

Impacto del impuesto diferido en los estados financieros de una empresa pyme

Helber Andrés Frade Nechiza
D6302583



*Universidad Militar Nueva Granada
Facultad de educación a distancia - FAEDIS
Programa de contaduría pública
Bogotá D.C.2017*

Impacto del impuesto diferido en los estados financieros de una empresa pyme

Helber Andrés Frade Nechiza

D6302583



C.P. Oscar Oswaldo Blanco Ortegón

Asesor

*Universidad Militar Nueva Granada
Facultad de educación a distancia - FAEDIS
Programa de contaduría pública
Bogotá D.C.2017*

Índice

Agradecimientos.....	5
Introducción	6
Resumen.....	8
Palabras clave.....	8
Abstract.....	9
Keywords	10
Apartados	11
1. Antecedentes	11
1.1.Normas Internacionales de Información Financiera - NIIF	11
1.2.Implementación de las NIFF en Colombia	12
1.3.Normas contables diferentes a las normas fiscales.....	14
1.4.Impuesto diferido en Colombia	16
2. Principales Conceptos.....	22
2.1 Objetivo de la norma.....	22
2.2.Alcance de la norma	27
2.3.Diferencias Temporarias	31
2.4.Diferencias Temporarias Imponibles.....	31
2.5.Diferencias Temporarias Deducibles.....	32
2.6.Situación contable y fiscal de los activos.....	33
2.7.Situación contable y fiscal de los pasivos	34
2.8.Medición y revelación de los activos y pasivos por impuestos diferidos	35
3. calculo Del Impuesto Diferido	36
4. impacto Del Reconocimientodel Impuesto Diferido En Los Estados Financieros	38
Conclusiones	45
Bibliografía	47

Contenido de Tablas

Tabla 1. <i>Comparación entre la norma internacional y la colombiana</i>	17
Tabla 2. <i>Reconocimiento de perdida año 1</i>	24
Tabla 3. <i>Contabilización del impuesto diferido</i>	24
Tabla 4. <i>Reconocimiento impuesto diferido Estado de Resultados</i>	25
Tabla 5. <i>Año 2. Estado de resultados</i>	25
Tabla 6. <i>Cancelación activo diferido un año</i>	25
Tabla 7. <i>Compensación de pérdida en renta fiscal</i>	26
Tabla 8. <i>Ejemplo por diferencia temporaria deducible</i>	30
Tabla 9. <i>Diferencias temporarias en el Estado Financiero</i>	39
Tabla 10. <i>Estado de Resultados</i>	40
Tabla 11. <i>Contabilización inicial del impuesto corriente</i>	41
Tabla 12. <i>Contabilizacion activo, pasivo y diferido</i>	41
Tabla 13. <i>Estado de situación financiera con impuesto diferido</i>	41
Tabla 14. <i>Estado de resultados con impuesto diferido</i>	43

Agradecimientos

Después de trascurrir un camino lleno de sacrificios, obstáculos y adversidades hoy agradezco a Dios por otorgarme la vida, una salud plena, por guiarme y darme fortaleza en los momentos más difíciles de mi vida y de mi carrera.

A la Universidad Militar Nueva Granada, por otorgarme la oportunidad de ingresar a una institución tan prestigiosa e importante para nuestro País.

Agradezco a mis padres por todo su acompañamiento, guía, amor, y formación en valores otorgada durante mi vida; valores y ética que permiten que a diario actúe con profesionalismo y honestidad en cada una de mis actividades profesionales, laborales y cotidianas.

Agradezco a cada uno de los profesores que me formaron durante mi carrera, aclarando dudas y aportando conocimiento a mi formación como profesional, por su comprensión y compromiso depositado en cada una de sus tutorías y actividades realizada en cada semestre.

A mi novia, por su comprensión y acompañamiento. A todos ellos muchas gracias, Dios los bendiga.

Introducción

Con la Ley 1314 de 2009 se inicia el proceso de convergencia hacia estándares internacionales de contabilidad, esta misma ley clasifica las empresas colombianas en:

Grupo 1, grandes empresas, emisores de valores, entidades de interés público, Normas Internacionales de Información Financiera – (NIIF) plenas, presento el estado de situación financiera de apertura – (ESFA) al 1 de enero de 2014, el primer comparativo a 31 de diciembre de 2014 y estados financieros bajo NIIF a 31 de diciembre de 2015.

Grupo 2, pequeñas y medianas empresas, Normas Internacionales de Información Financiera – (NIIF) PYMES, presento el estado de situación financiera de apertura – (ESFA) al 1 de enero de 2015, el primer comparativo a 31 de diciembre de 2015 y estados financieros bajo NIIF a 31 de diciembre de 2016.

Grupo 3, microempresas, Normas Internacionales de Información Financiera – (NIIF) simplificadas, presentó el estado de situación financiera de apertura – (ESFA) al 1 de enero de 2014, el primer comparativo a 31 de diciembre de 2014 y estados financieros bajo NIIF a 31 de diciembre de 2015.

Es a partir del año 2016, que todas las sociedades y empresas de nuestro país debieron llevar la contabilidad bajo los nuevos marcos normativos internacionales.

La ley 1314 de 2009 incorporo los estándares internacionales de contabilidad, y se expedieron los siguientes decretos para los diferentes grupos:

Para el grupo 1 de convergencia: decreto 2784 de 2012, Decreto 3024 de 2013 y Decreto 2615 de 2014; Para el grupo 2 de convergencia: del Decreto 3022 de 2013, modificado por el Decreto número 2267 de 2014 para el macro técnico normativo del grupo 2. Para el grupo 3 de convergencia: Decreto 2706 de 2012, y Decreto 3019 de 2013.

Los anteriores reglamentos fueron reunidos en el Decreto unificado 2420 de 2015, el cual fue modificado por el Decreto 2496 de 2015, es decir cuando se haga referencia a los estándares internacionales, se abordará el decreto 2420 con sus anexos, los cuales constituyen la base legal de las normas internacionales de información financiera en Colombia.

En Colombia se hizo necesario mantenerse a la vanguardia en la preparación y análisis de la información contable internacional, y más con lo relacionado en contabilidad e impuestos, cuya base se enfoca en el impuesto diferido, desarrollado por la norma internacional NIC 12 y la sección 29 de las NIF Pymes.

Resumen

El marco normativo contenido en la ley 1819 de diciembre de 2016, establece que los estados financieros de las empresas sometidas a llevar contabilidad bajo las normas internacionales de información financiera - NIIF, tendrán efectos fiscales durante el año gravable 2017, esto traerá un gran efecto en el patrimonio de las empresas dependiendo de los resultados de la contabilización del impuesto diferido.

¿Qué impacto tendrán las empresas Pymes con el reconocimiento del impuesto diferido en los estados financieros?

Este ensayo busca realizar un análisis del impuesto diferido y el impacto de su aplicación en los estados financieros, regulados por las normas internacionales de información financiera. Para lo anterior, se realiza un comparativo entre la norma Colombiana con la Internacional, donde se evidencia la falta de regulación por parte de la normatividad Colombiana, el ensayo está basado en una investigación explicativa, ya que para generar una mayor comprensión se realizó una recolección de los componentes que originan el impuesto diferido y el método para su cálculo.

El enfoque del impuesto diferido, es la diferencia que surge en la conciliación contable y fiscal, ya que las normas contables son diferentes a las normas fiscales; estas diferencias son reconocidas como diferencias temporarias, este reconocimiento del impuesto diferido, impacta en las cifras de los estados financieros y evidentemente en la utilidad.

El objetivo principal de la norma es el reconocimiento financiero y fiscal, en la liquidación del impuesto de renta o impuesto a las ganancias, así como sus consecuencias futuras y actuales; para lograr un mejor conocimiento de la metodología del impuesto diferido, se realizó un ejercicio donde se evidencia los efectos en los estados financieros por su aplicación.

El objetivo general del presente ensayo es determinar el impacto que tendrá en los estados financieros el reconocimiento del impuesto diferido, de acuerdo con la sección 29 de las NIIF para Pymes.

Los objetivos específicos del presente ensayo se relacionan con la comprensión de los requerimientos planteados en la sección 29 del estándar internacional para PYMES, para el reconocimiento del impuesto diferido en los estados financieros; conocer y aplicar en los estados financieros el procedimiento del cálculo del impuesto diferido y establecer la importancia de la implementación del impuesto diferido en una empresa pymes.

Palabras claves

NIC 12, sección 29, Impuesto a las ganancias, impuesto diferido, impuesto corriente, norma contable internacional, norma fiscal, ganancia, base fiscal, diferencia temporaria imponible, diferencia temporaria deducible, pasivo por impuesto diferido, activo por impuesto diferido.

Abstract

The regulatory framework contained in Law 1819 of December 2016 establishes that the financial statements of companies subject to accounting under the International Financial Reporting Standards (IFRS) will have fiscal effects during the taxable year 2017; this will have a great effect on the assets of the companies depending on the results of the deferred tax accounting.

What impact will Pymes have on the recognition of deferred tax in the financial statements?

This essay seeks to carry out an analysis of the deferred tax and the impact of application in the financial statements regulated by the international financial reporting standards. For this purpose, a comparison is made between the Colombian standard and the International where there is evidence of a lack of regulation by The Colombian legislation, for a better understanding was made a collection of the components that originate the deferred tax and the method for its calculation.

The deferred tax approach is the differences that arise in accounting and tax reconciliation, since accounting standards are different from tax rules, these differences are recognized as temporary differences, this recognition of deferred tax impacts on the figures of the financial statements and evidently in utility.

The main objective of the standard is the financial and tax recognition in the settlement of income tax or income tax its future and current consequences, to achieve a better understanding of the methodology of the deferred tax was performed an exercise where evidence Effects in the financial statements by their application.

The general objective of this essay is to determine the impact of deferred tax recognition in the financial statements, in accordance with section 29 of the IFRS for Pymes.

The specific objectives of this essay relate to the understanding of the requirements set out in section 29 of the International Standard for PYMES for the recognition of deferred tax in the financial statements; To know and apply in the financial statements the procedure of calculation of the deferred tax and to establish the importance of the implementation of the deferred tax in a Pymes company.

Keywords

IAS 12, section 29, Income tax, deferred tax, current tax, international accounting standard, tax rule, gain, tax base, taxable temporary difference, deductible temporary difference, deferred tax liability, deferred tax asset.

1. Antecedentes

1.1 Normas Internacionales de Información Financiera - NIIF

Las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), son un conjunto de normas contables las cuales establecen parámetros de reconocimiento, medición y presentación de información financiera, estas fueron aprobadas y emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad – IASB, que es el organismo técnico, emisor de las normas contables internacionales. Estos estándares fueron creados con el propósito de homogeneizar la aplicación de criterios contables a nivel mundial, y de esta manera la información financiera sea globalmente aceptada, comprensible y de alta calidad. Las NIIF permiten que la información de los estados financieros sea comparable y transparente, lo que satisface la toma de decisiones de los inversores y de todo aquel que requiera dicha información.

Los encargados de la emisión y vigilancia de dichas normas son:

- IASB (International Accounting Standards Board)
- SAC (Standards Advisory Committee)
- IFRIC (International Financial Reporting Interpretation Committee)

Actualmente bajo la nueva denominación de NIIF se incluyen indistintamente:

- Las NIIF emitidas por el IASB
- Las NIC emitidas por el IASC
- Las revisiones de las normas emitidas por el IASB
- Las interpretaciones de las NIC y las NIIF emitidas por la IFRIC (CINIIF) y aprobadas por el IASB
- Las interpretaciones de las NIC emitidas por SIC y aprobadas por el IASB ó el IASC

1.2 Implementación de las NIIF en Colombia

La contabilidad en Colombia ha estado regulada principalmente por el decreto 2649 y 2650 de 1993, si se analiza a fondo las normas contables colombianas no han sido ajenas de las normas internacionales, debido a que el decreto 2649 fue tomado de los estándares internacionales de contabilidad e información financiera, el error cometido es que dichas normas no fueron actualizadas para ajustarse a los nuevos requerimientos del mercado, lo que trajo que el país quedara atrasado en las dinámicas contables y financieras internacionales, ni con la promulgación de leyes, el gobierno y las entidades reguladoras se dieron a la tarea de actualizar esas normas con los estándares internacionales, como es el caso de la ley 550 del 30 de diciembre de 1999, en su artículo 63, menciona que las normas colombianas se deben armonizar con las normas internacionales, para que la información que se suministre a los inversionistas y terceros sea oportuna y de calidad, también indica que el gobierno será el encargado de revisar las normas de contabilidad, revisoría fiscal, de auditoría y de divulgación de la información que estén vigentes para ajustarlos a las normas internacionales y presentarlos al congreso, y con ello establecer los respectivos cambios. (Diario oficial No. 43.836, ley 550, 1999, p. 35).

El concejo técnico de la contaduría pública, en el año 2004 publicó el escrito - Análisis de la adopción en Colombia de los estándares de contabilidad, auditoría y contaduría— donde señaló, que la regulación contable en Colombia, en relación con la internacional es asimétrica, incompleta y desactualizada, por esto advierte que es necesario una reforma profunda a la regulación contable, en cuanto a los estándares internacionales señala que Colombia ha carecido en una labor constante en la actualización de las normas contables, para ajustarlas a los estándares contables mundiales. (Consejo Técnico de la Contaduría Pública, 2004, Análisis de la adopción en Colombia de los estándares de contabilidad, auditoría y contaduría, p. 5).

La dirección de impuestos y aduanas nacionales – DIAN, junto a las superintendencias, con el tiempo fueron cambiando la naturaleza del decreto 2649 de 1993, ya que estos organismos buscando una herramienta que les suministrara información verificable, clara y oportuna, fueron transformando los principios contables de acuerdo a las necesidades tributarias y de control.

Prueba de esto por ejemplo, es el manejo contable que se le da a las depreciaciones de los activos fijos, donde una gran parte de las empresas utilizan contablemente, los métodos que rige la norma fiscal, sin importar si son conformes o no a la realidad económica del activo, entre otros procedimientos o contabilizaciones los cuales, siempre terminan ajustándose a las normas fiscales.

La ley 1314 de 2009, estableció los principios y normas de contabilidad e información financiera, y de aseguramiento de información aceptados en Colombia, tiene como función expedir normas de información contable, de información financiera y de aseguramiento de la información con el fin, de que los estados financieros estén elaborados conforme a un sistema homogéneo y los cuáles sean confiables, transparentes, comprensibles, comparables y pertinentes en la toma de decisiones; la ley también señala a las autoridades competentes, el procedimiento para su expedición y determina las entidades responsables de vigilar su cumplimiento.

El organismo encargado de la normalización técnica de normas contables de información financiera y de aseguramiento de la información, es el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, el cual presenta sus propuestas a los Ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Comercio, Industria y Turismo para su aprobación, y estos trabajan de manera conjunta en su expedición principios, normas, interpretaciones y guías de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información.

Endiciembre05 de 2012, el Consejo Técnico de la Contaduría Pública emitió la versión definitiva del Direccionamiento Estratégico a seguir en el proceso de convergencia de los estándares internacionales; en este documento establece una clasificación de usuarios en grupo 1, grupo 2 y grupo 3, así determino que las Normas de Contabilidad e Información Financiera y de aseguramiento de la información, se aplicarían de manera diferente en cada uno de ellos; por esto indicó en cada uno de los grupos, las empresas pertenecientes a los mismos. Posteriormente, el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, emitió los decretos que ratificaron quiénes pertenecerían a cada grupo, así como las normas que les aplicarían y el cronograma respectivo. (Consejo Técnico de la Contaduría Pública, direccionamiento estratégico, 2012, p.14 a 16)

En diciembre 14 de 2015, se emitió el Decreto Único Reglamentario 2420, este decreto reúne y racionaliza las normas de carácter reglamentario, expedidas por la Ley 1314 de 2009, también se emitió el Decreto 2496 del 23 de diciembre de 2015, y establece algunas adiciones y modificaciones. (Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, Diario oficial No. 49.726, decreto 2420 y diario oficial No. 49.735 decreto 2496, 2015)

Con la adopción de las normas internacionales de información financiera, se busca la armonía de la normatividad contable nacional e internacional, no obstante, para que el proceso de convergencia que se ha venido impulsando continúe avanzando, debe tenerse en cuenta las particularidades del marco legal y el ambiente económico actual. La firma Deloitte (s.f.) opina, “que la creciente volatilidad de las variables económicas, disminuye la certidumbre sobre los flujos de efectivo y los niveles de rentabilidad, situación que conlleva a una modernización y sofisticación de las técnicas de administración en el mundo”. La adopción de las normas contables internacionales, es un proceso paulatino y no un acontecimiento aislado, que tardará varios años en implantarse en Colombia y en cualquier parte del mundo. “Algunos expertos en el tema, aclaran que el impacto que tiene para las organizaciones la realización de la contabilidad, bajo los parámetros del modelo internacional, es más positivo que negativo, puesto que éste permite la incursión de las empresas al ámbito internacional, -situación que tiene que ver directamente con la competitividad mundial – y se puede acceder a créditos que pueden resultar más baratos, en la medida en la cual la información contable sea más clara, completa y transparente.” (Alexander Londoño Polo, 2012.p. 2)

1.3 Normas contables diferentes a las normas fiscales

Las normas fiscales o tributarias tienen independencia y autonomía absoluta frente a las normas contables, como se evidencia en la ley 1314 en el artículo 4, el cual dice lo siguiente:

“Artículo 4°. Independencia y autonomía de las normas tributarias frente a las de contabilidad y de información financiera. Reglamentado por el Decreto Nacional 2548 de 2014. Las normas expedidas en desarrollo de esta ley, únicamente tendrán efecto impositivo cuando las leyes tributarias remitan expresamente a ellas, o cuando éstas no regulen la materia.” (Diario Oficial 47.409 de julio 13 de 2009).

Como siempre se ha evidenciado, las normas fiscales son diferentes a las normas contables, ambas van en sentidos diferentes, con la implementación de las normas internacionales esto se ha hecho más evidente, pues ahora se hacen verdaderas valoraciones de activos, verdaderas estimaciones de vidas útiles, valores residuales etc., con esto se puede ver las diferencias entre los valores contables contra los valores fiscales de los activos y pasivos, esto no sólo pasa en nuestro país, en muchas partes del mundo, la tributación va por un lado y las normas de información financiera va por otro, siempre habrá algunos conceptos que difieren desde el punto de vista fiscal y desde el punto de vista contable, ya que las bases y concepciones de la legislación tributaria son diferentes a las de la información financiera.

La norma contable se ha regido por el método de la causación, que ahora con las normas internacionales se conoce como el modelo de la acumulación o devengo, en donde enuncia los hechos económicos se reconocen cuando suceden y no cuando se haya recibido el equivalente, en el modelo financiero siempre se estará trabajando con este método de causación, en cambio con la legislación tributaria se establece una mezcla entre método de causación y el método de caja. Es así como algunos ingresos y algunas deducciones se reconocen por el modelo de la causación, por ejemplo, todo lo que la empresa venda se convierte en un ingreso gravado así no se lo hayan pagado, y todo lo que compre se convierte en una deducción (si es que es deducible). Este se basa en el modelo de caja, para mostrar esto se presentarán dos ejemplos: el primero cuando la norma tributaria señala que será deducible el impuesto predial y el impuesto de industria y comercio efectivamente pagado; y el segundo, cuando indica que solo será deducible los aportes parafiscales siempre y cuando se hayan pagado antes de la presentación de la declaración de renta.

La información financiera atiende como su nombre lo indica, necesidades financieras pensando en la información que necesita un usuario como inversionista, proveedor o un acreedor para la toma de decisiones, mientras que las normas fiscales atiende requerimientos fiscales que están orientados en atender unas necesidades del recaudador de impuestos, que en Colombia es la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN.

1.4 Impuesto diferido en Colombia

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.

Hay que tener claro que aunque los estados financieros estén preparados bajo los parámetros de las normas de información financiera, se debe tener en cuenta las normas fiscales, puesto que éstas imponen obligaciones y derechos a las entidades, las cuales repercuten o deben ser reconocidos en los estados financieros, por lo cual, se concluye que el impuesto a las ganancias se reconoce de acuerdo con lo que señale la norma fiscal; sin embargo, adicionalmente se debe reconocer un impuesto diferido solicitado por la norma contable, es decir, se debe seguir la norma fiscal y ver cuáles son los requerimientos fiscales en el cálculo, reconocimiento y medición del impuesto a las ganancias para poderlo incorporar en los estados financieros.

A continuación se presentará un cuadro comparativo de la norma internacional en contraste con la norma colombiana, respecto al impuesto a las ganancias.

Tabla 1. *Comparación entre la norma internacional y la colombiana.*

NORMA INTERNACIONAL		NORMA COLOMBIANA	
ALCANCE DE LA NORMA			
La NIIF aplica en la contabilización del impuesto a las ganancias, el cual incluye todos los impuestos (nacionales o internacionales), que se relacionan con las ganancias sujetas a imposición		No desarrollan los términos y condiciones para las liquidaciones de impuestos.	
MÉTODOS DE CONTABILIZACIÓN DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS			
La NIIF utiliza el método del pasivo basado en el balance, el cual contempla las diferencias temporarias surgidas entre la base fiscal de un activo o pasivo y su valor contable en el estado de situación financiera		Utiliza el método del pasivo basado en el estado de resultados, el cual contempla las diferencias temporales o permanentes surgidas entre la ganancia fiscal y la contable que se originan en un periodo y revierten en otro u otros periodos, aunque no es una práctica común, debido a que prevalecen las normas tributarias sobre las contables.	
DIFERENCIAS TEMPORARIAS			
La definición de diferencia temporaria aplicable para los activos y pasivos exigibles del estado de situación financiera		Diferencia temporaria aplicable para los ingresos y gastos del estado del resultado	
DEFINICIONES			
La NIIF presenta de forma detallada los conceptos principales que son de aplicación para el tratamiento contable del impuesto a las ganancias		No se conceptualiza	
RECONOCIMIENTO DE PASIVOS Y ACTIVOS POR IMPUESTOS CORRIENTES			
La NIIF señala que el impuesto corriente es la cantidad a pagar (recuperar) por el impuesto a las ganancias relativo a la ganancia (pérdida fiscal) del periodo que debe ser reconocido como un pasivo en la medida en que no haya sido liquidado o, si la cantidad ya pagada (actual y anterior) excede el		No aborda de manera general en la descripción y dinámicas de las cuentas 1422, 2440 y 2705 del Catálogo General de Cuentas	

valor a pagar por esos periodos, el exceso se debe reconocer como un activo	
RECONOCIMIENTO DE PASIVOS Y ACTIVOS POR IMPUESTOS DIFERIDOS	
En la NIIF va asociado a las diferencias temporarias, Las diferencias temporarias, son diferencias entre el valor contable (valor en libros) de los activos y pasivos y, la base fiscal de los activos y pasivos	Se asocia a las diferencias temporales, la divergencia deriva del enfoque manejado en cada uno de los modelos, las diferencias temporales son diferencias entre la base fiscal y el resultado contable antes de impuestos.
MEDICIÓN IMPUESTOS CORRIENTES	
La NIIF establece que los pasivos (activos) corrientes de tipo fiscal, ya procedan del periodo presente o de periodos anteriores, deben ser medidos por las cantidades que se espere pagar (recuperar) de la autoridad fiscal, utilizando la normativa y tasas impositivas periodo sobre el que se informa. Que se hayan aprobado, o cuyo proceso de aprobación esté prácticamente terminado, al final de periodo sobre el que se informa.	Lo aborda de manera general en la descripción y dinámicas de las cuentas 1422, 2440 y 2705 del Catálogo General de Cuentas.
MEDICIÓN IMPUESTOS DIFERIDOS	
La NIIF indica que los activos y pasivos por impuestos diferidos deben medirse empleando las tasas fiscales que se espera sean de aplicación en el periodo en el que el activo se realice o el pasivo se cancele, basándose en las tasas (y leyes fiscales) que al final del periodo sobre el que se informa hayan sido aprobadas o prácticamente terminado el proceso de aprobación. Así mismo señala que la medición, tanto de los pasivos como de los activos	No existen desarrollos profundos sobre el tema.

por impuestos diferidos deben reflejar al final del periodo sobre el que se informa, las consecuencias fiscales que se generarían de la forma en que la entidad espera recuperar o liquidar el valor en libros de sus activos y pasivos.	
PRESENTACIÓN	
La NIIF exige a las entidades la compensación de activos y pasivos por impuestos diferidos de la misma entidad o sujeto fiscal si, y sólo si, se relacionan con impuestos sobre las ganancias correspondientes a la misma autoridad fiscal, siempre y cuando la entidad tenga reconocido legalmente el derecho de compensar los activos corrientes por impuestos, con los pasivos corrientes y además estipula que se deben presentar como partidas no corrientes	No lo contempla.
REVELACIONES	

La norma establece que se debe revelar por separado en los estados financieros, información relacionada con: · La naturaleza y efectos financieros de las consecuencias de los impuestos corrientes y diferidos. · Los principales componentes del gasto (ingreso) por el impuesto a las ganancias; · Información financiera de los impuestos corrientes y diferidos, relacionados con partidas que afectaron directamente el patrimonio; · Explicación de las diferencias significativas en los valores presentados en el estado del resultado integral y los valores presentados a las autoridades fiscales. · Cambios en las tasas impositivas actuales y anteriores; · Valor y análisis de los cambios de los activos y pasivos por impuestos diferidos y las correcciones valorativas durante el período para cada tipo de diferencia temporaria y de pérdidas fiscales y créditos no utilizados. · Fecha de caducidad de las diferencias temporarias y de las pérdidas y créditos fiscales no utilizados. · Explicación de la naturaleza de las consecuencias potenciales en el impuesto a las ganancias, que procedería del pago de dividendos a sus accionistas.	No lo contempla.
--	-------------------------

Fuente: Contaduría General de la Nación (2013) Anexo 3: Análisis comparado entre el Régimen de Contabilidad Pública y las NIIF, NIIF PYMES y NICSP (p. 97)

El consejo técnico de la contaduría pública, realiza un comparativo entre el método local y el método establecido por el estándar internacional así: (Consejo técnico de la contaduría pública, comité técnico ad-honorem del sector real acta N° 14, p. 3)

Modelo colombiano

Método del diferido, de Resultado o de Pérdidas y Ganancias.

- Las diferencias temporales se calculan a partir de ingresos y gastos que impliquen un menor o mayor pago de impuestos en el año o periodo gravable.
- El impuesto diferido se calcula con las tarifas vigentes en el año o periodo fiscal en que se genera la diferencia temporal.
- Este método no considera ajuste del impuesto diferido por cambios en las tarifas del impuesto.
- Para el cálculo del impuesto diferido, no se reconocen el efecto de diferencias acumuladas.
- El impuesto diferido se revierte teniendo en cuenta las tarifas vigentes en el momento de su constitución.
- No se genera impuesto diferido sobre las pérdidas fiscales.
- No se genera impuesto diferido sobre los excesos de renta presuntiva sobre la renta líquida ordinaria.

Estándar internacional

Método del pasivo o del Balance.

- Las diferencias temporarias se calculan a partir de activos y pasivos, es decir, a partir de rubros del estado de situación financiera.
- Si fiscalmente el uso o venta del activo permite una deducción en la renta, dicho activo tendrá una base fiscal imputable al resultado.

- Si la ganancia se obtiene del uso o venta del activo no se somete a imposición, la base del activo será igual a su valor en libros.
- Si la causa se origina en el pasivo produce una deducción fiscal, el pasivo tendrá base fiscal, en caso contrario, el pasivo no tendrá base fiscal.
- El impuesto diferido se calcula teniendo en cuenta las tarifas a las cuales se espera se revertirán tales diferencias.
- Cuando se presentan cambios de tarifas del impuesto, se ajusta el impuesto diferido.
- Se genera impuesto diferido por las pérdidas fiscales y por los excesos de renta presuntiva sobre la ordinaria.

2. Principales Conceptos

2.1 Objetivo de la norma

NIC 12 y Sección 29 NIFF para Pymes - impuesto a las ganancias

“El objetivo de esta norma es prescribir el tratamiento contable del impuesto a las ganancias. El principal problema al contabilizar el impuesto a las ganancias, es cómo tratar las consecuencias actuales y futuras de:

- (a) la recuperación (liquidación) en el futuro del importe en libros de los activos (pasivos) que se han reconocido en el estado de situación financiera de la entidad; y
- (b) las transacciones y otros sucesos del periodo corriente que han sido objeto de reconocimiento en los estados financieros”. (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad – IASB, 2010, p. A664)

Lo indicado por la norma, es que todos los activos y pasivos reconocidos en el estado de situación financiera de una entidad, se deben evaluar para mirar si van a tener unas consecuencias fiscales al momento de realizarlos si se trata de activos, o al momento de

cancelarlos si se trata de pasivos, esas consecuencias fiscales que se pueden presentar en un futuro cuando realice o liquide la partida, la cual se debe reconocer en el periodo actual.

El enfoque de la norma es que el impuesto a las ganancias debe quedar reconocido en el mismo periodo donde están reconocidas las ganancias que origina ese impuesto; por tanto, si se analiza las normas fiscales éstas dan ciertos lineamientos en cuanto al tratamiento de los ingresos y las deducciones, por ejemplo, señala cuales ingresos son gravados en el periodo o qué deducciones se pueden tomar, un claro caso de esto se puede observar en las depreciaciones pues la norma tributaria indica como tomarse esa deducción por depreciación en unos periodos que ya la norma estableció. Mientras desde el punto de vista financiero las depreciaciones en el estado de resultados dependerán de una vida útil, de un valor residual, etc. Entonces se presenta una diferencia en la forma como se reconoce el impuesto en los estados financieros y como se reconoce en las declaraciones tributarias, esta diferencia se puede contrarrestar con el reconocimiento del impuesto diferido.

Ésa es la idea básica del impuesto diferido, que quede causado en el mismo periodo donde se causa el ingreso en el estado financiero; por otro lado, si se tiene que pagar el impuesto en otro periodo entonces se causa el impuesto hoy y se convierte en un pasivo por impuesto diferido, si el impuesto se paga hoy lo que eso significa que más adelante se paga menos impuesto. Entonces ese mayor impuesto que pago hoy se convierte en un activo por impuesto diferido, se debe tener en cuenta que:

- Lo fundamental es reconocer las consecuencias fiscales actuales y futuras de vender un activo o de cancelar un pasivo, esas consecuencias fiscales generan un impuesto diferido
- Cuales transacciones reconocidas durante el periodo, imponen a la entidad una obligación o le generan a la entidad un derecho.
- Que hechos económicos que hayan sucedido en el periodo, generan para la entidad un derecho o una obligación sobre una partida de impuestos, y obligación se va a pagar en un futuro o ese derecho se va a reclamar en un futuro.

Un ejemplo de la generación de un derecho para la entidad es, en un periodo en el cual se presenten pérdidas fiscales; de acuerdo con la legislación fiscal colombiana, las pérdidas fiscales se pueden compensar en periodos futuros. Por consiguiente, si una entidad tiene pérdidas fiscales en un periodo y las va a compensar en periodos futuros, logrando disminuir sus impuestos a cargo, la pérdida fiscal en el periodo en que se presentó, genera a la entidad un derecho para disminuirle al estado un impuesto futuro.

Ejemplo de un derecho para la entidad por pérdidas fiscales:

Una empresa en el año 1 obtuvo una pérdida de \$50.000

Tabla 2. Reconocimiento de perdida año 1

	Año 1
Ingresos	200.000
Gastos	250.000
utilidad o Perdida	-50.000

Fuente: Elaborado por el autor

Como la pérdida se puede compensar con utilidades en periodos siguientes, se reconoce como un activo por impuesto diferido, lo que constituye el activo por impuesto diferido, es el valor resultante de aplicar la tarifa del impuesto al valor de la pérdida fiscal del año 1.

Activo por impuesto diferido= Perdida \$50.000 x Tasa de tributación 25% = \$12.500

Tabla 3. Contabilización impuesto diferido.

	Debito	Crédito
Activo por impuesto diferido	12.500	
Ingreso por impuesto a la ganancia		12.500

Fuente: Elaborado por el autor

Tabla 4. Reconocimiento impuesto diferido Estado de Resultados.

	Año 1
Ingresos	200.000
Gastos	250.000
utilidad o Perdida	-50.000
Ingreso o gastos por Impuesto a la ganancia	12.500
Utilidad o Pérdida neta del periodo	-37.500

Fuente: Elaborado por el autor

En el año 2 la empresa obtuvo utilidad de \$300.000

Tabla 5. Año 2 Estado de Resultados.

	Año 1	Año 2
Ingresos	200.000	400.000
Gastos	250.000	100.000
utilidad o Perdida	-50.000	300.000
Ingreso o gastos por Impuesto a la ganancia	12.500	-75.000
Utilidad o Pérdida neta del periodo	-37.500	225.000

Fuente: Elaborado por el autor

En el año 2 obtiene un pasivo por el impuesto de renta de \$75.000, pero como va a compensar la pérdida del año 1 el activo por impuesto diferido en el año 2 se acredita.

Tabla 6. Cancelación activo diferido año 1

	Debito	Crédito
Impuesto corriente	75.000	
Activo por impuesto diferido		12.500
Impuesto por pagar		62.500

Fuente: Elaborado por el autor

La declaración de renta del año 2 es la siguiente:

Tabla7. *Compensación de pérdida en la Renta Fiscal.*

Ingresos	400.000
Deducciones	100.000
Renta Ordinaria	300.000
Compensación Perdida	-50.000
Renta Gravada	250.000
25% Imp. De Renta	62.500

Fuente: Elaborado por el autor

Otro de los objetivos de la NIC 12 “Esta Norma exige que las entidades contabilicen las consecuencias fiscales de las transacciones y otros sucesos de la misma manera que contabilizan esas mismas transacciones o sucesos económicos” (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad – IASB, 2010, p. A664)

A su vez el párrafo 29.2 de la NIIF para PYMES Señala: “Se requiere que una entidad reconozca las consecuencias fiscales actuales y futuras de transacciones y otros sucesos que se hayan reconocido en los estados financieros. Estos importes fiscales reconocidos comprenden el impuesto corriente y el impuesto diferido” (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad – IASB NIIF para las PYMES, 2009, p. 5)

La norma exige las contabilizaciones de estas consecuencias fiscales, puesto que una transacción que pueda tener efectos en el estado de resultados y sí, a su vez está transacción tiene efecto fiscal también se cargará al estado de resultados, o una transacción puede tener efecto en el patrimonio en cuyo caso el impuesto diferido también se contabilizará al patrimonio en lugar de llevarse al estado de resultados, en sí el requerimiento de esta norma es contabilizar, reconocer y medir el impuesto diferido generado posiblemente de los diferentes hechos económicos.

2.2 Alcance de la norma

De acuerdo con el párrafo 2 de la NIC 12, “Para los propósitos de esta Norma, el término impuesto a las ganancias incluye todos los impuestos, ya sean nacionales o extranjeros que se relacionan con las ganancias sujetas a imposición. El impuesto a las ganancias incluye también otros tributos, tales como las retenciones sobre dividendos, que se pagan por parte de una entidad subsidiaria, asociada o negocio conjunto, cuando proceden a distribuir ganancias a la entidad que informa.” (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad – IASB, 2010, p. A665)

A su turno el párrafo 29.1 de las NIIF para PYMES señala:

“Para el propósito de esta NIIF, el término impuesto a las ganancias incluye todos los impuestos nacionales y extranjeros que estén basados en ganancias fiscales. El impuesto a las ganancias incluye impuestos, tales como las retenciones sobre dividendos, que se pagan por una subsidiaria, asociada o negocio conjunto, en las distribuciones a la entidad que informa.” (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad – IASB NIIF para las PYMES, 2009, p. 4)

Se debe tener claro cuáles son los impuestos que cumplen con la definición de impuesto a las ganancias, para esto, se debe precisar el concepto de impuesto a las ganancias, por lo cual se puede definir como:

Impuesto a las Ganancias: Es un impuesto que se calcula con base en los ingresos de la entidad restándole los gastos de la misma en un periodo, es decir que cualquier impuesto que se calcule sobre una base como esta (ingresos menos gastos) se llamara un impuesto a las ganancias. (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad – IASB, 2010, p. A665 y IASB NIIF para las PYMES, 2009, p. 186)

Teniendo claro este concepto podemos saber cuáles de los impuestos a los que están sometidas las empresas en Colombia, cumplen con esta definición, por ejemplo los siguientes no cumplirían con la norma para ser impuesto a las ganancias:

- El impuesto de Industria y comercio es un gravamen territorial, no cumpliría la definición de impuestos a las ganancias, ya que éste se calcula sobre el ingreso bruto sin descontar ningún tipo de gasto, por lo cual no se reconocerá impuesto de industria y comercio diferido.
- El impuesto a las ventas – IVA, tampoco sería un impuesto a las ganancias ya que grava el valor bruto de la venta, por esta razón no cumple con lo dispuesto en la norma por lo que no se reconocerá un impuesto al valor agregado -IVA diferido.
- Otros impuestos como el impuesto al consumo, impuesto a la riqueza, impuesto predial, valorización, contribuciones de seguridad social, etc., estarían fuera del alcance de la norma.

Quedaría claro que el impuesto que cumple con la condición de impuesto a las ganancias y por el que, se reconocerá un impuesto diferido, es el impuesto a la renta y su complementario de ganancias ocasionales.

Según la norma NIC 12 como la Sección 29, el impuesto a las ganancias incluye otros tributos como son las retenciones de impuestos que una subsidiaria, asociada o negocio conjunto, sea nacional o extranjero, deba descontar o pagar en relación con repartos de ganancias a la entidad que informa. En conclusión, son los impuestos retenidos sobre ingresos o rentas obtenidas, estas retenciones en la fuente que se descuentan sobre los ingresos obtenidos al ser un impuesto a las ganancias, se deberían contabilizar en los estados financieros como un gasto por impuesto a las ganancias y no como un activo, es decir no como retención a favor. (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad – IASB, 2010, p. A665 y IASB NIIF para las PYMES, 2009, p. 186).

Es necesario conocer algunas definiciones para entender el tema del impuesto diferido. (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad – IASB, 2010, p. A665 – A667 y IASB NIIF para las PYMES, 2009, p. 221 a 242)

Ganancia o pérdida contable: Es aquella que se refleja en el estado de resultados antes de disminuirle el impuesto a las ganancias (o como se conoce, gasto por impuesto)

Gasto por el impuesto a las ganancias: Éste se encuentra en el estado de resultados y es el resultado de aplicarle la tasa de tributación a la ganancia o pérdida contable.

Ganancia o pérdida fiscal: Ganancia o pérdida del periodo, calculada con base en la normatividad fiscal aplicable, sobre la cual se calcula el impuesto a pagar (recuperar).

Impuesto Corriente: Esta definición está asociado a la determinación del resultado tributario, es decir es el resultado contable tomando los ingresos y deducciones ajustado por las normas fiscales, aplicándole el importe de la tasa del impuesto a la renta vigente lo cual nos da como resultado la renta neta, ya sea por pagar o saldo a favor.

Base Fiscal: Es el valor o costo del activo o pasivo en libros, calculado con las normas fiscales, es decir, tal como lo indica el estatuto tributario u otra norma fiscal que afecte o tenga relación con la tributación, así se establecerá el valor fiscal de un activo o pasivo.

Pasivo por Impuesto diferido: Es el impuesto a las ganancias que se pagará en periodos futuros, relacionados con diferencias temporarias imponibles, cuando la entidad tiene pasivos por impuestos diferidos lo que está reflejando es que, no todas las utilidades que se generaron en el estado de resultados están pagando impuesto, pero si tendrá que pagarlo después.

Activo por Impuesto diferido: Es un impuesto a las ganancias que se recuperará en periodos futuros, es decir se está pagando hoy un impuesto que en un futuro se va a recuperar, o se está pagando un mayor impuesto y en un futuro pagará menos impuestos.

Los activos por impuestos diferidos provienen de:

- Diferencias temporarias deducibles.

Ejemplo:

Tabla 8. *Ejemplo por diferencia temporaria deducible*

ACTIVO		Diferencia Temporaria	Tasa de Tributación	Impuesto Diferido
Base contable	Base fiscal			
\$ 180.000	\$ 200.000	\$ 20.000	25%	\$ 5.000

Fuente: Elaborado por el autor

- Compensación de pérdidas fiscales.

Se da cuando en el periodo se obtiene una perdida fiscal y estas se compensan con utilidades de periodos futuros.

- Compensación de créditos fiscales de ejercicios anteriores.

Se da cuando se tiene saldos a favor, anticipos, retenciones estos se reconocen como un activo para disminuir el impuesto de los periodos siguientes.

La existencia de un activo en el estado de situación financiera, presume que con su uso o venta la empresa adquirirá beneficios económicos futuros; si fiscalmente el uso o venta de este activo permitirá una deducción en renta, este activo tendrá una diferencia temporaria, sin embargo si el activo no representa una deducción fiscal, es decir la base contable es igual a la base fiscal, no habrá diferencia temporaria sobre ese activo, de la misma forma pasa con los pasivos los cuales la existencia de los mismos, supone a la empresa que en el futuro debe transferir recursos o proveer servicios. Si este pasivo produce una deducción fiscal estará sometido a una diferencia temporaria, si al contrario si la base fiscal del pasivo es igual a la base contable no habrá lugar a una diferencia temporaria.

2.3 Diferencias Temporarias:

Las normas internacionales de contabilidad, exigen el uso del método del pasivo basado en el balance para la determinación del valor de los impuestos diferidos, este método se realiza comparando la base contable de los activos y pasivos contra la base fiscal de los mismos activos y pasivos para determinar las diferencias entre unas y otras, estas diferencias son las diferencias temporarias, según la NIC 12 en el párrafo 5 define las diferencias temporarias como “aquellas que existen entre el importe en libros de un activo o pasivo en el estado de situación financiera y su base fiscal.” (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad – IASB, 2010, p. A666)

Del mismo modo el párrafo 29.9 de las NIIF para PYMES menciona que “Este impuesto surge de la diferencia entre los importes reconocidos por los activos y pasivos de la entidad en el estado de situación financiera y su reconocimiento por parte de las autoridades fiscales” (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad – IASB NIIF para las PYMES, 2009, p. 17)

Como se puede observar en las anteriores definiciones, se hace imprescindible la necesidad de determinar las diferencias a partir de la comparación de la base contable, con la base fiscal de los activos y pasivos.

2.4 Diferencias temporarias imponibles

Siguiendo con la definición que ofrece la NIC 12 en el párrafo 5 las diferencias temporarias imponibles “son aquellas diferencias temporarias que dan lugar a cantidades imponibles al determinar la ganancia (pérdida) fiscal correspondiente a periodos futuros, cuando el importe en libros del activo sea recuperado o el del pasivo sea liquidado” (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad – IASB, 2010, p. A666), las NIIF para PYMES no brinda una definición de este concepto, pero en los numerales 29.14 a 29.17 referencia las diferentes posibilidades que originan la diferencia temporaria.

Se concluye, que se presentan cuando la base fiscal de los activos es menor a su importe en libros, esto significa que en un futuro debo pagar un impuesto el cual no se está en la obligación

de pagarlo hoy pero si más adelante, esta diferencia genera un impuesto diferido por pagar el cual se revertirá en la medida que la diferencia disminuya, hasta llegar a cero.

Algunas de las diferencias temporarias imponibles son:

- La depreciación calculada contablemente no sea la aceptada en su totalidad fiscalmente.
- El valor residual de los activos presentará un mayor valor contable que fiscal del activo, cuando la entidad le determine un valor residual.
- Contabilización de activos al valor razonable, la revaluación del activo tributariamente no es aceptada.

2.5 Diferencias temporarias deducibles

De igual forma la definición que ofrece la NIC 12 en el párrafo 5, las diferencias temporarias deducibles “son aquellas diferencias temporarias que dan lugar a cantidades que son deducibles al determinar la ganancia (pérdida) fiscal correspondiente a periodos futuros, cuando el importe en libros del activo sea recuperado o el del pasivo sea liquidado” (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad – IASB, 2010, p. A666), al igual que sucede con las diferencias temporarias imponibles las NIIF para PYMES no brinda una definición de este concepto, pero en los numerales 29.14 a 29.17 referencia las diferentes posibilidades que originan la diferencia deducible.

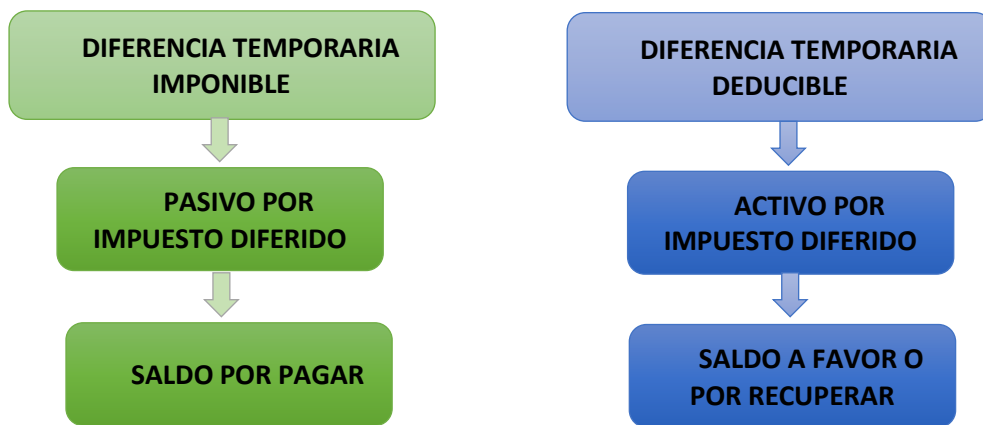
De esta definición se puede concluir, que hay una diferencia temporaria deducible, cuando se tiene la expectativa de que se va a generar una deducción cuando se recupere el importe en libros del activo o se liquide el pasivo.

Algunas de las diferencias deducibles imponibles son:

- El deterioro de activos, (provisión de activos según decreto 2649/93) este deterioro fiscalmente no es aceptado, debido a que causa que el valor en libros del activo sea menor al fiscal.

- El deterioro de cuentas por cobrar, (provisión de cartera según decreto 2649/93).
- Los ingresos diferidos.
- Provisiones, (para gastos incurridos no facturados o futuros gastos, a la luz del decreto 2649/93) solo serán deducibles con la factura legal.

Al leer las dos definiciones anteriores se observa que tienen similitud, lo que podría hacer un poco confuso a la hora de saber si la diferencia temporaria aplicada a los activos y pasivos es imponible o deducible, por lo cual, con el siguiente análisis se sabrá el tipo de diferencia temporaria a la que corresponde.



2.6 Situación contable y fiscal de los Activos

- Si base contable es igual a base fiscal: No hay diferencia temporaria ni reconocimiento de impuesto diferido.

Se presentaría, cuando una empresa compra un vehículo el cual depreciará contablemente por el método de línea recta a 5 años que es la vida útil técnica y no tiene valor de salvamento. Fiscalmente el activo se deprecia a 5 años que es su vida útil legal.

- Si base contable es mayor a base fiscal: Hay diferencia temporaria imponible con reconocimiento de impuesto diferido de renta por pagar.

Se presentaría, cuando una empresa tiene un activo depreciable, el valor del costo de este es de \$10.000, este activo se deprecia para fines contables por unidades, de la producción con un estimado técnico de 50.000 unidades, para fines fiscales se deprecia por línea recta a 10 años, en el año 1 produjo 1200 unidades. La depreciación contable por unidades producidas es de \$240, mientras que la depreciación fiscalmente aceptada es de \$1.000, por tanto la base contable del activo será de \$9.760 y la base fiscal de \$9.000.

- Si base contable menor a la base fiscal: Hay diferencia temporaria deducible con reconocimiento del impuesto diferido débito.

Se presentaría, cuando una empresa tiene un inventario de mercancías, cuyo costo es de \$10.000 y tiene un deterioro del 10%, la base contable del activo sería de \$9.000, mientras que la base fiscal sería de \$10.000, ya que el deterioro no es deducible fiscalmente.

2.7 Situación contable y fiscal de los Pasivos

- Si base contable es igual a base fiscal: No hay diferencia temporaria ni reconocimiento de impuesto diferido.

Se presentaría, cuando una empresa adquiere útiles de oficina y papelería por \$10.000, con pago a 30 días, al recibir la mercancía la empresa reconoce un gasto y su contrapartida un pasivo para con el proveedor de \$10.000, la base contable del pasivo es de \$10.000, y la base fiscal también es de \$10.000.

- Si base contable es mayor a base fiscal: Hay diferencia temporaria deducible con reconocimiento de impuesto diferido débito.

Se presentaría, si una empresa tiene pactado con los empleados el pago de una prima cada vez que el empleado cumple 4 años al servicio de la empresa, la empresa constituye una provisión para esta prima de \$3.000 anual, el gasto por la provisión de esta prima, no es deducible en el

año de constitución de la provisión, sino en el futuro cuando se pague, la base contable de pasivo es de \$3.000 y la base fiscal es \$0.

- Si base contable menor a la base fiscal: Hay diferencia temporaria gravable con reconocimiento del impuesto diferido por pagar.

Se presentaría, si una empresa recibe una factura de servicios públicos del mes de diciembre del 2016, en enero de 2017 por \$5.000, y la empresa no realizó una provisión del valor de la obligación, aunque contablemente no se reconoció el pasivo de la obligación, esto no significa que el gasto no sea deducible en el 2016, por lo que contablemente la base contable del pasivo será de \$0 y la fiscal de \$5.000.

2.8. Medición y revelación de los activos y pasivos por impuestos diferidos

Los activos y pasivos por impuestos diferidos se miden al costo, no se ajustan a valor presente es decir, por el valor que se haya establecido o registrado inicialmente por ese valor quedan medidos, se estaría cometiendo un error si se pensara en algo como que la diferencia temporaria se va a revertir en dos años, entonces se traerá a valor presente, los activos y pasivos por impuestos diferidos nunca se ajustan siempre se reconocen por su valor nominal o por su costo.

La NIC 12 y la sección 29, indican que en la medición de impuestos diferidos se deben valorar a la tasa de tributación que vaya a estar vigente a la fecha en que se revierta esa diferencia, por ejemplo, si actualmente hay una diferencia temporaria de cincuenta millones de pesos y la tarifa de tributación actual es del 33%, pero para poder medir este activo o pasivo por impuesto diferido no se puede tomar la tasa de tributación actual es decir 33%, si no la tasa de tributación que va a estar vigente cuando revierta ese activo diferido, aunque con la legislación colombiana que cambia a cada momento es un poco difícil conseguir este proceso, por eso es mejor esperar a que el gobierno defina por ley la tarifa para hacer el respectivo ajuste. (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad – IASB, 2010, p. A680 y IASB NIIF para las PYMES, 2009, p. 187)

La NIC 12 requiere revelar por separado en los estados financieros los componentes de ingreso o del gasto por impuesto a las ganancias, la sección 29, solicita revelar el detalle de cómo la empresa llegó a calcular ese impuesto a las ganancias, también el efecto financiero de las consecuencias de los impuestos corrientes y diferidos. (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad – IASB, 2010, p. A693 y IASB NIIF para las PYMES, 2009, p. 192).

3. Cálculo Del Impuesto Diferido

A pesar de que hace poco se aprobó la reforma tributaria, esta no trajo cambios en la contabilización y cálculo del impuesto diferido para pymes, es decir que sigue vigente el procedimiento para el cálculo. (Decreto 2420 de 2015, anexo 2, marco técnico normativo para los preparadores de información financiera que conforman el grupo 2, párrafo 29.3, p.148)

- a) **Reconocer el impuesto corriente:** Como se observó anteriormente el impuesto corriente, es el valor resultante de aplicar la tasa del impuesto a las ganancias o pérdidas del periodo.
- b) **Identificará qué activos y pasivos se esperaría que afectaran a las ganancias fiscales si se recuperasen o liquidasen por su importe en libros presente:** existen activos y pasivos que no tienen impacto fiscal en libros, esto sucede por diferentes motivos, como por ejemplo, el valor en libros es igual al fiscal, el ingreso no es gravado o su realización no compone una deducción.
- c) **Determinará la base fiscal, al final del periodo sobre el que se informa, de lo siguiente:**
 - (i) Los activos y pasivos del apartado (b). La base fiscal de los activos y pasivos se determinará en función de las consecuencias de la venta de los activos o la liquidación de los pasivos por su importe en libros presente.

(ii) Otras partidas que tengan una base fiscal, aunque no estén reconocidas como activos o pasivos; como por ejemplo, partidas reconocidas como ingreso o gasto que pasarán a ser imponibles o deducibles fiscalmente en periodos futuros: está es la base primordial del reconocimiento del impuesto diferido, porque en este proceso es donde la empresa genera la información basada en las normas de información financiera y la otra basada en la información fiscal.

- d) **Calculará cualquier diferencia temporaria, pérdida fiscal no utilizada y crédito fiscal no utilizado:** Como se observó anteriormente la base para el cálculo del impuesto diferido, son las diferencias temporarias, las cuales son las diferencias entre el valor contable y el fiscal de los activos y pasivos.
- e) **Reconocerá los activos por impuestos diferidos y los pasivos por impuestos diferidos, que surjan de diferencias temporarias, pérdidas fiscales no utilizadas y créditos fiscales no utilizados:** Reconocer el resultado de los activos y pasivos por impuesto diferido, resultante de las diferencias temporarias imponibles y deducibles, al igual que las pérdidas fiscales y créditos fiscales.
- f) **Medirá los activos y pasivos por impuestos diferidos a un importe, que incluya el efecto de los posibles resultados de una revisión por parte de las autoridades fiscales, usando las tasas impositivas, que se hayan aprobado, o cuyo proceso de aprobación esté prácticamente terminado, al final del periodo sobre el que se informa, que se espera que sean aplicables cuando se realice el activo por impuestos diferidos o se liquide el pasivo por impuestos diferidos:** Si la empresa tiene la duda en que la administración tributaria (DIAN) revise su declaración de impuesto de renta y genere una corrección por un mayor valor a pagar, entonces la empresa debe ajustar esas partidas, ya sea como activo o pasivo por impuesto diferido, para mostrar en los estados financieros dicha duda, es decir esto pasa cuando por ejemplo, la empresa interpreta mal alguna norma y liquida su impuesto de renta en esta interpretación errónea.

- g) **Reconocerá una corrección valorativa para los activos por impuestos diferidos, de modo que el importe neto iguale al importe máximo que es probable que se realice sobre la base de las ganancias fiscales actuales o futuras:** Esto se presenta cuando la perspectiva de generar utilidades futuras, con las que se pretendan compensar los activos por impuesto diferido, es tan mínima que no alcanza a cruzar los saldos de los impuestos diferidos presentes.
- h) **Distribuirá los impuestos corriente y diferido entre los componentes relacionados de resultados, otro resultado integral y patrimonio:** El resultado del impuesto corriente y de los activos y pasivos por impuesto diferido, se deben reconocer en sus contrapartidas correspondientes.
- i) **Presentará y revelará la información requerida:** Se deberá revelar por separado todos los componentes que se hagan del gasto e ingreso por el impuesto a las ganancias.

4. Impacto Del Reconocimiento Del Impuesto Diferido En Los Estados Financieros

A continuación se presentará un ejercicio muy básico con el que se pretende demostrar, el cambio de la información financiera al aplicar los impuestos diferidos.

Supuestos para el ejercicio:

- En la Provisión de cartera para efectos fiscales se reconoce un método distinto al utilizado contablemente.
- En la provisión de inventarios es deducible en el año de utilización y no en el de constitución.
- En la depreciación el activo contablemente se deprecia a 10 años por línea recta, fiscalmente esta depreciada a 5 años.

Tabla 9. *Diferencias temporarias en el Estado financiero*

	BASE CONTABLE	BASE FISCAL	DIFERENCIA TEMPORARIA	IMPUESTO DIFERIDO 33%
Activos				
Activos corrientes				
Efectivo y Equivalentes al Efectivo	1.300.000	1.300.000		
Deudores comerciales y otras cuentas por cobrar corrientes	6.000.000	6.000.000		
Deterioro de cartera (Provisión)	-2.100.000	-1.300.000	-800.000	264.000
Inventarios	8.000.000	8.000.000		
Deterioro inventarios (Provisión)	-1.500.000	0	-1.500.000	495.000
Activos corrientes totales	11.700.000	14.000.000		
Activos no corrientes				
Propiedades, Planta y Equipo	8.000.000	8.000.000		
Depreciación acumulada	-1.600.000	-3.200.000	1.600.000	-528.000
Otros activos	2.000.000	2.000.000		
Activos no corrientes totales	8.400.000	6.800.000		
Total de activos	20.100.000	20.800.000	-700.000	231.000
Patrimonio y pasivos				
Pasivos				
Pasivos corrientes				
Otros pasivos financieros corrientes	6.000.000	6.000.000		
Proveedores	3.276.000	3.276.000		
Impuesto de renta corriente	1.419.000	1.419.000		
Pasivos por impuestos diferidos				
Total pasivos	10.695.000	10.695.000		
Patrimonio				
Capital emitido	5.024.000	5.024.000		
Ganancias (pérdidas) acumuladas	800.000	800.000		
Reservas	500.000	500.000		

Utilidad del Ejercicio	3.081.000	3.081.000		
Patrimonio total	9.405.000	9.405.000		
Total de patrimonio y pasivos	20.100.000	20.100.000		

Diferencias	0	-700.000		
-------------	---	-----------------	--	--

Fuente: Elaborado por el autor

Se realiza el reconocimiento de la diferencia temporaria con base en los activos y pasivos de la base contable y fiscal, se le aplica a las diferencias temporarias la tarifa de impuesto de renta que para este caso se supone es el 33%.

Es estado de resultados está arrojando una utilidad de \$3.081.000

Tabla 10. *Estado de resultados*

Ingresos de actividades ordinarias	9.400.000
Costo de ventas	3.000.000
Ganancia bruta	6.400.000
Gasto de administración	900.000
Gasto de ventas	1.200.000
Total gastos operacionales	2.100.000
utilidad (perdida) operacional	4.300.000
ingresos no operacionales	500.000
egresos no operacionales	300.000
utilidad (perdida) antes de impuestos	4.500.000
impuesto de renta y complementarios	1.419.000
utilidad (perdida) del ejercicio	3.081.000

Fuente: Elaborado por el autor

Registro inicial causación impuesto de renta

Tabla 11. *Contabilización inicial del Impuesto corriente.*

	DEBITO	CREDITO
GASTO IMPUESTO CORRIENTE	1.419.000	
IMPUESTO CORRIENTE		1.419.000

Fuente: Elaborado por el autor

La contabilización del activo diferido quedaría de la siguiente manera:

Tabla 12. *Contabilización activo y pasivo diferido.*

	DEBITO	CREDITO
ACTIVO IMPUESTO DIFERIDO	759.000	
PASIVO IMPUESTO DIFERIDO		528.000
GASTO IMPUESTO CORRIENTE		231.000
SUMAS IGUALES	759.000	759.000

Fuente: Elaborado por el autor

Por consiguiente el estado de situación financiera y el estado de resultado quedarían de la siguiente manera

Tabla13. *Estado de Situación Financiera con impuesto diferido.*

ESTADO DE SITUACION FINANCIERA	
Activos	
Activos corrientes	
Efectivo y Equivalentes al Efectivo	1.300.000
Deudores comerciales y otras cuentas por cobrar corrientes	6.000.000
Deterioro de cartera (Provisión)	-2.100.000
Inventarios	8.000.000

Deterioro de inventarios (Provisión)	-1.500.000
Activos corrientes totales	11.700.000
Activos no corrientes	
Propiedades, Planta y Equipo	8.000.000
Depreciación acumulada	-1.600.000
Otros activos	2.000.000
Activos por Impuestos Diferidos	759.000
Activos no corrientes totales	9.159.000
Total de activos	20.859.000
Patrimonio y pasivos	
Pasivos	
Pasivos corrientes	
Otros pasivos financieros corrientes	6.000.000
Proveedores	3.276.000
Impuesto de renta corriente	1.419.000
Pasivos por impuestos diferidos	528.000
Total pasivos	11.223.000
Patrimonio	
Capital emitido	5.024.000
Ganancias (pérdidas) acumuladas	800.000
Reservas	500.000
Utilidad del Ejercicio	3.312.000
Patrimonio total	9.636.000
Total de patrimonio y pasivos	20.859.000

Fuente: Elaborado por el autor

Como se puede observar el reconocimiento de los activos diferidos en los estados financieros, aumentó el valor del activo y pasivo de la entidad.

Tabla 14. *Estado de resultados con impuesto diferido.*

ESTADO DE RESULTADOS			
Ingresos de actividades ordinarias	9.400.000		9.400.000
Costo de ventas	3.000.000		3.000.000
Ganancia bruta	6.400.000		6.400.000
Gasto de administración	900.000		900.000
Gasto de ventas	1.200.000		1.200.000
Total gastos operacionales	2.100.000		2.100.000
utilidad (pérdida) operacional	4.300.000		4.300.000
ingresos no operacionales	500.000		500.000
egresos no operacionales	300.000		300.000
utilidad (perdida) antes de impuestos	4.500.000		4.500.000
impuesto de renta y complementarios	1.419.000	-231.000	1.188.000
utilidad (pérdida) del ejercicio	3.081.000		3.312.000

Fuente: Elaborado por el autor

En el caso del estado de resultados, el reconocimiento de los impuestos diferidos redujo el impuesto a cargo de renta y consecutivamente aumento la utilidad el ejercicio.

Con este ejemplo se puede evidenciar que el reconocimiento del impuesto diferido si tiene efecto en los estados financieros de una empresa. Es importante el 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, puesto que estaría excluyendo los impactos fiscales que se derivan de las transacciones de la entidad, no

estaría cumpliendo con el objetivo de las NIIF la cual solicitan que la información de los estados financieros sea fidedigna, comparable y transparente, para satisfacer a los inversores y a todo aquel que requiera dicha información para la toma de decisiones.

Además según, el numeral 3.3 de la NIIF para Pymes menciona que la entidad debe tener en cuenta todos los requerimientos normativos sin excepción, como el impuesto diferido está expreso en la sección 29 de la NIIF para pymes, está en la obligación de hacer su reconocimiento en los estados financieros, “Una entidad cuyos estados financieros cumplan la NIIF para las PYMES efectuará en las notas una declaración, explícita y sin reservas de dicho cumplimiento. Los estados financieros no deberán señalar que cumplen la NIIF para las PYMES amenos que cumplan con todos los requerimientos de esta Norma.”(Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad – IASB NIIF para las PYMES, 2015, p. 24)

Conclusiones

El concepto de impuesto diferido, es un término que ya estaba implementado en las normas de contabilidad colombiana, sin embargo su marco normativo era limitado e incompleto comparada con los requerimientos de la sección 29 del estándar internacional para PYMES, este será un gran impacto para las empresas PYMES que no reconocían el impuesto diferido en los estados financieros.

Si las PYMES siguieran orientando su información financiera hacia las normas fiscales, tendrán un impacto negativo en la estructura de sus estados financieros, dado que no estarán cumpliendo con el marco conceptual de los estándares internacionales respecto de las características de la información “representación fiel” ya que sus cifras no representarían fielmente los hechos económicos y o sucesos.

Se establece que aunque la contabilidad se lleve bajo los estándares internacionales y sus nuevos marcos técnicos normativos, las normas tributarias tienen total autonomía e independencia, enfocadas a propósitos diferentes, la norma contable a suministrar información financiera y económica, y la fiscal a determinar cargas tributarias, la implementación del impuesto diferido en los estados financieros de la empresa PYME, permitirá que el impuesto corriente sea reconocido sobre los fundamentos contables y no sobre los fiscales, esto incrementara las diferencias entre el patrimonio contable y el patrimonio fiscal.

El no reconocer el impuesto diferido en los estados financieros ya sea débito o crédito, afectaría la autenticidad de la información contable, por lo cual la entidad no podría dar una realidad de su situación financiera además de problemas de índole legal pues estaría presentando estados financieros con cifras incorrectas, lo que acarrearía sanciones como la manifestada en el concepto 115-015014 emitida por la superintendencia de sociedades.

Es indispensable realizar el procedimiento emitido por la NIC 12 y sección 29 para el reconocimiento y cálculo de las diferencias temporarias de las cuales se calcula el impuesto

diferido, ya que de no reconocer el impuesto diferido se estaría incurriendo en una medición errónea de la realidad económica de los activos y pasivos de la entidad.

Es claro que el reconocimiento del impuesto diferido en los estados financieros de una empresa Pyme, genera un gran impacto, el cual se ve reflejado en la utilidad de la empresa, ya que al aplicar este impuesto diferido, ya sea este activo o pasivo, interviene directamente en el resultado del ejercicio (utilidad neta), un impuesto diferido débito 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.

Bibliografía

Alcaldía Mayor de Bogotá (1993). Régimen Legal de Bogotá D.C. Decreto 2649 de 1993
Nivel Nacional. Recuperado de
<http://www.alcaldiabogota.gov.co/sisjur/normas/Norma1.jsp?i=36833>

Alcaldía Mayor de Bogotá (1993). Régimen Legal de Bogotá D.C. Decreto 2649 de 1993
Nivel Nacional. Recuperado de
<http://www.alcaldiabogota.gov.co/sisjur/normas/Norma1.jsp?i=9863>

Cancillería de Colombia. (2015) .Decreto 2420 de 2015. Diario Oficial No. 49.726 de 14 de
diciembre de 2015. Recuperado de
https://www.cancilleria.gov.co/sites/default/files/Normograma/docs/decreto_2420_2015.htm

Congreso Nacional de Colombia. (2009). Ley 1314 de 2009. Diario Oficial 47.409 de julio 13
de 2009. Recuperado de <http://www.alcaldiabogota.gov.co/sisjur/normas/Norma1.jsp?i=36833>

Consejo Técnico de la Contaduría Pública (2004). Análisis de la adopción en Colombia de los
estándares de contabilidad, auditoría y contaduría – 2004. Recuperado de
http://legal.legis.com.co/document?obra=rcontador&document=rcontador_7680752a7d92404ce0430a010151404c

Contaduría General de la Nación. (2009) Análisis comparado entre el Régimen de
Contabilidad Pública y las NIIF, NIIF PYMES y NICSP. Colombia. Editorial

Fundación IFRS. (2015). Impuestos Diferidos: Recuperación de Activos Subyacentes
(Modificaciones a la NIC 12) se aprobó para su publicación por los quince miembros del
Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad. Colombia. Editorial Legis.

Fundación IFRS. (2015). Material de formación sobre la NIIF para las pymes /Módulo 29 -
Impuesto a las Ganancias-. 2009. Colombia. Editorial Legis.

Fundación IFRS. (2015). Norma NIIF® para las PYMES - Modificaciones de 2015 a la Norma NIIF para las PYMES. Español. Parte A. Colombia. Editorial Legis.

Gerencie.com. (2013). Impuesto de renta diferido. Recuperado de <https://www.gerencie.com/impuesto-de-renta-diferido-2.html>

Instituto Iberoamericano de Mercados de Valores, Deloitte. (2009). “Curso presencial de del curso on-line sobre Las Normas Internacionales de Información Financiera. Recuperado de <http://www.iimv.org/iimv-wp-1-0/resources/uploads/2015/01/DeloittePeruCurso-NIC-12.pdf>

Juriscol (14 de julio de 1986) Diario oficial año CXXIII. N.37545. 14, julio, 1986. Pág. 10
Recuperado de <http://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?id=1760654>

Pérez, Sánchez Zulay. (2013). Aspectos básicos de impuestos en una auditoria de estados financieros. KPMG, Cutting Through Complexity. Recuperado de http://w2.ucab.edu.ve/tl_files/escuela_admin_cont/Cartelera%20Digital/De%20Interes/Aspectos%20basicos%20de%20impuestos%20en%20una%20auditoria%20de%20estados%20financieros%20presentacion.pdf

Polo, Londoño Alexander (2012). Impacto de las normas internacionales de contabilidad en la economía colombiana, p, 2. Recuperado de <https://es.slideshare.net/AlexanderPolo/impacto-de-las-normas-internacionales-de-contabilidad-en-la-economia-colombiana>

Secretaria de Senado (2000). LEY 550 DE 1999, Diario Oficial No. 43.940 de 19 de marzo de 2000. Recuperado de http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley_0550_1999.html

Senado (19 de marzo de 2000). LEY 550 DE 1999, Diario Oficial No. 43.940 de 2000. Recuperado de http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley_0550_1999.html

Superintendencia de Sociedades (Oficio 340-24582 del 21 de mayo de 1998). Las pérdidas fiscales determinadas con base en las declaraciones tributarias que se permiten compensar con las rentas obtenidas en periodos gravables futuros, cumplen sólo propósitos fiscales y no contables.

Recuperado

de

<http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:nLrYxgytAeYJ:www.supersociedades.gov.co/superintendencia/normatividad/conceptos/conceptos-contables/Normatividad%2520Conceptos%2520Contables/17646.pdf+&cd=5&hl=es&ct=clnk&gl=co>