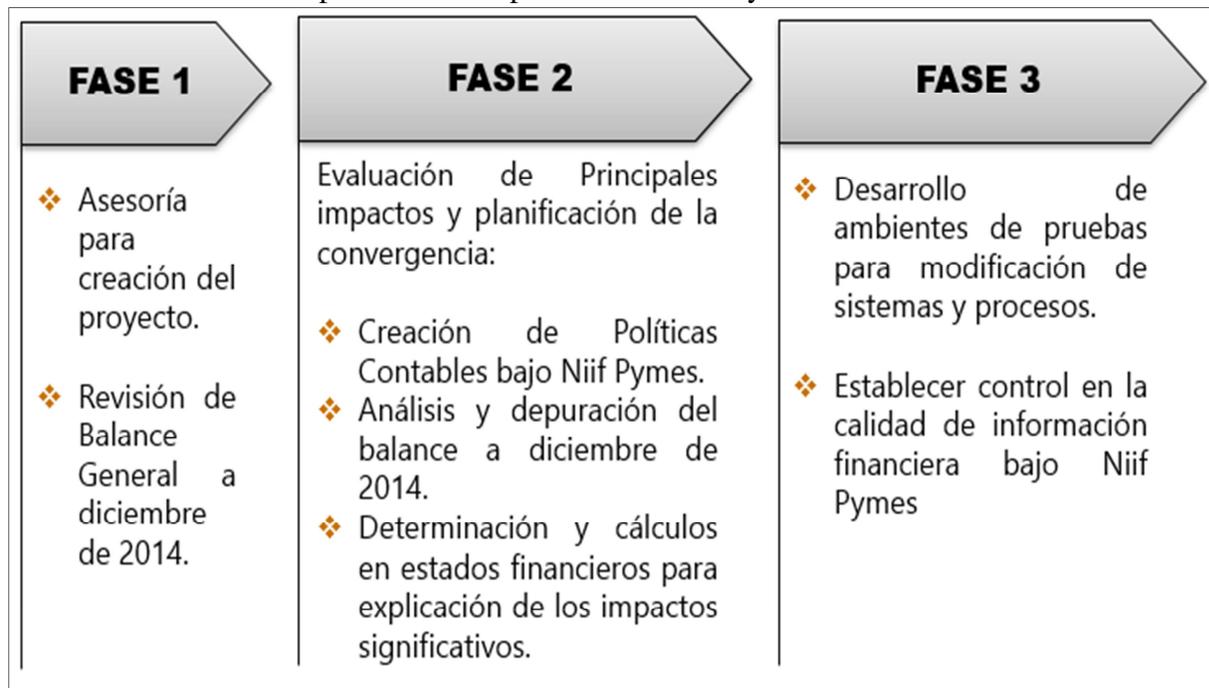
- ❖ **Año de Preparación Obligatoria:** Del 1 de enero de 2014 a diciembre 31 de 2014
- ❖ **Año de Transición:** Del 1 de enero de 2015 a diciembre 31 de 2015
- ❖ **Últimos Estados Financieros emitidos bajo los decretos 2649/93 y 2650/93:** diciembre 31 de 2015. En este año deberá emitir dos juegos de Estados Financieros, es decir, Bajo el decreto 2649/93 y cumpliendo la NIIF para las Pymes (IFRS for SME)
- ❖ **Año de Aplicación:** A partir del 1 de enero de 2016
- ❖ **Primer Periodo de Aplicación:** Del 1 de enero al diciembre 31 de 2016

7.1.4 Proceso de Adopción

La sociedad inicia el proceso de convergencia desde el mes de diciembre de 2014, solicitando la asesoría adecuada para iniciar la evaluación de sus estados financieros y

determinando la medida de la aplicación de las secciones de la Niif Pymes.

Ilustración 2. Fases del proceso de adopción de las Niif Pymes



Fuente: Elaboración propia

7.1.5 Secciones de la Niif para pymes aplicables en Mercapava S.A.

Tabla 1. Secciones Niif aplicables a Mercapava.

SEC	DESCRIPCIÓN	APLICA		OBSERVACIONES
		SI	NO	
1	Pequeñas y Medianas Entidades	X		La empresa MERCAPAVA S.A. es una Pyme, porque no tiene obligación publicar de rendir cuentas y publica estados financieros con propósito de información general.
2	Conceptos y Principios Generales	X		Es una norma de aplicación general.
3	Presentación de Estados Financieros	X		La empresa MERCAPAVA S.A., aplicó esta sección sobre la hipótesis de negocio en marcha.
4	Estado de Situación Financiera	X		Es una norma de aplicación general.
5	Estado de Resultados Integral y Estado de Resultados	X		Es una norma de aplicación general.
6	Estado de Cambios en el Patrimonio y Estado de Resultados y Ganancias Acumuladas	X		Es una norma de aplicación general.
7	Estado de Flujos de Efectivo	X		Es una norma de aplicación general.
8	Notas a los Estados Financieros	X		Es una norma de aplicación general.

SEC	DESCRIPCIÓN	APLICA		OBSERVACIONES
		SI	NO	
9	Estados Financieros Consolidados y Separados		X	La empresa no presenta inversiones en asociadas o negocios conjuntos.
10	Políticas Contables, Estimaciones y Errores	X		La empresa MERCAPAVA S.A., desarrollo el manual de políticas contables, estimaciones y la identificación de errores fundamentales.
11	Instrumentos Financieros Básicos	X		Es una norma de aplicación general.
12	Otros Temas Relacionados con los Instrumentos Financieros		X	No se han identificado este tipo de transacciones aplicables en la empresa.
13	Inventarios	X		Es una norma de aplicación general.
14	Inversiones en Asociadas		X	No se han identificado este tipo de transacciones aplicables en la empresa.
15	Inversiones en Negocios Conjuntos		X	No se han identificado este tipo de transacciones aplicables en la empresa.
16	Propiedades de Inversión		X	No se han identificado este tipo de transacciones aplicables en la empresa.
17	Propiedades, Planta y Equipo	X		Es una norma de aplicación general.
18	Activos Intangibles Distintos de la Plusvalía		X	Es una norma de aplicación general.
19	Combinaciones de Negocio y Plusvalía		X	No se han identificado este tipo de transacciones aplicables en la empresa.
20	Arrendamientos	X		No se han identificado este tipo de transacciones aplicables en la empresa.
21	Provisiones y Contingencias		X	No se han identificado este tipo de transacciones aplicables en la empresa.
22	Pasivos y Patrimonio	X		Es una norma de aplicación general.
23	Ingresos de Actividades Ordinarias	X		Es una norma de aplicación general.
24	Subvenciones del Gobierno		X	No se han identificado este tipo de transacciones aplicables en la empresa.
25	Costos por Préstamos	X		Es una norma de aplicación general.
26	Pagos Basados en Acciones		X	No se han identificado este tipo de transacciones aplicables en la empresa.
27	Deterioro del Valor de los Activos	X		Es una norma de aplicación general.
28	Beneficios a los Empleados	X		No se han identificado este tipo de transacciones aplicables en la empresa.
29	Impuesto a las Ganancias	X		Es una norma de aplicación general.
30	Conversión de la Moneda Extranjera		X	No se han identificado este tipo de transacciones aplicables en la empresa.
31	Hiperinflación		X	No se han identificado este tipo de transacciones aplicables en la empresa.
32	Hechos Ocurridos Después del Periodo Sobre el que se Informa	X		Es una norma de aplicación general que se reflejan en las revelaciones incluidas en los estados financieros.

SEC	DESCRIPCIÓN	APLICA		OBSERVACIONES
		SI	NO	
33	Informaciones a Revelar Sobre Partes Relacionadas	X		Norma de aplicación general.
34	Actividades Especiales		X	No se han identificado este tipo de transacciones aplicables en la empresa.
35	Transición a la NIIF para las Pymes	X		Es una norma de aplicación general.

Fuente: Políticas Contables Niif Mercapava

El resultado de la aplicación de las secciones detalladas en la Tabla 1. Descripción de secciones de las Niif aplicables a la sociedad, identifica de manera inicial los principales impactos sobre los estados financieros objeto de aplicación de la norma con corte al 31 de diciembre de 2014.

De acuerdo a la composición de todas las partidas de sus estados financieros y luego de una exhaustiva revisión de la norma, se determinan que estas serán las secciones de las Niif para pymes a aplicar en la sociedad, sin dejar de realizar actualización de las mismas a medida que la empresa realice una ampliación de su actividad o actividades económicas que involucren otros apartes de las normas. Para ello se instituye un comité Niif que velará por la actualización de las políticas fiscales y las secciones de aplicaciones a la información financiera.

7.1.6 Diferencias por la aplicación de la norma en el periodo de preparación

La empresa realizó su proceso de adopción encontrando mayor impacto en los activos, especialmente en los activos fijos e intangibles, generando el cálculo de impuesto diferido sobre las principales diferencias que se detallan a continuación:

Si se observa con detenimiento las mayores variaciones que se presentan al momento de la adopción por el método del balance general, se detallan impactos sobre las inversiones, las cuentas por cobrar, los inventarios, la propiedad planta y equipo, los intangibles y los diferidos tanto del activo como del pasivo, todos estos en contrapartida contra las ganancias acumuladas.

(a) **Inversiones:** La compañía cuenta con acciones del tipo de inversiones en acciones que cotizan en bolsa de valores de Colombia, por lo cual, bajo las Niif para pymes la medición del valor de estas se debe realizar con base en el certificado de valoración que emite la entidad que realiza la cotización en bolsa, por lo anterior, ante el registro inicial de las acciones realizado con base en el costo de adquisición se ajusta al valor certificado del costo a la fecha de corte de los estados financieros.

Tabla 2. Estados Financieros resumidos por grupo

MERCAVAPA SA
NIT 815.002.459-2
ANALISIS COMPARATIVO DE ESTADOS FINANCIEROS
CONVERGENCIA AL 01 DE ENERO DE 2015

GRUPO	NOMBRE	Balance bajo COLPCGA a 31/12/2014	SALDO NIIF 01/01/2015	IMPACTOS DE CONVERGENCIA	INDICE
	TOTAL ACTIVO	12,277,393,927	12,498,100,265	- 220,706,338	
1	ACTIVO	12,277,393,927	12,498,100,265	- 220,706,338	
11	DISPONIBLE	652,830,498	652,830,498	-	
12	INVERSIONES	429,151,294	428,942,094	209,200	(a)
13	DEUDORES	5,302,643,818	5,237,600,953	65,042,865	(b)
14	INVENTARIOS	4,038,749,173	4,035,877,414	2,871,760	(c)
15	PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO	610,062,322	1,973,406,685	- 1,363,344,363	(d)
16	INTANGIBLES	1,214,840,190	-	1,214,840,190	(e)
17	DIFERIDOS	3,656,245	143,982,234	- 140,325,989	(f)
18	OTROS ACTIVOS	25,460,386	25,460,386	-	
	TOTAL PASIVO Y PATRIMONIO	- 12,277,393,927	- 12,498,100,265	220,706,337	
2	PASIVOS	- 10,154,709,926	- 10,333,935,108	179,225,182	
21	OBLIGACIONES FINANCIERAS	- 3,149,822,238	- 3,149,822,238	-	
22	PROVEEDORES	- 5,641,088,739	- 5,641,088,739	-	
23	CUENTAS POR PAGAR	- 454,128,130	- 454,128,130	-	
24	IMPUESTOS, GRAVAMENES Y TASAS	- 558,364,000	- 558,364,000	-	
25	OBLIGACIONES LABORALES	- 210,550,675	- 210,550,675	-	
26	PASIVOS ESTIMADOS Y PROVISIONES	- 29,820,000	- 29,820,000	-	
27	DIFERIDOS	-	179,225,182	179,225,182	(g)
28	OTROS PASIVOS	- 110,936,145	- 110,936,145	-	
3	PATRIMONIO	- 2,122,684,001	- 2,164,165,157	41,481,155	
31	CAPITAL SOCIAL	- 100,010,000	- 100,010,000	-	
32	SUPERAVIT DE CAPITAL	- 1,336,455,887	- 1,336,455,887	-	
33	RESERVAS	- 50,568,240	- 50,568,240	-	
34	REVALORIZACION DEL PATRIMONIO	- 491,784,545	- 491,784,545	-	
36	RESULTADOS DEL EJERCICIO	- 67,930,145	- 67,930,145	0	
37	RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIOR	- 75,935,185	- 117,416,340	41,481,155	(h)

Fuente: Elaboración propia

La variación de las acciones se desprende del método de medición final que se estableció en la política contable bajo Niif, según la cual, al final de cada año se ajustará el valor de las mismas con base en los certificados emitidos por las entidades financieras en los que se discriminan la cantidad de acciones poseídas, la cantidad de acciones ordinarias en circulación y el precio unitario en bolsa al corte de la presentación de la información financiera. Lo que genera un ajuste por deterioro o incremento según corresponda al valor razonable del mercado a la fecha de corte de la revisión.

Tabla 3. Variaciones en las acciones

No Certificado	Entidad	No Acciones	S Bolsa Dic/14	Vr Acción al Valor razonable	Valor Contable	Diferencia por acción
172999	Banco de Occidente	20301	1305	26.492.805	26.500.000	- 7.195
736670	Banco de Bogotá	16128	1305	21.047.040	20.830.645	216.395
				47.539.845	47.330.645	209.200

Fuente: Elaboración propia

(b) **Deudores:** La sociedad reconoce las cuentas por cobrar como instrumento financiero sobre el cual no se cobrarán intereses, calculando deterioro a partir del vencimiento del plazo denominado corriente, de acuerdo a las condiciones de crédito otorgadas para cada categoría de cuentas por cobrar. Para la aplicación de la política la organización estableció categorías de las cuentas por cobrar con plazos denominados corrientes, a partir de los cuales se calculará deterioro:

Tabla 4. Días de cartera corriente

Cuenta	Nombre	Descripción	Plazo
1305	Cientes	Cupos de créditos estipulados en el curso ordinario del negocio	45 días
1325	Cuentas por cobrar a socios	Transacciones o préstamos de dinero cualquiera que sea su naturaleza o denominación o su equivalente que apruebe y desembolse o en especie que realice la sociedad a sus accionistas	365 días
1345	Ingresos por cobrar	Los valores devengados pendientes de cobros originados en el desarrollo de las operaciones.	60 días
1365	Cuentas por cobrar a trabajadores	Registra los derechos a favor de la compañía, originados en créditos otorgados al personal con vínculo laboral; representado en mercados.	42 días
1380	Deudores varios	Corresponden a todos aquellos préstamos otorgados por la empresa, por concepto distinto a la venta de mercancías.	42 días

Fuente: Elaboración propia

Deterioro de Deudores comerciales y otras cuentas por cobrar

Para el cálculo del deterioro, se toma como base el vencimiento del plazo corriente establecido para cada una de las categorías de CXC, a partir del cual se calculará este tomando el indicador financiero WACC.

El WACC, de las siglas en inglés Weighted Average Cost of Capital, también denominado coste promedio ponderado del capital (CPPC), es la tasa de descuento que se utiliza para descontar los flujos de caja futuros a la hora de valorar un proyecto de inversión.

El cálculo de esta tasa es interesante valorarlo o puede ser útil teniendo en cuenta tres enfoques distintos: como activo de la compañía: es la tasa que se debe usar para descontar el flujo de caja esperado; desde el pasivo: el coste económico para la compañía de atraer capital al sector; y como inversores: el retorno que estos esperan, al invertir en deuda o patrimonio neto de la compañía.

Formulación: $WACC = K_e E / (E + D) + K_d (1 - T) D / (E + D)$, donde:

K_e : Coste de los Fondos Propios

K_d : Coste de la Deuda Financiera

E: Fondos Propios

D: Deuda Financiera

T: Tasa impositiva

Para Mercapava S.A. el WACC 2014 fue de **0.013**

Con base en lo anterior, presentamos el impacto por cálculos de deterioro

Tabla 5. Deterioro de cartera por cuenta

CUENTA	DESCRIPCION	SALDO PCGA 2014	DETERIORO
1305	CLIENTES	1,159,821,682	1,361,946
1325	CUENTAS POR COBRAR A SOCIOS Y ACCIONISTAS	1,127,839,181	23,470,270
1345	INGRESOS POR COBRAR	20,069,468	3,188
1365	CUENTAS POR COBRAR A TRABAJADORES	922,488,444	530,771
1380	DEUDORES VARIOS	872,061,102	25,545,834
1390	DEUDAS DE DIFICIL COBRO	375,080,083	14,130,857
	TOTALES	4,477,359,960	65,042,866

Fuente: Elaboración propia

(c) **Inventario:** Los efectos se relacionan con la determinar el mejor método para la medición, presentación y revelación de los inventarios. Para el caso de la adopción en la sociedad, se debe reconocer el inventario bajo el método del valor razonable, generando la necesidad de establecer los costos necesarios para la venta y que de acuerdo a la estructura económica de la empresa, se hacen desde los dos principales canales comerciales desde los que se comercializan los productos y que son el canal de autoservicios y el canal mayorista, lo que indica que este cálculo debe ser especificado desde la ubicación del inventarios, puesto que el costo necesario para la venta tendrá variables en el gastos como transporte, distribución, fuerza de venta entre otros. Son todos estos aspectos que finalmente, determinan una medición al valor razonable que arroja deterioro de los mismos.

Deterioro de valor de los inventarios (Sección 27)

La sociedad evaluará al final de cada periodo sobre el que se informa si los inventarios están deteriorados, es decir, si el importe en libros no es totalmente recuperable (por ejemplo, por daños, obsolescencia o precios de venta decrecientes, ajustes por inventario físico). Si una partida (o grupos de partidas) de inventario está deteriorada esos párrafos requieren que la entidad mida el inventario a su precio de venta menos los costos de terminación y venta y que reconozca una pérdida por deterioro de valor. Los mencionados párrafos requieren también, en algunas circunstancias, la reversión del deterioro anterior (Acosta A. & Cadavid M., 2018)

Base para cálculo del deterioro de inventarios

Se realizó con base en el valor neto de realización que involucra las siguientes variables:

Costo de Venta: cuando los inventarios se vendan, la empresa reconocerá el importe en libros de estos como un costo en el periodo en el que se reconozcan los correspondientes ingresos de actividades ordinarias. Teniendo en cuenta también, que el costo de los inventarios comprenderá todos los costos derivados de su adquisición y transformación, así como otros costos en los que se haya incurrido para darles su condición y ubicación actuales.

Costos necesarios para la venta: estos comprenderán todas las erogaciones necesarias para poder realizar la venta del bien o servicio, incluyendo concepto como: gastos de distribución,

nomina fuerza de venta, manutención salas de venta, empaque entre otros.

La diferencia entre la suma de estas dos variables y el precio de venta final constituirá el valor de deterioro que se presente para cada bien.

(d) y (e) **Propiedad, planta y equipo e Intangibles**: Para la empresa el principal impacto se presentó en la obligación del reconocimiento de los bienes en Leasing que poseía a la fecha de implementación, así como la necesidad de realizar la reexpresión y depuración de los activos fijos que poseía a la misma fecha ya reconocidos como tal, este impacto se resumen en el traslado de los valores incluidos en los estados financieros como intangibles - derechos

Tabla 6. Activos en leasing reconocidos como activos fijos

BANCO	No. CONTRATO	FECHA APERTURA	FECHA TERMINACION	VALOR CONTRATO	DEPRECIACION	VALOR ACTIVO EN NIIF	OPCION DE COMPRA
OCCIDENTE	180082798	MAYO 18 DE 2012	MAYO 18 DE 2015	32,357,949	4,044,744	28,313,205	323,579
	180087229	DICBRE 11 DE 2012	DICBRE 11 DE 2015	92,326,696	9,232,670	83,094,026	923,266
	180-88185	ENERO 14 DE 2013	ENERO 14 2016	33,015,311	2,641,225	30,374,086	330,153
	180-87383	ENERO 8 DE 2013	ENERO 8 DE 2016	38,496,965	3,849,697	34,647,269	384,969
				196,196,921	19,768,335	176,428,586	

Fuente: Impactos Niif Mercapava

Tabla 7. Activos en leasing reconocidos como activos fijos

BANCO	No. CONTRATO	FECHA APERTURA	FECHA TERMINACION	VALOR CONTRATO	DEPRECIACION	VALOR ACTIVO EN NIIF	OPCION DE COMPRA
OCCIDENTE	180-88224	JUNIO 24 DE 2013	JUNIO 24 DE 2016	140,838,252	8,450,295	132,387,957	1,408,382
	180-93675	NOVIEMBRE 21 DE 2014	NOVIEMBRE DE 2018	670,589,000	698,530	669,890,470	
BANCOLOMBIA	160683	ABRIL 30 2014	JUNIO 1 DE 2021	375,990,911	10,026,424	365,964,487	3,759,909
	160489	ENERO 2 DE 2014	ENERO 1 DE 2021	38,655,129	1,771,693	36,883,436	400,000
	162648	JULIO 11 DE 2014	JULIO 11 DE 2021	58,063,800	967,730	57,096,070	580,638
	168127	DIC 18 2014	NOVIEMBRE 18 2018	16,842,786	93,571	16,749,215	163,522
	168660	SEPT. 17 DE 2014	SEPT. 17 DE 2019	23,953,501	266,150	23,687,351	239,535
				1,324,933,379	22,274,394	1,302,658,985	

Fuente: Impactos Niif Mercapava

Para plantear de forma clara los reconocimientos de activos fijos la sociedad clasificó la compra de un bien como una propiedad planta y equipo, cuando su valor nominal de compra sea mayor a 1 SMMLV.

Por lo anterior, se define que todo aquel bien que no supere este monto se cargara directamente al gasto, como por ejemplo:

- ✚ Los bienes cuya utilización no supere un (1) año, dado que se consideran como elementos de consumo, independiente de la cuantía de la compra individual o grupal.
- ✚ Bienes cuya utilización supere un (1) año, pero no se espera recibir beneficios económicos de ellos o no prestan apoyo administrativo.
- ✚ Bienes que se deprecian dentro del mismo año de adquisición:
- ✚ Bienes cuyo valor es inferior a 1 SMMLV (valor unitario, sin embargo se debe evaluar si su valor en grupo es significativo).
- ✚ Reconocerá como propiedad, planta y equipo los elementos que duren más de un periodo aunque su costo de adquisición no sea significativo.

Mercapava S.A. clasificará la compra de un bien como una propiedad planta y equipo, cuando su valor nominal de compra sea mayor a 1 SMMLV.

- ✚ Mientras que los bienes cuya utilización no supere un (1) año, dado que se consideran como elementos de consumo, independiente de la cuantía de la compra individual o grupal. Reconocerá como propiedad, planta y equipo los elementos que duren más de un periodo aunque su costo de adquisición no sea significativo.

(f), (g) y (h) Diferidos Activos y Pasivos y Ganancias Acumuladas: Por efectos de la convergencia cada entidad debe causar una contrapartida que ira en débito o crédito de ganancias ocasionales, según corresponda la partida y aparecen los estados financieros los impuestos diferidos de Activo y Pasivo que constituyen la esencia del impacto tributario en la sociedad.

7.2 Principales impactos tributarios generados por reconocimiento del impuesto diferido.

Para tratar los impactos tributarios que se generan por el reconocimiento del impuesto diferido es necesario atender que cuando se estudia sobre este, se reconocen dos ámbitos, el contable y el tributario, en donde ambos convergen en precisar la realidad económica aproximando el principio de la asociación de ingresos y egresos; ya que para reconocer el hecho económico este se da en tiempos diferentes para la parte contable y tributaria, generando lo que se conoce como diferencia temporaria, que es la base para el cálculo del impuesto diferido (Restrepo, 2015, pág. 12).

De igual forma, se debe tener en cuenta que la reglamentación actual del gobierno nacional apunta a que las Niif se constituyen el único marco normativo contable bajo el cual, las empresas colombianas deben llevar su información financiera, de modo que el ámbito de las Niif es el ámbito contable de partida para la determinación de los impuestos, puntualizando los casos en que no.

La ley 1314 de 2009, que regula los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información aceptados en Colombia, en su artículo 4 establece:

Art. 4. Independencia y autonomía de las normas tributarias frente a las de contabilidad y de información financiera: Las normas expedidas en desarrollo de esta ley, únicamente tendrán efecto impositivo cuando las leyes tributarias remitan expresamente a ellas o cuando estas no regulen la materia (Congreso de la Republica de Colombia, 2009)

Asimismo, con la ley 1819 de 2016 en su artículo 22, se introdujo el Art. 21-1 al Estatuto tributario, que estableció:

Art. 21-1. ET: Para la determinación del impuesto sobre la renta y complementarios, en el valor de los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, costos y gastos, los sujetos pasivos del impuesto obligados a llevar contabilidad aplicarán los sistemas de reconocimiento y medición, de conformidad con los marcos técnicos normativos contables, vigentes en Colombia, cuando la ley tributaria remita expresamente a ellas y en los casos en que esta no regule la materia. En todo caso, la ley tributaria puede disponer de forma expresa un tratamiento diferente, de conformidad

con el artículo 4to. de la ley 1314 de 2009 (Legis Editores SA, 2018).

De este modo, el establecimiento de las diferencias que puedan existir en la normativa contable y la tributaria, serán las bases para el cálculo del impuesto diferido ya que de acuerdo a lo anteriormente expuesto, existirán partidas que tienen un manejo diferente en el ámbito fiscal.

7.2.1 Origen del impuesto diferido en los hechos económicos

La generación de información financiera bajo estándares internacionales se realiza con base en el principio del devengo o acumulación. Este principio hace referencia a que las partidas en un estado financiero se reconocerán si satisfacen las definiciones y criterios para ser un activo, pasivo, patrimonio, ingreso, costo o gasto, de acuerdo al marco conceptual de las Niif. El mismo no era tenido en cuenta para efectos fiscales sino hasta la reforma de la ley 1819 del año 2016, que introdujo el punto de partida de la comparación al del marco normativo contable vigente en el país, que a la fecha son las Niif.

El origen entonces del impuesto diferido se encuentra en las posibilidades de reconocimiento y medición en cuanto al impuesto a las ganancias, especialmente, por la existencia de diferencias entre las bases fiscales y los principios contables de reconocimiento (Actualicese.com, 2018).

Mientras que las normas fiscales buscan establecer las correctas bases sobre las que un contribuyente debe tributar, la norma contable reconoce y mide los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, costos y gastos en pro de presentación de la información financiera, de manera que los mismos estándares internacionales establecen dos tipo de impuestos para reconocer y medir el impuesto a las ganancias, que son:

✚ **Impuesto Corriente:** Es el impuesto a pagar (saldo a pagar) o a recuperar (saldos a favor) procedente de la utilidad fiscal o renta líquida generada en el ejercicio económico en un periodo fiscal anual, representado en la declaración de renta.

✚ **Impuesto Diferido:** Hace referencia a las consecuencias fiscales actuales y futuras derivadas de las transacciones, en las cuales una entidad realiza sus activos o liquida sus pasivos al valor reconocido en sus estados financieros.

(Actualicese.com, 2018), afirma que este atiende le postulado básico:

“El impuesto que no pagas hoy debido a la aplicación de mayores deducciones, lo pagarás mañana, cuando se agoten tales deducciones”

En tanto, ambos hacen parte del reflejo real de la situación económica de una entidad comercial, deben ser calculados, reconocidos y presentados en los estados financieros. Pues lo más importante es presentar y revelar el impacto fiscal ocasionado por sus transacciones y que se compone del impuesto tanto corriente como diferido.

Para la norma internacional es importante considerar también el concepto de probabilidad de beneficios económicos futuros, el cual es un requisito fundamental para el reconocimiento de una operación en los estados financieros, al igual que la fiabilidad en la medición, los cuales pueden discrepar de la normatividad fiscal. Encontrado así, la razón fundamental de la existencia del impuesto diferido, que radica diferencias en los métodos de medición y valoración fiscal y contable.

A. Pasos para calcular el impuesto diferido

- ✚ Determinar la base de impuestos activos y pasivos de la entidad
- ✚ Calculo de diferencias temporarias si las hay
- ✚ Verificar si las diferencias temporales existentes son deducibles de impuestos en el futuro
- ✚ Calcular el impuesto diferido con la tasa correcta
- ✚ Reconocimiento de la partida en el estado de resultados integral

B. Diferencias

Corresponden a la valor de diferencia entre la base contable y la fiscal; que se pueden dividir en tres tipos: permanentes, temporal y temporaria; y que además tienen un efecto distinto dependiendo de si son imponibles, es decir, cuando implican periodos posteriores el pago de un

mayor impuesto, o deducibles; si implican un menor pago de impuesto en periodos posteriores.

Permanentes: originadas al determinar la base fiscal de tributación que puede ser distinta por la no toma o desconocimiento en la declaración de gastos o costos que no cumplen con los requisitos fiscales para este propósito, pero que si fueron tomados en el ejercicio contable como costos o gastos.

Temporales o Temporarias: no son otra cosa que la diferencia entre la renta líquida fiscal y la utilidad contable que se originan en un periodo y se revierten en el periodo o en los periodos posteriores, se compara la utilidad contable y la renta líquida desde sus componentes que son ingresos, costos y gastos (deducciones), teniendo claro que son las diferencias que se reviertan en periodos posteriores y que por ende generan impuestos diferidos

Estas pueden ser generadas por que contablemente se midió o reconoció un activo pasivo de una forma, mientras que fiscalmente hay otras formas aceptadas por la norma.

7.2.2 Clasificación del Impuesto Diferido

La forma de identificar el impuesto diferido surge de identificar que tipo de diferencias hay en la información financiera de los activos y los pasivos, a continuación se detalla cómo identificar qué tipo es:

Tabla 8. Tipos de Impuesto Diferido

Quando se trata de un Pasivo	Quando se trata de un Activo
Si la base fiscal es mayor que la base contable, se genera una diferencia temporaria imponible, que origina un impuesto diferido pasivo. Esto debido a que significa que en periodos posteriores se pagará un mayor valor de impuesto.	Si la base fiscal es mayor que la base contable, se genera una diferencia temporaria deducible que origina un impuesto diferido activo; porque en periodos posteriores se pagará menor valor de impuesto.
Si la base fiscal es menor que la base contable, se genera una diferencia temporaria deducible que origina un impuesto diferido activo; porque en periodos posteriores se pagará menor valor de impuesto.	Si la base fiscal es menor que la base contable, se genera una diferencia temporaria imponible, que origina un impuesto diferido pasivo. Esto debido a que significa que en periodos posteriores se pagará un mayor valor de impuesto.

Fuente: Elaboración propia

7.2.3 Impuesto Diferido en Mercapava SA

Para la empresa Mercapava SA, las diferencias que le generan el impuesto diferido, se siguen concentrados en los mismos puntos de sus estados financieros que son:

✚ **Valor de las acciones:** Cada año se realiza el ajuste del valor de las acciones de acuerdo al valor certificado de la cotización bolsa, de manera que después de ESFA, se realiza la actualización de la valorización de las acciones por valor razonable de mercado de acuerdo a la norma internacional.

✚ **Deterioro de los deudores y otras cuentas por cobrar:** conforme a la política de cartera expuesta en la tabla 4, la sociedad debe calcular impuesto diferido a todas las CXC que superen el plazo corriente de cada categoría, al corte de los estados financieros a presentar, por lo cual, para los años 2015, 2016, 2017 y 2018 se presentan diferencias en las bases de los saldo netos del grupo de deudores y otras cuentas por cobrar para cada declaración de renta, entonces se calcula el impuesto diferido correspondiente como se detalla en las tablas No 7, 8 y 9, esta última bajo el esquema de la conciliación fiscal señalada por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

✚ **Deterioro de Inventarios:** Por el tipo de actividad económica que desarrolla la sociedad, esta aplica la sección 13 de las Niif pymes, según la parte 13.19 de acuerdo a la medición posterior establecida en las políticas contables de la empresa la cual es, el valor neto de realización se genera perdida en el valor de los inventarios reconocido como deterioro y que se constituye en la base para el cálculo del impuesto diferido, durante los años 2015, 2016, 2017 y 2018 como se detalla en las tablas No 7, 8 y 9, esta última bajo el esquema de la conciliación fiscal señalada por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

✚ **Propiedad planta y equipo:** Debido a que la sociedad cuenta con gran parte de adquisición de equipos e infraestructura a través de la figura del leasing financiero, el cual bajo la norma internacional basado en la tenencia y usufructo de estos, se constituyen en Activos Fijos, desde la implementación y a la fecha existirán diferencias entre la valoración fiscal y

contable que tiene esta partida dentro de los estados financieros de la sociedad. Estas diferencias son base para el cálculo del impuesto diferido, durante los años 2015, 2016, 2017 y 2018 como se detalla en las tablas No 9,10,11 y 12 esta última bajo el esquema de la conciliación fiscal señalada por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Conforme a los lineamientos de la sección 29 del Estándar para las Pymes, Mercapava SA presenta diferencias del tipo temporarias puesto que afectan la liquidación del impuesto a cargo.

- ✚ **Para el caso del Impuesto Diferido Activo:** porque la base contable es superior a la base fiscal en las inversiones, deudores y otras cuentas por cobrar e inventarios.
- ✚ **Para el caso del Impuesto Diferido Pasivo:** porque la base fiscal es menor que la contable para la propiedad planta y equipo.

7.2.4 Cálculo del Impuesto Diferido

A continuación, mediante la tabla 9 se detallan las variaciones en las bases fiscales y contables que se han presentado en las acciones:

Tabla 9. Variaciones de la valoración de las acciones

	No Identf	172999	736670	Valor Contable bajo Niif
	Entidad	Banco de Occidente	Banco de Bogotá	
	No Acciones	20301	16128	
2014	S Bolsa	1.305,00	1.305,00	
	Vr Acción	26.492.805,00	21.047.040,00	47.539.845
	S Bolsa	1.090,00	1.090,00	
2015	Vr Acción	22.128.090,00	17.579.520,00	39.707.610
	DETERIORO	4.364.715,00	3.467.520,00	7.832.235
	VR ACTUAL	22.128.090,00	17.579.520,00	39.707.610
2016	S Bolsa	1.180,00	1.180,00	
	Vr Acción	23.955.180,00	19.031.040,00	42.986.220
	RECUPERACION	1.827.090,00	1.451.520,00	3.278.610
2017	S Bolsa	1.300,00	1.300,00	
	Vr Acción	26.391.300,00	20.966.400,00	47.357.700
	RECUPERACION	2.436.120,00	1.935.360,00	4.371.480

Fuente: Elaboración propia

Para los años 2015 y 2016, la sociedad presenta el detalle del cálculo del impuesto diferido con base en la aplicación de la norma internacional que afecta especialmente las partidas contables a analizarse en las tablas 10 y 11.

Tabla 10. Impuesto diferido año 2015

	VALOR	Base		Tarifa	Activo Imp. Diferido	Pasivo Imp. Diferido
		Deducible	Imponible			
Instrumentos financieros medidos al valor neto de realizacion	7.832.235	7.832.235	0		2.662.960	0
129510 Reconocer - Menor valor de las acciones	7.832.235 0	7.832.235	0	34% 34%	2.662.960 0	0 0
Deudores comerciales y otras cuentas por cobrar	47.318.545	47.318.545	0		16.088.305	0
1305 Reconocer - Deterioro de los clientes nacionales	1.931.761	1.931.761	0	34%	656.799	0
1325 Reconocer - Deterioro CXC a Ingresos	0	0	0	34%	0	0
1365 Reconocer - Deterioro CXC a empleados	34.557.831	34.557.831	0	34%	11.749.662	0
1380 Reconocer - Deterioro Otras cxc	10.828.954	10.828.954	0	34%	3.681.844	0
Inventarios	2.418.911	2.418.911	0		822.430	0
1435 Reconocer - Deterioro de Inventarios	2.418.911	2.418.911	0	34%	822.430	0
Propiedades, planta y equipo	151.523.035	0	151.523.035		0	15.152.304
15 Diferencia depreciación de activos	151.523.035	0	151.523.035	10%	0	15.152.304
					19.573.695	15.152.304
					Activo Imp. Diferido	Pasivo Imp. Diferido

Año 2015	
Concepto	Valor
Impuesto diferido Activo	19.537.695
Impuesto diferido Pasivo	-15.152.304
Valor neto Impuesto Diferido	4.385.391

Ingreso por Impuesto Diferido	4.385.391
--------------------------------------	------------------

Fuente: Elaboración propia

Tabla 11. Impuesto diferido año 2016

	VALOR	Base		Tarifa	Activo Imp. Diferido	Pasivo Imp. Diferido
		Deducible	Imponible			
Instrumentos financieros medidos al valor neto de realizacion	3.278.610	0	3.278.610		0	1.114.727
129510 Reconocer - Menor valor de las acciones	3.278.610 0	0	3.278.610	34% 34%	0 0	1.114.727 0
Deudores comerciales y otras cuentas por cobrar	63.364.413	63.364.413	0		21.543.900	0
1305 Reconocer - Deterioro de los clientes nacionales	26.854	26.854	0	34%	9.130	0
1325 Reconocer - Deterioro CXC a Ingresos	12.389	12.389	0	34%	4.212	0
1365 Reconocer - Deterioro CXC a empleados	48.645.102	48.645.102	0	34%	16.539.335	0
1380 Reconocer - Deterioro Otras cxc	14.680.069	14.680.069	0	34%	4.991.223	0
Inventarios	3.783.083	3.783.083	0		1.286.248	0
1435 Reconocer - Deterioro de Inventarios	3.783.083	3.783.083	0	34%	1.286.248	0
Propiedades, planta y equipo	137.831.582	0	137.831.582		0	13.783.158
15 Diferencia depreciación de activos	137.831.582	0	137.831.582	10%	0	13.783.158
					22.830.148	14.897.886
					Activo Imp. Diferido	Pasivo Imp. Diferido

Año 2016	
Concepto	Valor
Impuesto diferido Activo	22.830.148
Impuesto diferido Pasivo	-14.897.886
Valor neto Impuesto Diferido	7.932.262

Ingreso por Impuesto Diferido	7.932.262
--------------------------------------	------------------

Fuente: Elaboración propia

Tabla 12. Estado de Situación Financiera a Diciembre 2017

CONCEPTO	VALOR CONTABLE	VALOR FISCAL	VARIACIÓN
ESTADO DE SITUACION FINANCIERA - PATRIMONIO			
Activos			
Efectivo y equivalentes al efectivo	1.091.213.523	1.091.213.523	0
Inversiones e instrumentos financieros derivados	0	0	0
Cuentas por cobrar	6.491.360.875	6.542.455.099	-51.094.224
Inventarios	4.881.584.874	4.890.658.628	-9.073.754
Gastos pagados por anticipado	0	0	0
Activos por impuestos corrientes	0	0	0
Activos por impuestos diferidos	53.594.165	0	53.594.165
Propiedades, planta y equipo	2.472.214.797	2.276.053.780	196.161.017
Activos intangibles	0	0	0
Propiedades de inversión	0	0	0
Activos no corrientes mantenidos para la venta / distribuir a los propietarios	0	0	0
Activos biológicos	0	0	0
Otros activos	0	0	0
Activos reconocidos solamente para fines fiscales	0	0	0
Total activos	14.989.968.234	14.800.381.030	189.587.204
Pasivos			
Obligaciones financieras y cuentas por pagar	2.598.866.559	2.598.866.559	0
Arrendamientos por pagar	0	0	0
Otros pasivos financieros	0	0	0
Impuestos, gravámenes y tasas por pagar	413.926.000	413.926.000	0
Pasivos por impuestos diferidos	64.733.136	0	64.733.136
Pasivos por beneficios a los empleados	388.241.889	388.241.889	0
Provisiones	68.160.000	0	68.160.000
Pasivos por ingresos diferidos	2.182.806	2.182.806	0
Otros pasivos	8.519.312.330	8.485.233.747	34.078.583
Total pasivos	12.055.422.720	11.888.451.001	166.971.719
Patrimonio			
Capital social y reservas	1.487.034.126		
Resultados del ejercicio	312.303.330		
Resultados acumulados	1.135.208.058		
Ganancias (pérdidas) acumuladas o retenidas por la adopción por primera	0		
Otro resultado integral acumulado	0		
Total patrimonio	2.934.545.514	2.911.930.029	22.615.485

Fuente: Formato Conciliación Fiscal Dian

Tabla 13. Estado de Resultados Integral a Diciembre 2017

CONCEPTO	VALOR CONTABLE	VALOR FISCAL	VARIACIÓN
ESTADO DE RESULTADO INTEGRAL - IMPUESTO DE RENTA			
Ingresos			
Ingresos netos Actividad Industrial, comercial y servicios	68.315.264.800	68.315.264.800	0
Ingresos financieros	553.776.005	624.120.035	-70.344.030
Ganancias por inversiones en subsidiarias, asociadas y/o negocios conjuntos	0	0	0
Ingresos por mediciones a valor razonable	0	0	0
Utilidad en la venta o enajenación de activos, bienes poseídos por menos de dos años	0	0	0
Utilidad por venta o enajenación de activos, bienes poseídos por dos años o más (ganancia ocasional)	0	0	0
Ingresos por reversión de deterioro del valor	0	0	0
Ingresos por reversión de provisiones (pasivos de monto o fecha inciertos)	0	0	0
Ingresos por reversión de pasivos por beneficios a los empleados	0	0	0
Otros ingresos	928.946.570	928.946.570	0
Ganancias netas en operaciones discontinuadas	0	0	0
Ajustes fiscales	0	0	0
Total ingresos	69.797.987.375	69.868.331.405	-70.344.030
Costos			
Materias primas, reventa de bienes terminados, y servicios	59.527.251.703	59.527.251.703	0
Mano de obra	0	0	0
Depreciaciones, amortizaciones y deterioros	0	0	0
Otros costos	0	0	0
Costos contratos de obra pública -ESAL-			
Total costos	59.527.251.703	59.527.251.703	0
Gastos			
De Administración			
Mano de obra	1.754.622.675	1.769.113.055	-14.490.380
Otros gastos de administración	390.006.236	361.414.053	28.592.183
Depreciaciones, amortizaciones y deterioros	51.699.287	46.462.587	5.236.700
Total gastos de administración	2.196.328.198	2.176.989.695	19.338.503
De Distribución y ventas			
Mano de obra	3.429.556.227	3.446.562.411	-17.006.184
Otros gastos de distribución y ventas	3.105.722.231	3.049.553.225	56.169.006
Depreciaciones, amortizaciones y deterioros	113.905.515	208.742.362	-94.836.847
Total gastos de distribución y ventas	6.649.183.973	6.704.857.998	-55.674.025
Gastos Financieros	701.459.878	701.459.878	0
Pérdidas por inversiones en subsidiarias, asociadas y/o negocios conjuntos	0	0	0
Pérdidas por mediciones a valor razonable	0	0	0
Pérdida en la venta o enajenación de activos fijos	16.993.193	0	16.993.193
Gastos por provisiones (pasivos de monto o fecha inciertos)	0	0	0
Otros gastos	183.049.295	50.056.131	132.993.164
Pérdidas netas en operaciones discontinuadas	0	0	0
Total gastos	9.747.014.537	9.633.363.702	113.650.835
RESULTADO DEL EJERCICIO	523.721.135	707.716.000	-183.994.865

Fuente: Formato Conciliación Fiscal Dian

Con la aparición de la conciliación fiscal, la sociedad detalla el cálculo del impuesto diferido para el año 2018 así:

Tabla 14. Cálculo del Impuesto Diferido año 2017

Concepto	Base contable	Base Fiscal	Diferencia Temporal	Diferencia Permanente	Saldo impuesto diferido	Saldo impuesto diferido	Variación	Tasa fiscal aplicada
Activo (Diferencias temporarias deducibles)								
Efectivo y equivalentes al efectivo							0	0,0%
Inversiones e instrumentos derivados							0	0,0%
Cuentas por cobrar	6.491.360.875	6.542.455.099	51.094.224		16.861.093		-16.861.093	33,0%
Inventarios	4.881.584.874	4.890.658.628	9.073.754		2.994.339		-2.994.339	33,0%
Propiedades, planta y equipo							0	0,0%
Activos intangibles							0	0,0%
Propiedades de inversión							0	0,0%
Activos biológicos							0	0,0%
Activos no corrientes mantenidos para la venta / entregar a propietarios							0	0,0%
Activo diferido cuya contrapartida no afecta balance							0	0,0%
Pasivos financieros y cuentas por pagar							0	0,0%
Impuestos, gravámenes y tasas							0	0,0%
Beneficios a Empleados							0	0,0%
Provisiones	68.160.000		68.160.000		22.492.800		-22.492.800	33,0%
Otros Pasivos Anticipos y avances recibidos	8.521.495.136	8.487.416.553	34.078.583		11.245.933		-11.245.933	33,0%
Operaciones con títulos y derivados							0	0,0%
pasivo diferido cuya contrapartida no afecta balance							0	0,0%
Pérdidas fiscales y/o excesos de renta presuntiva							0	0,0%
Activos reconocidos solamente para fines fiscales							0	0,0%
Otros activos							0	0,0%
Valor total	4	1		1	53.594.165	0	-53.594.165	
Pasivo (Diferencias temporarias imponibles)								
Efectivo y equivalentes al efectivo							0	0,0%
Inversiones e instrumentos derivados							0	0,0%
Cuentas por cobrar							0	0,0%
Inventarios							0	0,0%
Propiedades, planta y equipo	2.453.683.369	2.257.522.352	196.161.017		64.733.136		-64.733.136	33,0%
Activos intangibles							0	0,0%
Propiedades de inversión							0	0,0%
Activos biológicos							0	0,0%
Activos no corrientes mantenidos para la venta / entregar a propietarios							0	0,0%
Activo diferido cuya contrapartida no afecta balance							0	0,0%
Pasivos financieros y cuentas por pagar							0	0,0%
Impuestos, gravámenes y tasas							0	0,0%
Beneficios a Empleados							0	0,0%
Provisiones							0	0,0%
Otros Pasivos Anticipos y avances recibidos							0	0,0%
Operaciones con títulos y derivados							0	0,0%
pasivo diferido cuya contrapartida no afecta balance							0	0,0%
Pérdidas fiscales y/o excesos de renta presuntiva							0	0,0%
Activos reconocidos solamente para fines fiscales							0	0,0%
Otros activos							0	0,0%
Valor total					64.733.136	0	-64.733.136	

Fuente: Formato Conciliación Fiscal Dian

Tabla 15. Estado de Situación Financiera a Diciembre 2018

CONCEPTO	VALOR CONTABLE	VALOR FISCAL	VARIACIÓN
Activos			
Efectivo y equivalentes al efectivo	994.692.440	994.692.440	0
Inversiones e instrumentos financieros derivados	41.696.825	53.901.092	-12.204.267
Cuentas por cobrar	6.490.508.829	6.497.186.671	-6.677.842
Inventarios	3.969.141.593	3.973.770.672	-4.629.079
Gastos pagados por anticipado	8.087.558	8.087.558	0
Activos por impuestos corrientes	0	0	0
Activos por impuestos diferidos	7.758.692		7.758.692
Propiedades, planta y equipo	2.381.605.906	2.112.145.770	269.460.136
Activos intangibles	14.782.000	14.782.000	0
Propiedades de inversion	0	0	0
Activos no corrientes mantenidos para la venta / distribuir a	0	0	0
Activos biológicos	0	0	0
Otros activos	0	0	0
Activos reconocidos solamente para fines fiscales		0	0
Total activos	13.908.273.842	13.654.566.202	253.707.640
Pasivos			
Obligaciones financieras y cuentas por pagar	9.818.654.574	9.818.654.574	0
Arrendamientos por pagar	0	0	0
Otros pasivos financieros	0	0	0
Impuestos, gravámenes y tasas por pagar	406.188.953	406.188.953	0
Pasivos por impuestos diferidos	26.946.014		26.946.014
Pasivos por beneficios a los empleados	374.963.157	374.963.157	0
Provisiones	0	0	0
Pasivos por ingresos diferidos	4.500.200	4.500.200	0
Otros pasivos	0	0	0
Total pasivos	10.631.252.898	10.604.306.884	26.946.014
Patrimonio			
Capital social y reservas	1.487.034.127		
Resultados del ejercicio	341.876.615		
Resultados acumulados	1.440.535.203		
Ganancias (pérdidas) acumuladas o retenidas por la	0		
Otro resultado integral acumulado	0		
Total patrimonio	3.269.445.944	3.050.259.318	

Fuente: Formato Conciliación Fiscal Dian

Tabla 16. Estado de Resultados Integral a Diciembre 2018

CONCEPTO	VALOR CONTABLE	VALOR FISCAL	VARIACIÓN
ESTADO DE RESULTADO INTEGRAL - IMPUESTO DE RENTA			
Ingresos			
Ingresos netos actividad Industrial, comercial y servicios	66.803.829.490	66.803.829.490	0
Ingresos financieros	553.256.000	553.256.000	0
Ganancias por inversiones en subsidiarias, asociadas y/o	0	0	0
Ingresos por mediciones a valor razonable	0	0	0
Utilidad en la venta o enajenación de activos, bienes	0	0	0
Utilidad por venta o enajenación de activos, bienes poseídos	0	0	0
Ingresos por reversión de deterioro del valor	0	0	0
Ingresos por reversión de provisiones (pasivos de monto o	0	0	0
Ingresos por reversión de pasivos por beneficios a los	0	0	0
Otros ingresos	1.000.392.000	1.000.392.000	0
Ganancias netas en operaciones discontinuadas	0	0	0
Ajustes fiscales		81.277.948	-81.277.948
Total ingresos	68.357.477.490	68.438.755.438	-81.277.948
Costos			
Materias primas, reventa de bienes terminados, y servicios	57.954.907.030	57.954.907.030	0
Mano de obra	0	0	0
Depreciaciones, amortizaciones y deterioros	0	0	0
Otros costos	0	0	0
Costos contratos de obra pública -ESAL-	0	0	0
Total costos	57.954.907.030	57.954.907.030	0
Gastos			
De Administración			
Mano de obra	1.985.912.427	1.985.912.427	0
Otros gastos de administración	421.684.355	374.845.488	46.838.867
Depreciaciones, amortizaciones y deterioros	52.039.193	54.594.273	-2.555.080
Total gastos de administración	2.459.635.975	2.415.352.188	44.283.787
De Distribución y ventas			
Mano de obra	3.380.381.887	3.371.021.887	9.360.000
Otros gastos de distribución y ventas	2.979.943.370	2.940.762.705	39.180.665
Depreciaciones, amortizaciones y deterioros	203.139.840	311.686.512	-108.546.672
Total gastos de distribución y ventas	6.563.465.098	6.623.471.105	-60.006.007
Gastos Financieros			
Pérdidas por inversiones en subsidiarias, asociadas y/o	0	0	0
Pérdidas por mediciones a valor razonable	0	0	0
Pérdida en la venta o enajenación de activos fijos	17.762.418	0	17.762.418
Gastos por provisiones (pasivos de monto o fecha	0	0	0
Otros gastos	180.220.747	77.808.566	102.412.181
Pérdidas netas en operaciones discontinuadas	0	0	0
Total gastos	9.844.398.422	9.726.285.168	118.113.254
RESULTADO DEL EJERCICIO	558.172.038	757.563.240	-199.391.202

Fuente: Formato Conciliación Fiscal Dian

Con la aparición de la conciliación fiscal, la sociedad detalla el cálculo del impuesto diferido para el año 2018 así:

Tabla 17. Cálculo del Impuesto Diferido año 2018

Concepto	Base contable	Base Fiscal	Diferencia Temporal	Diferencia Permanente	Saldo impuesto diferido a 31 -DIC vigencia actual	Saldo impuesto diferido a 31 -DIC vigencia anterior	Variación	Tasa fiscal aplicada
Activo Diferido (Diferencias temporarias deducibles)								
Efectivo y equivalentes al efectivo	0	0	0		0	0	0	0,000%
Inversiones e instrumentos derivados	41.696.825	53.901.092	12.204.267		4.027.408	0	-4.027.408	33,000%
Cuentas por cobrar	6.490.508.829	6.497.186.671	6.677.842		2.203.688	0	-2.203.688	33,000%
Inventarios	3.969.141.593	3.973.770.672	4.629.079		1.527.596	0	-1.527.596	33,000%
Propiedades, planta y equipo	0	0	0		0	0	0	0,000%
Activos intangibles	0	0	0		0	0	0	0,000%
Propiedades de inversión	0	0	0		0	0	0	0,000%
Activos biológicos	0	0	0		0	0	0	0,000%
Activos no corrientes mantenidos para la venta / entregar a propietarios	0	0	0		0	0	0	0,000%
Activo diferido cuya contrapartida no afecta balance	0	0	0		0	0	0	0,000%
Pasivos financieros y cuentas por pagar	0	0	0		0	0	0	0,000%
Impuestos, gravámenes y tasas	0	0	0		0	0	0	0,000%
Beneficios a Empleados	0	0	0		0	0	0	0,000%
Provisiones	0	0	0		0	0	0	0,000%
Otros Pasivos Anticipos y avances recibidos	0	0	0		0	0	0	0,000%
Operaciones con títulos y derivados	0	0	0		0	0	0	0,000%
pasivo diferido cuya contrapartida no afecta balance	0	0	0		0	0	0	0,000%
Perdidas fiscales y/o excesos de renta presuntiva	0	0	0		0	0	0	0,000%
Activos reconocidos solamente para fines fiscales	0	0	0		0	0	0	0,000%
Otros activos	0	0	0		0	0	0	0,000%
Valor total					7.758.692	0	-7.758.692	
Pasivo Diferido (Diferencias temporarias imponibles)								
Efectivo y equivalentes al efectivo	0	0	0		0		0	0,0%
Inversiones e instrumentos derivados	0	0	0		0		0	0,0%
Cuentas por cobrar	0	0	0		0		0	0,0%
Inventarios	0	0	0		0		0	0,0%
Propiedades, planta y equipo	2.381.605.906	2.112.145.770	269.460.136		26.946.014		-26.946.014	10,0%
Activos intangibles	0	0	0		0		0	0,0%
Propiedades de inversión	0	0	0		0		0	0,0%
Activos biológicos	0	0	0		0		0	0,0%
Activos no corrientes mantenidos para la venta / entregar a propietarios	0	0	0		0		0	0,0%
Activo diferido cuya contrapartida no afecta balance	0	0	0		0		0	0,0%
Pasivos financieros y cuentas por pagar	0	0	0		0		0	0,0%
Impuestos, gravámenes y tasas	0	0	0		0		0	0,0%
Beneficios a Empleados	0	0	0		0		0	0,0%
Provisiones	0	0	0		0		0	0,0%
Otros Pasivos Anticipos y avances recibidos	0	0	0				0	0,0%
Operaciones con títulos y derivados	0	0	0		0		0	0,0%
pasivo diferido cuya contrapartida no afecta balance	0	0	0		0		0	0,0%
Perdidas fiscales y/o excesos de renta presuntiva			0		0		0	0,0%
Activos reconocidos solamente para fines fiscales			0		0		0	0,0%
Otros activos	0	0	0		0		0	0,0%
Valor total					26.946.014	0	-26.946.014	

Fuente: Formato Conciliación Fiscal Dian

Año 2018	
Concepto	Valor
Impuesto diferido Activo	7.758.692
Impuesto diferido Pasivo	-26.946.014
Valor neto Impuesto Diferido	-19.187.322

Gasto por Impuesto Diferido	19.187.322
------------------------------------	-------------------

7.2.5 Impactos del Impuesto Diferido en Mercapava SA

Para los años 2017 y 2018, con la aplicación del esquema de la conciliación fiscal propuesto por la Dian, se identifican de manera clara las diferencias temporarias generadas entre la información fiscal y contable de la sociedad.

De manera que, se notan los principales impactos en los componentes del Estado de Situación Financiera, iniciando por un mayor valor de los activos en comparación con los reconocidos fiscalmente, afectados por supuesto por las diferencias de depreciación, deterioros y valoración de las acciones, que en el caso fiscal se hacen con base en las vidas útiles fiscales, las provisiones de cartera y el costo histórico de las acciones.

- ✚ La determinación del Impuesto Diferido tanto activo o pasivo, convergen en el reconocimiento dentro del estado de resultados integral a presentar a las entidades oficiales, socios, inversionistas y demás usuarios, de un gasto por impuesto diferido, que dependiendo de la proporcionalidad del uno o del otro, aumentará o disminuirá las utilidades.
- ✚ Cuando las diferencias se derivan de estimaciones contables que generen mayores diferencias, estas generaran impuesto diferido.
- ✚ Por política de Niif como contrapartida del impuesto diferido Activo será un ingreso, mientras que para el impuesto diferido Pasivo será un gasto, por lo tanto el valor neto de la diferencia entre los dos representará el impacto sobre los estados financieros, ya sea que el efecto neto sea un incremento de los ingresos o de los gastos.

Tipo	Reconocimiento de Impuesto Diferido
Ingreso	Cuando el valor neto del impuesto diferido es Activo
Gasto	Cuando el valor neto del impuesto diferido es Pasivo

A. Disminución o aumento de las utilidades

La importancia de la utilidad en una entidad radica en su efecto tanto en los socios o accionistas como en los demás usuarios de la información, puesto que esta es la base para la presentación de resultados ante entidades de control, bancos, proveedores y acreedores, siendo estos tres últimos con el mayor impacto, puesto que se establece la estabilidad y continuidad del empresa. Además, se entiende que las utilidades son las ganancias que se obtiene después de deducir lo invertido y demás rubros contables analizados en numerales anteriores, podemos afirmar que este es un insumo de vital importancia para la toma de decisiones y se convierte en un indicador de grado de rentabilidad de una empresa.

Vemos entonces que para el año 2017, el efecto neto del impuesto diferido es un incremento en el ingreso por valor de \$ 29.205.194, lo que incrementa la utilidad neta del ejercicio contable.

Tabla 18. Calculo del gasto por impuesto diferido año 2017

RESULTADO INTEGRAL TOTAL DEL AÑO		523.721.135
Gasto / ingreso impuesto de renta y complementario del período		VALOR CONTABLE
Gasto por impuesto corriente	Sobre renta líquida / presuntiva del período	240.623.000
	Ajustes respecto a períodos anteriores	
Gasto por impuesto diferido		
Ingreso impuesto diferido		29.205.194
Valor neto gasto por impuesto		211.417.806

Fuente: Formato conciliación fiscal Dian

Vemos entonces que para el año 2018, el efecto neto del impuesto diferido es un incremento en el gasto por valor de \$ 19.187.322, lo que disminuye la utilidad neta del ejercicio contable.

Tabla 19. Calculo del gasto por impuesto diferido año 2018

RESULTADO INTEGRAL TOTAL DEL AÑO		558.172.038
CONCEPTO		Valor contable
Gasto / ingreso impuesto de renta y complementario del período		
Gasto por impuesto corriente	Sobre renta líquida / presuntiva del período	249.996.000
	Ajustes respecto a períodos anteriores	0
Gasto por impuesto diferido (A)		19.187.322
Ingreso impuesto diferido		
Valor neto gasto por impuesto		269.183.322

(A)	Concepto	Valor
	Impuesto diferido Activo	7.758.692
	Impuesto diferido Pasivo	-26.946.014
	Valor neto Impuesto Diferido	-19.187.322

Gasto por Impuesto Diferido	19.187.322
------------------------------------	-------------------

Fuente: Formato conciliación fiscal Dian

B. Proporción de los Dividendos y Participaciones no gravados

(Garcia, 2010) afirma que: El impuesto diferido afecta de manera directa la base del impuesto para los socios e inversionistas, al determinar dividendos y participaciones gravadas y no gravadas, si tomamos como base el art 49 del E.T. y su modificación con la Ley 1607 existe una limitante en los dividendos que se pueden distribuir como ingreso no constitutivo de renta, lo que produce una utilidad gravada a distribuir a cargo de cada uno de los socios o inversionistas, denominada de otra forma como diferencia temporal desconocida fiscalmente en un periodo gravable y reconocida en el siguiente.

Artículo 49 E.T.: *Determinación de los Dividendos No Gravados. Artículo modificado por el Artículo 92 de la Ley 1607 de 2012.* Se menciona el procedimiento para determinar las utilidades susceptibles de ser distribuidas a título de ingreso no constitutivo de renta ni de ganancia ocasional, y en su párrafo 2 explica que el exceso de utilidad comercial sobre la fiscal son los dividendos y participaciones gravadas en cabeza de los socios, cuya consecuencia es que se encuentran sujetos a tarifas de retención en la fuente por renta, según Decreto 567 de 2007 (Legis Editores SA, 2018).

De acuerdo a lo expresado el No 3 del Art 49 del E.T. el valor de la utilidad fiscal constituye la utilidad máxima a distribuirse a título de ingreso no constitutivo de renta ni ganancia

ocasional para cada socio o accionista, al igual que de acuerdo a la Ley 75 de 1986 se evita la doble tributación; por lo cual, para el año 2018 se presenta un efecto positivo, puesto que al dar como resultado una utilidad fiscal mayor a la utilidad contable, el 100% de la utilidades se catalogan como dividendos no gravado para cada socio o accionista.

Tabla 20. Análisis comparativo utilidades año 2017

Año 2017		
Resultado Integral	Contable	Fiscal
Ingresos	68,869,040,805	68,939,384,835
Costo de Venta	59,527,251,703	59,527,251,703
Utilidad Bruta	9,341,789,102	9,412,133,132
Gastos Administracion	2,196,328,198	2,176,989,695
Gastos Ventas	6,649,183,973	6,704,857,998
Utilidad Operacional	496,276,931	530,285,439
Otros Ingresos	928,946,570	928,946,570
Costo Financieros	701,459,878	701,459,878
Otros Gastos	200,042,488	50,056,131
Utilida antes de Imptos	523,721,135	707,716,000
Impuestos Corriente	240,623,000	240,623,000
Impuesto Diferido	- 29,205,194	- 29,205,194
Utilida Neta	312,303,329	496,298,194

Utilidad Contable	312,303,329
Utilidad Fiscal	496,298,194

Utilida antes de Imptos	-	183,994,865
Impuestos Corriente		240,623,000
Utilidad Neta (-ID)		283,098,135

Fuente: Elaboración propia

Tabla 21.Análisis comparativo utilidades año 2018

Año 2018		
Resultado Integral	Contable	Fiscal
Ingresos	67,357,085,490	67,357,085,490
Costo de Venta	57,954,907,030	57,954,907,030
Utilidad Bruta	9,402,178,460	9,402,178,460
Gastos Administracion	2,459,635,975	2,415,352,188
Gastos Ventas	6,563,465,098	6,623,471,105
Utilidad Operacional	379,077,387	363,355,167
Otros Ingresos	1,000,392,000	1,081,669,948
Costo Financieros	623,314,184	609,653,309
Otros Gastos	197,983,165	77,808,566
Utilida antes de Imptos	558,172,038	757,563,240
Impuestos Corriente	249,996,000	249,996,000
Impuesto Diferido	19,187,322	19,187,322
Utilida Neta	288,988,716	488,379,918

Utilidad Contable	288,988,716
Utilidad Fiscal	488,379,918

Utilida antes de Imptos	558,172,038
Impuestos Corriente	249,996,000
Utilidad Neta (-ID)	308,176,038

Fuente: Elaboración propia

7.3 Plan de acción para controlar efectos del impuesto diferido generados en Mercapava S.A.

El Impuesto Diferido acorde al glosario de términos del Estándar para Pymes (2015) es un Impuesto a las ganancias por pagar (recuperable) por las ganancias (o pérdidas) fiscales de periodos futuros sobre los que informa como resultado de hechos o transacciones pasadas (IASB, 2015).

Lo cual quiere decir, que un gasto o ingreso por impuesto diferido afectará las ganancias o pérdidas en periodos futuros y por ende, tiene incidencia en el impuesto de renta que se informa en el estado de resultados, pero no cambia el valor liquidado fiscalmente (denominado en NIIF como Impuesto Corriente), pues dicho cálculo sólo corresponde a la Administración Tributaria. Sin embargo, el impuesto diferido que corresponde al efecto de las diferencias temporarias que se puedan generar en la información contable, puede ser controlado o minimizado de acuerdo a las necesidades de la entidad, con base en estrategias que permitan la planeación de los efectos a la hora de la aplicación de la norma internacional.

Con la planeación tanto desde el aspecto tributario como contable, se pretende conocer y proveer con anterioridad las consecuencias fiscales de las decisiones económicas, y de esta manera establecer cuál es la forma de actuar más apropiada. Los impuestos diferidos pueden dar lugar a diferencias deducibles en rentas futuras, las cuales son importantes tener presentes porque podrían disminuir el impuesto de renta o también originar mayores obligaciones fiscales que de no ser consideradas impliquen sanciones, al igual que impactan en el incremento o disminución de la utilidades, activos o pasivos (Monroy, 2013, pág. 23).

De acuerdo a (Bedoya & Giraldo Jaramillo, 2018):

- ✚ El impuesto diferido hace parte del impuesto a las ganancias que se muestra en el Estado de Resultados, es decir, es el impuesto financiero compuesto por el valor liquidado según la administración de impuestos (impuesto corriente) y las diferencias temporarias (impuesto diferido) originadas por momentos distintos de reconocimiento entre lo establecido en las normas contables y lo estipulado por las normas tributarias. Esto permite establecer el impuesto financiero real y no el calculado únicamente por la legislación fiscal. Simultáneamente, los activos y pasivos generados les indican a los usuarios que existen montos pendientes por recuperar (activos) y montos pendientes por pagar (pasivos).

7.3.1 Plan de Acción

Con base en todo lo anteriormente expuesto en la investigación del caso, podemos establecer los puntos críticos a planear y controlar de acuerdo al tipo impuesto diferido generado:

A. Acciones sobre efectos del Impuesto Diferido Activo

El mayor impacto de la aplicación de las normas internacionales en la sociedad Mercapava SA se da a nivel de los activos, especialmente en las cuentas por cobrar e inventarios, generando diferencias temporales que dan como resultado un impuesto diferido activo, ya que es mayor el valor fiscal que el contable de estos rubros. Esto indica que se debe reconocer además de un activo por impuesto diferido que mejora los **indicadores financieros** como, también una disminución del gasto por impuesto diferido que incrementa la de manera directa la utilidad contable, mejorando así los resultados de la entidad frente a los diferentes usuarios de la información.

Siendo este un impacto positivo sobre los estados financieros de la sociedad en los dos últimos años, la acción a tomar se base en el control de los deterioros sobre las cuentas por cobrar y los inventarios:

Deterioro de Activos

Desde las políticas contables bajo Niif establecidas para estos dos conceptos de los estados financieros, la sociedad puede plantear las siguientes estrategias, adecuando en su Manual de Políticas (Mercapava SA, 2015) los siguientes ítems correspondientes a la Sección de Políticas Contables:

1.1.2 CUENTAS Y DOCUMENTOS POR COBRAR

C. Categorías de las cuentas por cobrar

Para la aplicación de la política de instrumento financiero cuentas y documentos por cobrar, la organización estableció categorías de las cuentas que cobija, así:

Cuenta	Nombre	Descripción	Plazo
1305	Clientes	Cupos de créditos estipulados en el curso ordinario del negocio	45 días
1325	Cuentas por cobrar a socios	Transacciones o préstamos de dinero cualquiera que sea su naturaleza o denominación o su equivalente que apruebe y desembolse o en especie que realice la sociedad a sus accionistas	365 días
1345	Ingresos por cobrar	Los valores devengados pendientes de cobros originados en el desarrollo de las operaciones.	60 días
1365	Cuentas por cobrar a trabajadores	Registra los derechos a favor de la compañía, originados en créditos otorgados al personal con vínculo laboral; representado en mercados.	42 días
1380	Deudores varios	Corresponden a todos aquellos préstamos otorgados por la empresa, por concepto distinto a la venta de mercancías.	42 días

Los plazos establecidos, son las bases para el cálculo del deterioro. Es decir, que a partir del vencimiento de estos plazos las cuentas por cobrar aplicarán para determinar su deterioro con base en el indicador WACC.

Podemos establecer que las bases del deterioro de cartera, se generan cuando las CXC cumplen con los parámetros antes establecidos en días de cartera, entonces es de vital importancia realizar un chequeo de la cartera vencida al menos un mes antes del corte de los estados financieros, para poder determinar cuál sería la posible base del deterioro, así como establecer que proporción de la cartera tiene carácter de líquida en el periodo mensual siguiente, o necesita reforzar el proceso de gestión de cobro, no solo por los indicadores comerciales sino por su efecto en la generación de diferencias temporales.

Además, se debe realizar el comparativo de provisión de cartera procedente para la declaración de renta en comparación con el deterioro que se determine de manera preliminar. De ser mayor la provisión de cartera fiscal el efecto de la diferencia temporal generará un impuesto diferido activo una disminución del gasto por impuesto diferido. Que es un efecto positivo para la sociedad en cuanto a la presentación de información financiera, como objetivo principal de la adopción de la norma internacional.

También al tener un nivel de cuentas por cobrar a socios tan alto desde el momento de la implementación de las Niif Pymes, el deterioro de este tipo de cartera puede crecer de no ser por el establecimiento de acuerdos de pago, como estrategia para evitar el deterioro, cuando estas superen los días de cartera establecidos, aunque la diferencia temporaria es positiva, se crearía un sobreestimación de los activos al producir una mayor impuesto diferido activo, cuando en realidad este tipo de cuentas por cobrar solo son mitigadas por la distribución de utilidades.

1.1.3 INVENTARIOS

J. Deterioro de valor de los inventarios (Sección 27)

La sociedad evaluará al final de cada periodo sobre el que se informa si los inventarios están deteriorados, es decir, si el importe en libros no es totalmente recuperable (por ejemplo, por daños, obsolescencia o precios de venta decrecientes, ajustes por inventario físico). Si una partida (o grupos de partidas) de inventario está deteriorada esos párrafos requieren que la entidad mida el inventario

a su precio de venta menos los costos de terminación y venta y que reconozca una pérdida por deterioro de valor. Los mencionados párrafos requieren también, en algunas circunstancias, la reversión del deterioro anterior.

El control y verificación de inventario se realizará por inventarios periódicos que permitan la confirmación de cantidades (Inventario general físico semestral, Inventario mensual de secciones carnes y fruver e Inventarios selectivos de productos por diferencias específicas), así como el seguimiento en cada negociación de inventario de baja rotación a través de inventario selectivo, estas como medidas para la depuración del inventario que en la medición por el valor razonable pueda generar deterioro.

Fiscalmente, no se acepta el deterioro de valor de los inventarios por ajustes a valor neto de realización. Pero sí se acepta el deterioro por faltantes de inventarios (igual que en NIIF) (art. 59.2) Además del tradicional 3% (del inventario inicial más las compras), se aceptan las pérdidas manifiestas por obsolescencia y similares con acta de destrucción firmada por representante legal y personas quienes lo destruyeron, entre otras pruebas.

Compensación de aseguradoras es ingreso gravado. (Constituye una diferencia permanente).

B. Acciones sobre efectos del Impuesto Diferido Pasivo

En la sociedad el origen del impuesto diferido pasivo está en la diferencia de los activos fijos por la depreciación. La compañía cuenta con una gran proporción de activos adquiridos bajo la modalidad de Leasing Financiero, así que es aquí donde es tan importante hacer un cambio en la metodología, ya que dependiendo de esta se decide si a la empresa en realidad le convendría utilizar un proceso de depreciación sujeta desde sus políticas contables Niif a las tasas mínimas de depreciación planteadas desde la reforma de la ley 1819 de 2016 y que para efectos de disminuir la diferencia en la depreciación de los activos fijos nuevos o adquiridos mediante Leasing se propone tener periodos de depreciación iguales para ambos resultados, tanto el contable como el fiscal, pues las diferencias que se presentan al conciliar fiscalmente los estados financieros.

1.1.4 PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO

D. Reconocimiento

La sociedad MERCAPAVA S.A., reconocerá un activo como elemento de la propiedad, planta y equipo si es probable que la entidad obtenga beneficios económicos futuros asociados con el elemento; además que el costo del activo pueda medirse con fiabilidad. (Sección 17, p.17.4).

La sociedad posee propiedad, planta y equipo que contiene componentes principales, que reflejan patrones significativamente diferentes de consumo en sus beneficios económicos, los cuales se reconocerán al costo inicial de la propiedad y se distribuirá dicho costo inicial entre sus componentes principales y se depreciará cada uno de estos elementos por separado a lo largo de su vida útil. (Sección 17. P.17.16).

K. Método de Depreciación de propiedad, planta y equipo

La sociedad ha elegido como el método de depreciación para sus activos de propiedad, planta y equipo, el método de Línea Recta. (Sección 17, p.17.22).

Reconocerá el cargo por depreciación de la propiedad, planta y equipo que posee, en el resultado del período contable. (Sección 17, p.17.17).

La vida útil de un activo será medida por su capacidad de funcionamiento real.

Si existe alguna indicación de que se ha producido un cambio significativo, desde la última fecha sobre la que se informa, en el patrón con arreglo al cual Mercapava espera consumir los beneficios económicos futuros de un activo anual, revisará su método de depreciación presente y, si las expectativas actuales son diferentes, cambiará dicho método de depreciación para reflejar el nuevo patrón. Contabilizará este cambio como un cambio de estimación contable, de acuerdo con los párrafos 10.15 a 10.18. (Sección 10).

Así, se modificaría la parte de esta política donde se estipula que la vida útil será la capacidad de funcionamiento real.

Ilustración 3. Bases plan de acción



Fuente: Elaboración Propia

8. CONCLUSIONES

- ✚ El termino de impuesto diferido, es un concepto que ya estaba implementado en la normatividad colombiana, pero su marco normativo estaba limitado e incompleto y era poco aplicado; comparado con los requerimientos de la sección 29 del estándar internacional para PYMES, que por la aplicación de la ley 1314 del 2009, se volvió de obligatoria aplicación y ha generado un gran impacto para las empresas PYMES que deben reconocer el impuesto diferido en los estados financieros.
- ✚ Es imperioso realizar el reconocimiento y cálculo del impuesto diferido las Niif Pymes, con base en las diferencias temporarias, ya que de no reconocerlo se estaría incurriendo en una medición errona de la realidad económica de los activos y pasivos de la entidad.
- ✚ Durante la investigación se evidenció que el reconocimiento del impuesto diferido en los estados financieros de la empresa Mercapava SA , genera un gran impacto, el cual se ve reflejado en la utilidad, ya que al aplicar este impuesto diferido, ya sea este activo o pasivo, participa directamente en el resultado del ejercicio (utilidad neta), un impuesto diferido debito incrementa el total del Impuesto sobre la renta, aumentando el impuesto corriente, lo cual disminuye la utilidad del ejercicio, o al contrario el impuesto diferido pasivo disminuye el total del impuesto sobre la renta, disminuyendo el impuesto corriente, lo cual aumenta la utilidad del ejercicio. Cabe resaltar, que este efecto fue variable en los años 2017 y 2018, por lo que actualmente no se controla, en medida porque no se había analizado su base generadora.
- ✚ Es importante el control del reconocimiento del impuesto diferido ya que si la entidad sólo reconociera el impuesto corriente, es decir, el impuesto de renta y no el diferido cometería un error en la medición de los activos y pasivos de la entidad, de igual forma, no controlaría las diferencias que están generando la base para este y de este modo, estaría excluyendo los impactos fiscales y contables que se derivan de las decisiones de la entidad, no estaría cumpliendo con el objetivo de las NIIF, según el cual se debe generar información para los estados financieros que sea inequívoca, comparable y clara, para satisfacer a los inversores y a

todo aquel que requiera dicha información para la toma de decisiones.

- ✚ En la aplicación del impuesto diferido existen distintos criterios para el tratamiento de las partidas dependiendo de la perspectiva que se utilice, contable o fiscal, de allí que nazcan los problemas que se presentan con la aplicación de los impuestos diferidos tanto desde la comparabilidad, claridad y de enfrentamiento de ingresos contra gastos, lo cual conduce a que el impacto de la aplicación de la norma genere varias diferencias temporarias.

9. RECOMENDACIONES

- ✚ Dentro de la investigación se determinó que se debe realizar una actualización del Manual de Políticas Niif de Mercapava SA, con una periodicidad que se ajuste a los cambios introducidos por las reformas de la normatividad Colombiana.
- ✚ Se recomienda incluir el plan de acción y los cambios en las políticas contables para iniciar el control de los impactos del impuesto diferido
- ✚ Se debe realizar una revisión anual a las declaraciones de renta y la conciliación fiscal, que resume los impactos de la aplicación de la norma para determinar que cuentas son las más afectadas y hacer un seguimiento a los hechos generadores de las diferencias temporarias base del impuesto diferido.
- ✚ Se debe realizar un esquema de análisis de los modelos de financiación de los activos fijos adquiridos mediante Leasing que fiscalmente permiten la deducción de la amortización, mientras que en las Niif se reconoce gasto por depreciación, como la mayor diferencia que produce impuesto diferido pasivo y gasto por impuesto diferido, afectando de manera directa la utilidad de la sociedad.
- ✚ Realizar una proyección de impactos económicos y operativos de las reformas tributarias que afecten los impuestos y la aplicación de la norma internacional, suministrando la información en tiempo real, así como el estado de la implementación y preparación para dichos cambios.
- ✚ Debe establecerse cuidado de mantener un buen criterio de la norma internacional, a través de las constantes capacitaciones relacionadas con las normas tributarias y de Niif, así como la designación y el marco de actuación de los asesores tributarios para las actividades recurrentes y operaciones especiales como las de Leasings.

10. BIBLIOGRAFIA

- Acosta A., S. M., & Cadavid M., D. M. (2018). Lineamientos sobre políticas contables, reconocimiento y medición para el cálculo del impuesto diferido. *Cartilla Actualícese Fiscal*, 1-75.
- Actualícese.com. (2018). Lineamientos sobre políticas contables, reconocimiento y medios para el cálculo del impuesto diferido. *Cartilla Actualícese*, 5-75.
- Barbosa, M. D., & Avila, I. S. (2015). METODOLOGIA PARA LA CONVERSION DE LA INFORMACION CONTABLE Y FINANCIERA HACIA LA NORMA NIIF PARA PYMES. *SABER, CIENCIA Y Libertad*, 75-95.
- Bedoya, J. S., & Giraldo Jaramillo, J. (19 de Noviembre de 2018). *Impuesto Diferido NO Afecta el Impuesto a Pagar Fiscalmente*. Recuperado el 16 de Mayo de 2019, de Aprende Niif: <https://aprendeniif.com/categoria/articulos/>
- Bernal, R. V., & Franco Franco, W. (2013). *El abc de las Niif*. Colombia: Legis Editores SA.
- Congreso de la Republica de Colombia. (Diciembre de 2009). Ley 1314 de 2009. *Ley 1314 de 2009*. Bogotá, Colombia: Legis Editores SA.
- Congreso Nacional, d. I. (Veintiseis de Diciembre de 2009). Ley 1314 de 2009. *Ley 1314 de 2009*. Bogotá, Bogotá, Colombia.
- Consejo Tecnico de la Contaduría Pública. (25 de Marzo de 2017). *A cerca de nosotros: Consejo Tecnico de la Contaduría Pública*. Recuperado el 15 de Diciembre de 2018, de A cerca de nosotros: Consejo Tecnico de la Contaduría Pública: www.ctcp.gov.co
- Corredor, J. (2006). El impuesto de Renta en Colombia. *Centro Interamericano Jurídico - Financiero*, 15-17.
- Garcia, J. (2010). *Efectos tributarios de la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad en Colombia*. Medellín.
- Legis Editores SA. (2018). *Estatuto Tributario*. Bogotá: Legis Editores SA.
- Llobet San Nicolas, C. M. (2011). *El Impuesto Diferido*. Venezuela: Libre.
- Mercapava SA. (2015). *Políticas Contables Niif Mercapava SA*. Pradera.
- Monroy, L. J. (Noviembre de 2013). IMPUESTOS DIFERIDOS: Efectos, Planeación y Control, en su Tratamiento Contable – Fiscal. *IMPUESTOS DIFERIDOS: Efectos, Planeación y Control, en su Tratamiento Contable – Fisca*. Bogotá, Colombia.
- Nechiza, H. A. (2017). *Impacto del impuesto diferido en los estados financieros de una empresa pyme*. Bogotá.
- Restrepo, J. E. (2015). Las diferencias en el impuesto diferido. En J. E. Restrepo, *Impuesto Diferido* (págs. 2-22). Medellín: Eco Ediciones.

ROJAS, J. N. (2014). ¿CUALES SON LOS EFECTOS TRIBUTARIOS DE LA ADOPCION DE LAS NIIF? *REVISTA DE IMPUESTOS No 186 NOV DIC*, 4-9.

Rosas, A., & Santillan, R. (1962). *Teoria general de las finanzas publicas y el caso de México*. Mexico: Escuela Nacional de Economia.

Sierra, E. M. (2008). Analisis de la relación entre contabilidad y fiscalidad en colombia. En E. M. Sierra, *Analisis de la relación entre contabilidad y fiscalidad en colombia* (págs. 117-134). Innovar.

11. CIBERBIOGRAFIA

CONSEJO TÉCNICO DE LA CONTADURÍA PÚBLICA (2016). *Documento de Orientación Técnica 003*. Recuperado de http://www.ctcp.gov.co/puerta/athena/_files/docs/1472851943-1453.pdf.

CONSEJO TÉCNICO DE LA CONTADURÍA PÚBLICA (2017). *Aspectos generales de la reforma tributaria Ley 1819 de 2016*. Recuperado de http://www.ctcp.gov.co/_files/documents/1516380669-2484.pdf

IASB (2009). *NIIF para las Pymes*. Londres: Ed. IASB.

Revista Dinero (2016). ¿Las pymes están preparadas para presentar su información financiera con NIIF?. Recuperado de www.dinero.com/emprendimiento/articulo/el-reto-de-las-pymes-colombianas-para-implementar-las-niif-en-2016/217701

Tua, J. (2006). Ante la reforma de nuestro ordenamiento contable. Nuevas normas, nuevos conceptos. Un ensayo. *Revista de Contabilidad*, 9. Recuperado de <http://www.rcsar.es/verPdf.php?articleId=161>