



**MANUAL PARA LA CONTABILIZACIÓN DE LOS IMPUESTOS
DE RENTA CORRIENTES Y DIFERIDOS EN COLOMBIA**

**LUISA MARIA ANDRADE FALLA
DANIELA ANDREA RÚA SÁNCHEZ
GERALDIN ZUBIETA ZÚÑIGA**

PROYECTO DE GRADO II

**PROFESOR:
EDINSON PINO CASTILLO**

**UNIVERSIDAD ICESI
FACULTAD DE CIENCIAS ADMINISTRATIVAS Y ECONÓMICAS
CONTADURÍA PÚBLICA Y FINANZAS INTERNACIONALES
SANTIAGO DE CALI
MAYO DE 2015**

CONTENIDO

1. RESUMEN	4
2. INTRODUCCIÓN	6
3. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	8
4. JUSTIFICACIÓN	16
5. OBJETIVOS	18
5.1. Objetivo General.....	18
5.2. Objetivos Específicos	18
6. METODOLOGÍA	19
6.1. Tipo de Investigación	19
6.2 Metodología de Investigación.....	19
6.3 Fuentes de Información.....	20
6.4 Técnicas	20
6. 5 Instrumentos de Recolección de Información	21
7. MARCO TEÓRICO	22
7.1. Decreto 2649 de 1993.....	22
7.2. Antecedentes del cambio normativo contable en Colombia	32
7.3. Normas internacionales de información financiera, NIIF de impuesto a las ganancias	39
7.4. Impuestos actuales a las ganancias en Colombia.	41
7.4.1. Impuesto sobre la Renta	42
7.4.2. Impuesto sobre la Renta para la equidad (CREE).....	46
7.4.3. Impuesto de ganancias ocasionales	48
8. OBLIGADOS A APLICAR ESTA NORMATIVA.....	52
8.1 Contribuyentes	52
8.1.1 Contribuyentes de impuesto de renta.....	53

8.1.2. Contribuyentes del CREE	56
8.2. Obligados a llevar Contabilidad	56
9. BASES CONTABLES Y BASES FISCALES DE LOS IMPUESTOS A LAS GANANCIAS.	59
9.1. Determinación de las diferencias	59
9.2. Calificación de las diferencias.....	60
9.3. Conciliación del patrimonio contable-fiscal y la conciliación de la utilidad contable-fiscal.....	63
9.3.1.Diferencias permanentes.....	63
9.3.2 Diferencias Temporales	72
9.3.3. Diferencias Temporarias	74
9.4. Contabilización de los Impuestos Corrientes a las ganancias y Diferidos.....	79
9.4.1. Impuesto de Renta Corriente	80
9.4.2. Impuestos Diferidos	83
10. CONCILIACIONES CONTABLES Y FISCALES.....	86
10.1. Conciliación entre el patrimonio Contable y el Fiscal	87
10.2 Conciliación entre la utilidad contable y la renta líquida fiscal	89
11. EJERCICIO PRÁCTICO.....	90
11.1. Procedimiento para el cálculo del impuesto diferido en el ejercicio práctico y el Impuesto diferido	90
12. CONCLUSIONES	101
13. BIBLIOGRAFÍA	101

1. RESUMEN

La implementación de Normas Internacionales de Información Financiera actualmente genera cierta incertidumbre entre las empresas colombianas y los profesionales en Contaduría Pública del país, esto se debe principalmente al poco entendimiento de la aplicación de estas normas, así como los impactos e incidencias de estas. A fin de determinar el adecuado tratamiento para la contabilización del impuesto de renta corriente y diferido en Colombia, tanto en la aplicación bajo norma local como en la aplicación bajo los Estándares Internacionales de Información Financiera, específicamente los planteados en la NIC 12 “Impuesto a las Ganancias” el presente trabajo tiene por objeto la elaboración de un manual que permita interpretar, calcular y contabilizar adecuadamente los impuestos de renta corrientes y diferidos.

Con mirada a un mundo globalizado se ha generado la necesidad de crear estrategias que permitan a las organizaciones colombianas acceder a un mercado mundial y a su vez facilitar el ingreso de inversionistas extranjeros a nuestro mercado, es por ello que la economía colombiana requiere la implementación de Normas Internacionales de Información Financiera. Con el fin de lograr esta implementación se promulgo la ley 1314 de 2009 y los decretos reglamentarios, dentro de los cuales se encuentran el decreto 2706 de 2012 *“Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo de información financiera para las microempresas.”* el decreto 2784 de 2012 *“Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para los preparadores de información financiera que conforman el Grupo 1”*.El decreto 3022 de 2013 *“Por el cual se*

reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para los preparadores de información financiera que conforman el Grupo 2.” Y el decreto 3023 expedido el 27 de diciembre de 2013, mediante el cual se “modifica parcialmente el marco técnico normativo de información financiera para los preparadores de la información financiera que conforman el Grupo 1, contenido en el anexo del Decreto 2784 de 2012”. Con la entrada en vigencia de estos decretos se quiere lograr la internalización de las relaciones económicas, buscando una convergencia hacia normas internacionales de tal manera que los estados financieros brinden información comprensible, transparente, comparable, confiable y útil para la toma de decisiones. La presente investigación sienta sus bases en la normativa que rige actualmente los procedimientos contables y fiscales en Colombia (Decreto 2649 de 1993 y Estatuto Tributario), con ello se busca analizar las incidencias que generaran la aplicación de la Norma Internacional (NIC 12), logrando así, realizar una comparación que permita establecer las principales diferencias e impactos generados por esta implementación. Esta investigación se enmarca dentro del estudio documental, de nivel explicativo, apoyada en procesos basados en la búsqueda, recuperación, análisis e interpretación de datos cuyo producto final será el manual citado en el primer párrafo.

Palabras Claves: Norma Internacional de Información Financiera (NIC/NIIF), Impuestos de Renta Corriente, Impuestos diferidos, Decreto 2649 de 1993, decretos reglamentarios, Ley, Estatuto Tributario.

2. INTRODUCCIÓN

Actualmente el mundo está atravesando por un fenómeno de globalización que facilita la negociación entre empresas de diversos países. Este proceso ha generado la necesidad de estandarización de normas de contabilidad que permitan la comparabilidad de información financiera entre entidades de distintos países.

Las normas internacionales de información financiera fueron realizadas para resolver tal problema de uniformidad en la preparación y presentación de los estados financieros. Estas normas buscan crear un marco que facilite la comprensión de la situación económica de una organización, independientemente del país al que pertenezca.

Dado que Colombia no es un país ajeno a este proceso de estandarización de normas de contabilidad, es importante generar fuentes de consulta que permitan a los interesados entender la normativa de manera más profunda. Se es consciente de que las NIIF tienen cierta dificultad para abarcar su aplicación y por ello este trabajo investigativo busca generar un manual para la contabilización de los impuestos de renta corrientes y diferidos en Colombia, según la NIC 12, comparándolo con la legislación nacional.

En Colombia, el proceso de estandarización de normas de contabilidad tomó fuerza después de la expedición de la ley 1314 del año de 2009, donde se establece la obligatoriedad a que las empresas converjan hacia normas internacionales. En el artículo 1 de esta ley se expresa: *“la acción del Estado se dirigirá hacia la convergencia de tales normas de contabilidad, de información financiera y de aseguramiento de la información con estándares*

internacionales de aceptación mundial con las mejores prácticas y con la rápida evolución de los negocios”.

Luego de la aprobación de tal ley todas las empresas Colombianas se ven obligadas a converger hacia las NIIF, lo que ha generado un fuerte interés por iniciar un proceso de entendimiento de las mismas. Todo este cambio en normatividad contable ocasiona la adopción de nuevas políticas, entre ellas las políticas de contabilización de impuestos sobre las ganancias y a lo que este manual intenta dar solución.

3. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

En Colombia, la contabilidad y por ende la información financiera que se generan de las múltiples transacciones económicas de las entidades públicas y privadas, y la cual finalmente es presentada en los estados financieros, se rigen bajo el marco jurídico de la contabilidad que está conformado por la ley 145 de 1960, por la ley 43 de 1990, por el decreto 2649 de 1993 y por el código de comercio.

En este orden de ideas, no se pueden desmeritar los esfuerzos realizados por los órganos colombianos para regular la profesión de contador y su actividad a través de las normas. En esta trayectoria se han expedido la ley 145 de 1960, “por la cual se reglamenta la profesión de Contador Público”; la Ley 43 de 1990 “Por la cual se adiciona la Ley 145 de 1960, reglamentaria de la profesión de Contador Público y se dictan otras disposiciones y el decreto 2649 de 1993 *“por el cual se reglamenta la contabilidad en general y se expiden los principios o normas de contabilidad generalmente aceptados”*. Este último reglamentó la Contabilidad y adaptó las NIC (Normas Internacionales de Contabilidad) vigentes en ese momento logrando que la normatividad estuviera bajo parámetros que permitieran la comparabilidad, transparencia y la alta calidad de la información contable. Debido al proceso de globalización el gobierno se ha visto obligado a permanecer a la vanguardia en los procesos contables, por ello, en el año 1999 se vio en la necesidad de expedir la Ley 550 *“por la cual se establece un régimen que promueva y facilite la reactivación empresarial y la reestructuración de los entes territoriales para asegurar la función social de las empresas y lograr el desarrollo armónico de las regiones y se dictan disposiciones para*

armonizar el régimen legal vigente con las normas de esta ley” que estableció en su artículo 63 la armonización de las normas contables con los usos y reglas internacionales “Para efectos de garantizar la calidad, suficiencia y oportunidad de la información que se suministre a los asociados y a terceros, el Gobierno Nacional revisará las normas actuales en materia de contabilidad, auditoría, revisoría fiscal y divulgación de información, con el objeto de ajustarlas a los parámetros internacionales y proponer al Congreso las modificaciones pertinentes”.

En el 2007 se promulgo el proyecto de Ley 165 mediante el cual el Estado colombiano adopta las Normas Internacionales de Información Financiera para la presentación de informes contables. Con el fin de dinamizar el mercado nacional en un escenario internacional, en el 2009 entró en vigencia la Ley 1314 mediante la cual *“se regulan los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información aceptados en Colombia, se señalan las autoridades competentes, el procedimiento para su expedición y se determinan las entidades responsables de vigilar su cumplimiento”*. Esta surge con el propósito de apoyar la internalización de relaciones económicas encaminándose hacia la convergencia de tales normas de contabilidad, de información financiera y de aseguramiento de la información, con estándares internacionales de aceptación mundial.

Con la expedición de la Ley 1314, el Consejo Técnico de la Contaduría Pública emitió el 22 de junio de 2011 un documento de orientación estratégica, a partir del cual se busca normalizar y facilitar las condiciones para el desarrollo oportuno y efectivo del proceso de convergencia. Se categorizaron los diferentes grupos de aplicación a los estándares, las

empresas grandes y microempresas harán el proceso de adopción y transición en los años 2014 y 2015, mientras que las medianas empresas lo harán en los años 2015 y 2016; en estas fechas las empresas deberán ser capaces de generar su balance de apertura bajo el nuevo estándar internacional.

Colombia ha presentado un proceso demasiado pausado de actualización de la normatividad contable, a diferencia de algunos países como los europeos. Especialmente el Consejo para la Evaluación de las Normas sobre Contabilidad se ha mostrado pausado, en cuanto a esa armonización de las normas internas con las NIIF. Es necesario reconocer que esta convergencia requiere un proceso de aprendizaje, donde lo primero que se debe hacer es analizar y evaluar cuáles son los posibles efectos que pueda tener en los distintos ámbitos involucrados en la aplicación de las mismas.

En Colombia, es evidente la incidencia de la contabilidad tributaria sobre la financiera y la interrelación presente entre estas. Existe un constante conflicto entre la información financiera que se presenta con propósito general (a usuarios externos, y con el objetivo de permitir la toma de decisiones) y la que se presenta para efectos de determinar y pagar los tributos al Estado. Según lo contemplado en el artículo 4 de la Ley 1314 de 2009 se propone una autonomía e independencia entre las normas de contabilidad financiera y las normas de contabilidad tributaria, lo que deja en evidencia que estas persiguen fines distintos y, por tanto, deben presentar información diferente.

Entre los diversos y posibles impactos que pueden darse por la implementación de estas normas internacionales de contabilidad y de información financiera, esta investigación se centra en aquellas generadas por la aplicación del impuesto de Renta y diferido bajo la NIC 12.

El tema de los impuestos de renta y diferido y su significativa incidencia en la situación financiera de las entidades, ha tomado hoy en día una vital importancia debido a la situación económica por la que se atraviesa y al cambio en normas contables que se está experimentando. Además por medio de estos impuestos y por el inapropiado método de cálculo y contabilización, tanto contable como legal que se le dan actualmente, puede alterar de forma significativa la información interna y externa de una entidad.

El impuesto de renta se liquida sobre la renta líquida del contribuyente, concepto diferente de la utilidad contable, al igual que el patrimonio contable difiere del patrimonio fiscal. Estas diferencias hacen que eventualmente haya que reconocer sus efectos en conceptos diferentes del impuesto de renta corriente, situación que puede originar el reconocimiento de impuestos de renta diferidos.

A partir de esto y bajo el contexto colombiano se presentan dos tipos de diferencias que dan origen al impuesto diferido, diferencias *temporales* y *permanentes*. Las diferencias temporales son partidas derivadas de eventos que se registran contablemente en un período, pero que de acuerdo con requisitos fiscales para determinar la renta líquida gravable, se deben tener en cuenta en otro período, siempre que exista una expectativa razonable de que tales diferencias se revertirán. En muchas ocasiones estas diferencias temporales reducen el impuesto a la renta que resulta a pagar en un período, otras al contrario incrementan el impuesto a pagar durante el ejercicio.

Las diferencias permanentes son aquellas que afectan la utilidad contable, bien como ingresos o como gastos, pero en ningún momento afectarán la

renta líquida gravable, por tanto el beneficio o gasto por impuesto que se cause por ellas, se considera como un beneficio o gasto propio del período o ejercicio en que se originaron dichas partidas y no generan ningún cargo diferido.

La normativa que inicialmente aplicó para la contabilización de impuesto diferido en Colombia se establece en el artículo 26 del decreto 2160 de 1986

“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”

Esta disposición fue modificada en su totalidad por el Decreto 2649 de 1993. El artículo 67 de este decreto establece:

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

De igual forma el artículo 78 establece:

“El impuesto de renta por pagar es un pasivo constituido por los montos razonablemente estimados para el período actual, años anteriores sujetos a revisión oficial y cualquier otro saldo insoluto, menos los anticipos y retenciones pagados por los correspondientes períodos. Para su determinación se debe considerar la ganancia antes de

impuestos, la renta gravable y las bases alternativas para la fijación de este tributo.

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

Los impuestos de renta corrientes y diferidos en Colombia en los últimos años se ha convertido en un tema subjetivo, ya que se contabiliza y reconoce de acuerdo a consideraciones individuales de cada entidad que lo va a reconocer.

Según la norma internacional de contabilidad NIC 12 “Impuesto a las Ganancias”, establece como objetivo el tratamiento contable del impuesto a las ganancias (de renta) y de los efectos fiscales actuales y futuros de recuperación y/o liquidación de activos y pasivos contables (impuesto diferido). Esta norma exige que los impuestos diferidos se contabilicen empleando un método basado en las cuentas del balance. Bajo esta norma también se establecen ciertas diferencias que generan un impuesto diferido, a diferencia de la norma colombiana, esa diferencia se denomina *Temporaria* y es aquella diferencia existente entre activos y pasivos contables con respecto a su base fiscal que se revertirán en un futuro.

Dicho lo anterior las diferencias existentes entre la contabilidad fiscal y la contable hacen que el impuesto calculado en un periodo, me pueda afectar diferentes periodos, distintos en los que se genera el impuesto por pagar.

De acuerdo a lo mencionado anteriormente, es evidente la existencia de amplias diferencias en los tratamientos contables establecidos en cada norma. La NIC 12 podría diferenciarse en ciertos aspectos a la norma local en cuanto a los tratamientos contables, medición, reconocimiento, presentación e información a revelar, por ello esta investigación busca de manera muy detallada describir cada uno de los tratamientos planteados en cada norma, para así lograr una comparación que permita analizar los principales efectos que puede generar la adopción de estas normas.

De la misma forma se puede indicar que con la implementación de estas normas se busca mejorar la calidad de la información contable, pero dicha implementación requiere un proceso largo de aprendizaje y adaptación, por lo tanto existe el problema de la falta de conocimiento en especial por parte del profesional de Contaduría Pública y ese desconocimiento no solo es en cuanto al manejo de estas normas sino también a las incidencias que pueden generar estas en la economía del país.

El panorama descrito obliga a diseñar y documentar una metodología concreta y precisa para el reconocimiento de los impuestos de renta corriente y diferidos; para ello en esta investigación se creara un manual para la contabilización de los impuestos de renta corrientes y diferidos en Colombia, con el cual se busca facilitar y permitir a los usuarios de manera clara y concisa, calcular y reconocer dichos impuestos, aplicando tanto las exigencias hechas por la normatividad local como los procedimientos establecidos y permitidos bajo la norma internacional.

De acuerdo con la argumentación anterior, este manual se abarcaran temas como:

- ¿Quiénes obligados a aplicar esta normatividad?
- Bases contables y bases fiscales de los impuestos a las ganancias.
- Contabilización de los impuestos corrientes a las ganancias en Colombia.
- Calificación de las diferencias que se presentan entre las bases contables y las bases fiscales de los impuestos a las ganancias.
- Contabilización de los impuestos diferidos a las ganancias.
- Conciliaciones bases contables y bases fiscales de los impuestos a las ganancias en Colombia.
- Revelaciones sobre los impuestos a las ganancias en Colombia.

4. JUSTIFICACIÓN

Diferentes países a nivel mundial actualmente se encuentran en un proceso de cambio referente a la implementación de normas contables internacionales, muchos de estos países han optado por la adaptación de normas contables, lo cual se refiere a “ajustar o acomodar las NIIF al modelo contable de cada país con el fin de que se represente la realidad contable del país”. Mientras que en algunos otros países se optó por la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera NIC/NIIF, que hace referencia a “copiar el modelo contable internacional tal y como es formulado por el IASB.” En el caso de Colombia, para el año 2007 se promulgo el proyecto de Ley 165 mediante el cual el Estado colombiano adopta las Normas Internacionales de Información Financiera para la presentación de informes contables, que finalmente termino convertido en la ley 1314 del año 2009.

La contabilidad bajo estándares internacionales, surge a raíz del comercio internacional, estas prácticas frecuentes con empresas extranjeras hace necesario el manejo de un lenguaje universal en temas contables. Tratar de analizar los posibles impactos de la aplicación de estas normas, específicamente los relacionados con la información tributaria resulta un tema de mucho interés para las empresas que operan en el mercado nacional, debido a la estrecha relación existente entre la contabilidad financiera y tributaria.

Dado los escasos estudios realizados sobre este tema, este proyecto representa un aporte relevante, ya que representara una herramienta de estudio que permitirá a los profesionales de Contaduría Pública y a los

distintos usuarios de la información financiera entender el adecuado procedimiento para realizar la contabilización y el cálculo de los impuestos de renta corrientes y diferidos bajo las exigencias de las normas anteriormente mencionadas, resaltando las principales diferencias e incidencias que se presentan en este proceso de implementación.

Es relevante señalar que la razón por la cual se escogió como tema de trabajo de grado la elaboración de este manual, es que se trata de una necesidad para los estudiantes y profesionales de la contaduría que quieran calcular y reconocer de manera correcta en los estados financieros, los impuestos de renta corriente y diferidos, este es campo poco trabajado en razón al desconocimiento de la materia tributaria aplicada a la contabilidad.

5. OBJETIVOS

5.1. Objetivo General

Elaborar un manual de instrucciones para la contabilización de los impuestos de renta corriente y diferido en Colombia que permita al lector entender, calcular y contabilizar los impuestos sobre las ganancias conforme a la normativa vigente.

5.2. Objetivos Específicos

- Calcular y contabilizar los impuestos diferidos sobre las ganancias en Colombia bajo la normatividad vigente.
- Elaborar las conciliaciones entre las bases contables y fiscales que sustentan los impuestos a las ganancias contabilizados.
- Formular las revelaciones financieras atinentes con los impuestos a las ganancias contabilizados.
- Formular un caso práctico que plantee e ilustre las situaciones relacionadas con la aplicación de la Norma internacional de Contabilidad 12: Impuestos sobre las ganancias.

6. METODOLOGÍA

6.1. Tipo de Investigación

La problemática de investigación se desarrolló bajo el método de descriptivo, realizando un análisis a los objetivos planteados, se elaborara un manual para la contabilización de los impuestos de renta corrientes y diferidos en Colombia será una fuente de información que brindara ayuda a profesionales en el área contable, estudiantes y demás interesados a comprender y comparar de manera más clara el tratamiento contable del impuesto sobre las ganancias según la norma internacional de contabilidad doce (NIC 12) y normativa nacional actual sobre el impuesto a las ganancias.

6.2 Metodología de Investigación

Este estudio se realizara bajo la metodología denomina investigación documental, debido a que la información se basa en unos procesos de búsqueda, recuperación y recopilación de datos; que son referenciados en libros, documentos y normativa; para luego ser analizada, interpretada, explicada y redactada. Y así contribuir a la construcción del manual. Algunos pasos para esta metodología se enumeran a continuación.

1. La selección del tema y la consulta bibliográfica preliminar
2. La formulación y definición de problemas.
3. La formulación de la hipótesis.
4. La recopilación y registro de datos.
5. Elaboración del esquema de trabajo
6. Ampliación del material sobre el tema

7. Lectura minuciosa de la bibliografía
8. Elaboración de fichas de contenido
9. Organización de fichas de contenido y revisión del esquema
10. Redacción de trabajo final.

6.3 Fuentes de Información

Primarias: El director del proyecto, Contador y Abogado experto en los temas tributarios y contables.

Secundarias: Documentos como; Decreto 2649 de 1993, Norma Internacional de Contabilidad (NIC 12), Estatuto tributario de Republica de Colombia y normativa nacional actual sobre impuesto a las ganancias: Ley 1314 de 2009, Decreto 2548 de 2014, Decreto 3022 de 2013, Decreto 2784 de 2012, Decreto 2706 de 2012.

6.4 Técnicas

Se utilizó como técnica de estudio para el desarrollo de la investigación el análisis documental, ya que para dar solución al problema planteado en esta monografía se hace necesario efectuar una comparación de la normatividad internacional sobre el impuesto a las ganancias NIC 12 teniendo en cuenta todos sus componentes y elementos; y la normativa actual nacional sobre el impuesto a las ganancias fundamentado en el estatuto tributario de Colombia y el decreto 2649 de 1993.

6. 5 Instrumentos de Recolección de Información

Para llevar a cabo esta investigación debemos abordar la metodología aplicada, como primer punto tenemos que establecer los métodos que se utilizaran para recopilar los datos y la información necesaria que conlleven a alcanzar los objetivos de la investigación. Este proceso de recopilación de la información se realizara a través fuentes de información institucionales tales como le Estatuto Tributario de la Republica de Colombia y Algunas normas de Información financiera (IFRS).

7. MARCO TEÓRICO

Dada la globalización, las normas internacionales de información financiera surgen por la necesidad de estandarizar el lenguaje contable y financiero de los mercados de capitales, que tiene como objetivo principal lograr la comparabilidad y transparencia de los estados financieros a nivel global. La conversión a NIIF supone cambios en los procesos contables, financieros y administrativos.

Es notable la existencia de diferencias a nivel estructural entre la normativa local y las normas internacionales de información financiera por lo que se hace necesario dar un salto entre ellas. El marco teórico de esta investigación trata de contextualizar el proceso de conversión detallando la normatividad actual en Colombia (basada en el Decreto 2649 de 1993), los antecedentes del cambio normativo contable en Colombia y un resumen de la NIIF 13.

7.1. Decreto 2649 de 1993

En Colombia actualmente la contabilidad se rige por principios o normas que permiten identificar, medir, clasificar, registrar, interpretar, analizar, evaluar e informar, las operaciones de un ente económico, en forma clara, completa y fidedigna. Este decreto tiene vigencia actual hasta tanto entren en vigencia las NIIF.

El Decreto 2649 se expidió en diciembre de 1993 con vigencia a partir del 1º de enero de 1994, *“por el cual se reglamenta la contabilidad en general y se expiden los principios o normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia”*. Fue legislado por el gobierno nacional para sus propios fines y

para los del usuario individual, el consejo Permanente para la Revisión de las Normas Contables, puso a disposición del Estado un texto sobre las normas de contabilidad generalmente aceptadas en Colombia que incluía además de las normas contables, las disposiciones sobre ajustes por inflación y las normas sobre registros y libros, reuniendo en un cuerpo normativo aquellos conceptos que eran excluidos de las normas anteriores.

Este decreto se creó con el objetivo de unificar los conceptos contables de manera que permita a los realizadores y usuarios de la información manejar un mismo idioma, el cual se estructura en cuatro títulos, los cuales contienen:

Titulo 1 - Marco conceptual de la contabilidad,

Titulo 2 - Normas técnicas,

Titulo 3 - Normas sobre registro y libros

Titulo 4 - Disposiciones finales.

Específicamente relacionadas con el reconocimiento de los impuestos de renta y diferidos son:

ARTICULO 6o. ENTE ECONOMICO. El ente económico es la empresa, esto es, la actividad económica organizada como una unidad, respecto de la cual se predica el control de los recursos. El ente debe ser definido e identificado en forma tal que se distinga de otros entes.

De acuerdo con esta definición un ente económico puede considerarse una organización dedicada a la obtención de utilidades a través de la venta de algún servicio o producto. Se enfatiza principalmente en que el ente económico debe poderse diferenciar.

ARTICULO 7o. CONTINUIDAD. Los recursos y hechos económicos deben contabilizarse y revelarse teniendo en cuenta si el ente económico continuará o no funcionando normalmente en períodos futuros. En caso de que el ente económico no vaya a continuar en marcha, la información contable así deberá expresarlo.

Al evaluar la continuidad de un ente económico debe tenerse en cuenta que asuntos tales como los que se señalan a continuación, pueden indicar que el ente económico no continuará funcionando normalmente:

- 1. Tendencias negativas (pérdidas recurrentes, deficiencias de capital de trabajo, flujos de efectivo negativos).*
- 2. Indicios de posibles dificultades financieras (incumplimiento de obligaciones, problemas de acceso al crédito, refinanciaciones, venta de activos importantes) y,*
- 3. Otras situaciones internas o externas (restricciones jurídicas a la posibilidad de operar, huelgas, catástrofes naturales).*

La información contable debe demostrar si la entidad continuará en marcha, por ese motivo los recursos y hechos económicos deben contabilizarse y revelarse teniendo en cuenta si el ente seguirá con su funcionamiento normal. Se entiende que el principio de continuidad presupone el negocio en marcha, es decir, que los principios de contabilidad se aplican en el entendido de que el ente económico esta y continuara funcionando.

ARTICULO 8o. UNIDAD DE MEDIDA. Los diferentes recursos y hechos económicos deben reconocerse en una misma unidad de medida. Por regla general se debe utilizar como unidad de medida la moneda funcional.

La moneda funcional es el signo monetario del medio económico en el cual el ente principalmente obtiene y usa efectivo.

Según lo establecido en este artículo las organizaciones deben presentar sus estados financieros basados en la moneda que generalmente opera en su entorno, específicamente en Colombia las transacciones se registran en pesos colombianos, transacciones en moneda extranjera debe ser registradas a la tasa equivalente.

ARTICULO 9o. PERIODO. El ente económico debe preparar y difundir periódicamente estados financieros, durante su existencia.

Los cortes respectivos deben definirse previamente, de acuerdo con las normas legales y en consideración al ciclo de las operaciones.

Por lo menos una vez al año, con corte al 31 de diciembre, el ente económico debe emitir estados financieros de propósito general.

De acuerdo a lo anterior, las entidades deben acordar previamente el periodo de corte de sus estados financieros con propósito general con el fin de que la información pueda ser comparada de un periodo a otro. En Colombia como mínimo las transacciones se acumulan por periodos de un año contado desde el 1 enero hasta el 31 diciembre.

ARTICULO 10. VALUACION O MEDICION. Tanto los recursos como los hechos económicos que los afecten deben ser apropiadamente cuantificados en términos de la unidad de medida.

Con sujeción a las normas técnicas, son criterios de medición aceptados el valor histórico, el valor actual, el valor de realización y el valor presente.

Valor o costo histórico es el que representa el importe original consumido u obtenido en efectivo, o en su equivalente, en el momento de realización de un hecho económico. Con arreglo a lo previsto en este decreto, dicho importe debe ser re-expresado para reconocer el efecto ocasionado por las variaciones en el poder adquisitivo de la moneda.

Valor actual o de reposición es el que representa el importe en efectivo, o en su equivalente, que se consumiría para reponer un activo o se requeriría para liquidar una obligación, en el momento actual.

Valor de realización o de mercado es el que representa el importe en efectivo, o en su equivalente, en que se espera sea convertido un activo o liquidado un pasivo, en el curso normal de los negocios. Se entiende por valor neto de realización el que resulta de deducir del valor de mercado los gastos directamente imputables a la conversión del activo o a la liquidación del pasivo, tales como comisiones, impuestos, transporte y empaque.

Valor presente o descontado es el que representa el importe actual de las entradas o salidas netas en efectivo, o en su equivalente, que generaría un activo o un pasivo, una vez hecho el descuento de su valor

futuro a la tasa pactada o, a falta de esta, a la tasa efectiva promedio de captación de los bancos y corporaciones financieras para la expedición de certificados de depósito a término con un plazo de 90 días (DTF), la cual es certificada periódicamente por el Banco de la República.

ARTICULO 11. ESENCIA SOBRE FORMA. Los recursos y hechos económicos deben ser reconocidos y revelados de acuerdo con su esencia o realidad económica y no únicamente en su forma legal.

Cuando en virtud de una norma superior, los hechos económicos no puedan ser reconocidos de acuerdo con su esencia, en notas a los estados financieros se debe indicar el efecto ocasionado por el cumplimiento de aquella disposición sobre la situación financiera y los resultados del ejercicio.

Esencia sobre forma es uno de los conceptos que forma parte de las normas básicas de la contabilidad empleadas en Colombia. Anteriormente la contabilidad estaba sometida a la base llamada legal, con la cual se buscaba medir los activos y pasivos, tal como estos son definidos por el derecho. Actualmente la contabilidad se rige sobre la base económica, la cual tiene como objetivo medir los derechos y obligaciones económicos de un ente. Al momento de reconocer un hecho económico debo tener en cuenta las formalidades propias de él, pero ante la ausencia de ellas o parcialidad de ellas no puedo dejar de reconocerlo, por ejemplo, ante la realidad de un pasivo y la ausencia de un soporte, reconozco el pasivo.

ARTICULO 12. REALIZACION. Solo pueden reconocerse hechos económicos realizados. Se entiende que un hecho económico se ha realizado cuando quiera que pueda comprobarse que, como consecuencia de transacciones o eventos pasados, internos o externos, el ente económico tiene o tendrá un beneficio o un sacrificio económico, o ha experimentado un cambio en sus recursos, en uno y otro caso razonablemente cuantificables.

De acuerdo a este artículo, una entidad debe reconocer los eventos económicos solo cuando estos hayan ocurrido efectivamente y que de ellos se tenga certeza que se derive para el ente económico un derecho o una obligación.

ARTICULO 13. ASOCIACION. Se deben asociar con los ingresos devengados en cada período los costos y gastos incurridos para producir tales ingresos, registrando unos y otros simultáneamente en las cuentas de resultados.

Cuando una partida no se pueda asociar con un ingreso, costo o gasto, correlativo y se concluya que no generará beneficios o sacrificios económicos en otros períodos, debe registrarse en las cuentas de resultados en el período corriente.

Este principio contable se refiere a la relación que existe entre los ingresos y los costos y gastos. Dado que no puede existir un ingreso que no genere un costo o gasto; la Asociación es importante puesto que permite la determinación correcta de la utilidad del periodo, este criterio tiene

aplicabilidad precisa en la determinación del impuesto de renta cuando se define la relación de causalidad entre el costo y el ingreso.

ARTICULO 15. REVELACION PLENA. El ente económico debe informar en forma completa, aunque resumida, todo aquello que sea necesario para comprender y evaluar correctamente su situación financiera, los cambios que ésta hubiere experimentado, los cambios en el patrimonio, el resultado de sus operaciones y su capacidad para generar flujos futuros de efectivo.

La norma de revelación plena se satisface a través de los estados financieros de propósito general, de las notas a los estados financieros, de información suplementaria y de otros informes, tales como el informe de los administradores sobre la situación económica y financiera del ente y sobre lo adecuado de su control interno.

También contribuyen a ese propósito los dictámenes o informes emitidos por personas legalmente habilitadas para ello que hubieren examinado la información con sujeción a las normas de auditoría generalmente aceptadas.

Según este artículo el principio de revelación plena se refiere a que la entidad debe explicar y aclarar ampliamente las cifras contenidas en los estados financieros, dado que las cifras por sí solas no brindan elementos de juicio suficientes para comprenderlos. Esta revelación plena se formaliza con las llamadas notas a los estados financieros.

ARTICULO 16. IMPORTANCIA RELATIVA O MATERIALIDAD. El reconocimiento y presentación de los hechos económicos debe hacerse de acuerdo con su importancia relativa.

Un hecho económico es material cuando, debido a su naturaleza o cuantía, su conocimiento o desconocimiento, teniendo en cuenta las circunstancias que lo rodean, puede alterar significativamente las decisiones económicas de los usuarios de la información.

Al preparar estados financieros, la materialidad se debe determinar con relación al activo total, al activo corriente, al pasivo total, al pasivo corriente, al capital de trabajo, al patrimonio o a los resultados del ejercicio, según corresponda.

Según este artículo, al preparar los estados financieros de propósito general se debe tener en cuenta la materialidad de los hechos económicos. Es decir que cada entidad debe evaluar las consecuencias que puedan tener un evento y la manera en que influye en la toma de decisiones de los usuarios de la información para determinar si es significativa o no. El reconocimiento de un hecho económico debe guardar relación con las cifras propias que maneja cada ente económico; lo que es material para uno puede no serlo para otro ente económico.

ARTICULO 17. PRUDENCIA. Cuando quiera que existan dificultades para medir de manera confiable y verificable un hecho económico realizado, se debe optar por registrar la alternativa que tenga menos probabilidades de sobrestimar los activos y los ingresos, o de subestimar los pasivos y los gastos.

Lo que se busca es presentar información financiera que pueda ser utilizada por los usuarios de la información de manera confiable y por ello es necesario tener en cuenta el principio de prudencia dado que este criterio pretende evitar la presentación de estados financieros saludables exhibiendo ingresos y activos sobreestimados y pasivos, costos y gastos subestimados.

ARTICULO 67. ACTIVOS DIFERIDOS. Deben reconocerse como activos diferidos los recursos, distintos de los regulados en los artículos anteriores, que correspondan a:

(...)

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

(...)

El impuesto diferido se debe amortizar en los períodos en los cuales se revertan las diferencias temporales que lo originaron.

ARTICULO 78. IMPUESTOS POR PAGAR. Los impuestos por pagar representan obligaciones de transferir al Estado o a alguna de las entidades que lo conforman, cantidades de efectivo que no dan lugar a contraprestación directa alguna. Teniendo en cuenta lo establecido en otras disposiciones, se deben registrar por separado cada uno de ellos, determinados de conformidad con las normas legales que los rigen.

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

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

Las normas colombianas según el decreto 2649 de 2009 reconoce los efectos diferidos débito y crédito en el impuesto de renta generado por las diferencias temporales, las diferencias permanentes no generan registro de impuesto diferido. Esta norma no tiene en cuenta las diferencias temporarias como si las tienen en cuentan las normas internacionales.

7.2. Antecedentes del cambio normativo contable en Colombia

El fenómeno de globalización crea la necesidad de interacción económica entre países de todo el mundo. Con la creación de las NIIF se busca estandarizar el proceso de contabilización a nivel internacional en aras de lograr una mayor eficiencia del sistema. Del mismo modo se dirigen hacia las tendencias internacionales provenientes de la OCDE. Ultimadamente son muchos los países que han llevado a cabo de proceso de transición a NIIF

para la presentación de informes contables y Colombia no puede ser ajena este proceso.

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) es una organización internacional donde *“los gobiernos de 30 economías democráticas trabajan conjuntamente para enfrentar los desafíos económicos y sociales de la globalización y al mismo tiempo aprovechar sus oportunidades”*¹. Este foro ayuda a los países fomentar la prosperidad y a luchar contra la pobreza a través del desarrollo económico, la estabilidad financiera, el comercio, la inversión, la tecnología, la innovación y la cooperación. Con ánimos de pertenecer a esta organización, Colombia ha encaminado sus esfuerzos para cumplir con los requisitos que pide la OCDE para incluirse en ella, uno de ellos es la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera en nuestro país.

Dado lo anterior, en Colombia se han emitido la siguiente normatividad con respecto a la adopción de las normas internacionales de información financiera:

- **Proyecto de ley 165 de 2007** donde se señala que el estado colombiano adopta las Normas Internacionales de Información Financiera para la presentación de informes contables

En la exposición de motivos de la ley 1314 de 2009, se afirma que dado el proceso de globalización donde hay un fuerte incentivo por el intercambio de bienes y servicios entre compañías de diferentes países,

¹ Definición sustraída de www.oecd.org/centrodemexico/laocde/masinformacionsobrelaocde.htm.

surge *“la necesidad de crear esquemas monetarios, jurídicos, económicos, financieros y contables uniformes”*.

Una de las principales razones por las que en Colombia se decide la adopción de estándares internacionales es por un estudio realizado por el Banco Mundial (BM) en asociación con el Fondo Monetario Internacional (FMI) donde se diagnosticó la situación contable de diversos países latinoamericanos mostrando *“la necesidad de adoptar estándares que mejoren los flujos de información y fortalecieran la supervisión y regulación financiera”*. Además de la calificación que recibe la información financiera de las empresas colombianas de los inversionistas extranjeros *“como obsoletas e indescifrables”*

En resumen, en la exposición de motivos se dice que se adoptan la normativa internacional por la necesidad de generar información financiera fiable para los usuarios dado que la visión que se tiene sobre los informes contables en los extranjeros no es muy buena. Además la adopción de NIIF es una respuesta a los cambios surgidos por la globalización, donde se busca generar esquemas contables uniformes que permitan la comparabilidad de la información financiera de entidades de diferentes países.

Ley 1314 de 2009: Esta ley fue aprobada el 13 de julio de 2009 y es dirigida hacia la convergencia a Normas Internacionales de Información Financiera. Esta ley ha sido un factor determinante en el proceso de armonización de las NIIF con la normatividad local, dado que plasma el camino para que las empresas colombianas incursionen en los estándares internacionales. Esta ley expresa, que es por la cual se regulan los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información aceptados en

Colombia, se señalan las autoridades competentes, el procedimiento para su expedición y se determinan las entidades responsables de vigilar su cumplimiento

La ley 1314 de 2009 declara “*la acción del Estado se dirigirá hacia la convergencia de tales normas de contabilidad, de información financiera y de aseguramiento de la información con estándares internacionales de aceptación mundial, con las mejores prácticas y con la rápida evolución de los negocios*”. Luego de la aprobación de esta ley, las empresas colombianas han tomado la conversión a NIIF como un hecho por lo cual se ha iniciado un proceso de entendimiento para la correcta aplicación de dichas normas.

Luego de la entrada en vigencia de esta ley, se han generado las siguientes normas para su desarrollo:

Decreto 2784 de 2012: Fue emitida el 28 de diciembre de 2012 y es “*Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para los preparadores de información financiera que conforman el Grupo 1*”.

El Grupo 1 citado en este decreto está conformado por:

- A. *Emisores de valores: Entidades que tengan valores inscritos en el Registro Nacional de Valores y Emisores RNVE.*
- B. *Entidades de interés público.*
- C. *Entidades que no estén en los incisos anteriores y que cumplan con los siguientes parámetros:*
 - *Planta de personal mayor a doscientos (200) trabajadores,*

- *Activos totales superiores a 30.000 salarios mínimos legales mensuales vigentes (SMLMV).*
- *Que cumplan con cualquiera de los siguientes requisitos:*
 - I. Ser subordinada o sucursal de una compañía extranjera que aplique NIIF plenas.*
 - II. Ser subordinada o matriz de una compañía nacional que deba aplicar NIIF plenas.*
 - III. Ser matriz, asociada o negocio conjunto de una o más entidades extranjeras que apliquen NIIF plenas.*
 - IV. Realizar importaciones o exportaciones que representen más del cincuenta por ciento (50%) de las compras o de las ventas, respectivamente.*

Decreto 2706 de 2012: Fue emitido el 27 de diciembre de 2012 y es “*Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo de información financiera para las microempresas*”. Se hizo con el fin de generar un sistema de contabilidad simplificada aplicable a Pymes y otros sujetos obligados, según la normativa.

En este decreto se considera microempresas las entidades que cumplen los siguientes requisitos:

- Cuenta con una planta de personal no superior a diez (10) trabajadores.
- Posee activos totales por valor inferior a quinientos (500) salarios mínimos mensuales legales vigentes.

Decreto 3022 de 2013: Fue emitido el 27 de diciembre de 2013 y es por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para los preparadores de información financiera que conforman el Grupo 2

El Grupo 2 citado en este decreto está conformado por:

- *Entidades que no cumplan con los requisitos de las empresas que conforman el grupo 1 establecidos en Art.1 Decreto 2784 de 2012, ni con los requisitos de las entidades denominadas microempresas estipulados en el capítulo 1 del marco técnico normativo de información financiera anexo al decreto 2706 de 2012.*
- *Los portafolios de terceros administrados por las sociedades comisionistas de bolsa de valores, los negocios fiduciarios y cualquier otro vehículo de propósito' especial, administrados por entidades vigiladas por la Superintendencia Financiera de Colombia, que no establezcan contractualmente aplicar el marco técnico normativo establecido en el Anexo del Decreto 2784 de 2012 ni sean de interés ' público.*

Al grupo 2 pertenecen todas que no pertenezcan al grupo 1, ni al grupo 3.

Decreto 2548 de 2014: Fue emitido el 12 de diciembre de 2014 y es “Por el cual se reglamentan los artículos 4 de la Ley 1314 de 2009, 165 de la Ley 1607 de 2012, 773 y 774 del Estatuto Tributario. Este decreto tiene como finalidad ofrecer, a los contribuyentes obligados a llevar contabilidad, seguridad jurídica mientras se establece el impacto tributario de la aplicación de las NIIF en nuestro país.

- Artículo 4 de Ley 1314 de 2009 *“Independencia y autonomía de las normas tributarias frente a las de contabilidad y de información financiera”*

Según este artículo, cualquier entidad que sea contribuyente puede llevar un doble registro de sus operaciones, uno que contiene los registros de las transacciones conforme el decreto 2649 de 2009 y el Plan Único de Cuentas para efectos tributarios; y el otro que registre las transacciones según las NIIF. Esto no será considerado como llevar una doble contabilidad para fines sancionatorios.

Es importante tener en cuenta que los contribuyentes que decidan llevar el doble registro de sus transacciones para fines tributarios, no será obligados a realizar los registros especiales declarados en el artículo 3 de este mismo decreto.

- Artículo 165 Ley 1607 de 2012 *“Únicamente para efectos tributarios, las remisiones contenidas en las normas tributarias a las normas contables, continuarán vigentes durante los cuatro (4) años siguientes a la entrada en vigencia de las Normas Internacionales de Información Financiera – NIIF–, con el fin de que durante ese periodo se puedan medir los impactos tributarios y proponer la adopción de las disposiciones legislativas que correspondan. En consecuencia durante el tiempo citado, las bases fiscales de las partidas que se incluyan en las declaraciones tributarias continuarán inalteradas. Asimismo, las exigencias de tratamientos contables para el reconocimiento de situaciones fiscales especiales perderán vigencia a partir de la fecha de aplicación del nuevo marco regulatorio contable.*

Este artículo indica que durante los primeros 4 años de aplicación de NIIF, en el ámbito tributarios, los contribuyentes deberán realizar sus declaraciones en base a la información contable llevada bajo los lineamientos de decreto 2649 y 2650 de 2013. Es decir, que las bases fiscales de las partidas incluidas en las declaraciones tributarias seguirán bajo norma colombiana.

7.3. Normas internacionales de información financiera, NIIF de impuesto a las ganancias

Las Normas Internacionales de Información Financiera surgen por la necesidad de generar información financiera adecuada y confiable que sea de utilidad para todos los usuarios de la información. Antes de introducirnos en la NIC 12, que es el tema a enfocar, es necesario revisar el marco conceptual de las NIIF que busca enmarcar *“el concepto de entidad que informa, las características cualitativas y restricciones de la información financiera útil, elementos de los estados financieros, reconocimiento, medición, presentación e información a revelar se derivan lógicamente del objetivo”*².

Para que la información sea útil debe cumplir con ciertas características cualitativas como lo son que sea relevante y que represente fielmente lo que presente presentar.

La norma internacional de contabilidad tiene en cuenta la normatividad tributaria de cada país sin embargo en la NIC 12 se enmarcan las pautas respecto al tratamiento contable del impuesto sobre las ganancias de las

² Marco conceptual, NIIF

organizaciones, la cual trata el principal problema al contabilizarlo que es, como dice la norma, “*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”.

Bajo IFRS el enfoque principal de impuesto diferido es la precisa valoración o determinación del pasivo o activo de este tributo. Para el correcto cálculo del impuesto diferido, la norma exige determinar las diferencias que hay entre el estado de situación financiera y el balance fiscal a la fecha de emisión de los estados financieros y luego tomar como base las partidas que podrían generar, en periodos posteriores, un mayor o menor pago de impuesto.

En la sección 29 de la NIIF para Pymes alinean los requerimientos de reconocimiento y medición para la contabilización del impuesto a las ganancias que comprenden los impuestos nacionales y extranjeros que estén asociados en ganancias fiscales. Además las entidades deben reconocer los importes fiscales actuales y futuros reconocidos en los estados financieros. Tale importes fiscales, según esta sección, son: el impuesto corriente que se define como “*el impuesto por pagar (recuperable) por las ganancias (o pérdidas) fiscales del periodo corriente o de periodos anteriores y el impuesto diferido*” y el impuesto diferido que es “*el impuesto por pagar o por recuperar en periodos futuros, generalmente como resultado de que la entidad recupera o liquida sus activos y pasivos por su importe en libros actual, y el efecto fiscal de la compensación de pérdidas o créditos fiscales*

no utilizados hasta el momento procedentes de periodos anteriores”. En esta sección de la Pymes menciona unas fases a seguir para el cálculo de impuesto a las ganancias, temas que más adelante abordaremos.

7.4. Impuestos actuales a las ganancias en Colombia.

Los impuestos se definen como tributo que tiene origen en la constitución y se fundamenta en la soberanía de la nación. Los tributos son prestaciones en dinero que el Estado quien el sujeto pasivo, en ejercicio de su poder soberano, exige con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines. Hay que tener en cuenta que los tributos son un hecho imponible, es decir que la normativa legal vigente nos obliga a pagarlos por la realización de un hecho jurídico y que se pueden agrupar en tres categorías: impuestos, tasas y contribuciones y se clasifican en cada una de ellas dependiendo de lo que obtiene a cambio quien los paga.

Cuando no recibo absolutamente nada a cambio estamos ante un impuesto, los cuales son tributos exigidos a personas naturales y jurídicas; es decir, que su pago no le genera ningún tipo de beneficio (un bien o un servicio) al contribuyente.

Si lo que recibo a cambio es un servicio estamos ante una tasa. Las tasas están definidas como *"tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen*

por el sector privado"³; es decir que este tributo se genera porque el contribuyente usa un bien público para su beneficio privado, es un cobro que hace el estado por prestar un servicio estatal. Un ejemplo de tasas son los peajes, la sobretasa a la gasolina, la estampilla departamentales, la tasa aeroportuaria, etc.

Si lo que recibo no es un servicio sino un beneficio indirecto estamos antes ante una contribución. Las contribuciones se definen como *“tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el obligado tributario de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos”*⁴. Es decir que este tributo lo paga el contribuyente porque se ha recibido una contraprestación, pero se diferencia con las tasas porque se hace como miembro de una comunidad.

En resumen, existen diferencias entre el concepto de impuestos, tasas y contribuciones. Según la sentencia C-144 de 1993 la diferencia que existe entre tasa y contribución es que “La tarifa de la tasa tiene la función de recuperar los costos que el Estado presta al individuo. La contribución tiene como eje la compensación que le cabe a la persona por el beneficio directo que ella reporta como consecuencia de un servicio u obra que la entidad pública presta, realiza o ejecuta”.

7.4.1. Impuesto sobre la Renta

El impuesto sobre la renta es un tipo de tributo directo que grava las ganancias obtenidas por personas naturales y jurídicas. Es de orden nacional

³ Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos, ESPAÑA.

⁴http://www.dian.gov.co/descargas/micrositio/cree/Impuesto_sobre_la_renta_para_la_equidad.pdf

porque nace de una ley de la república y recae sobre todos los contribuyentes individualmente considerados de la misma manera, además no es susceptible de ser trasladada la obligación a un tercero. Para que se haya completado el hecho generador del impuesto de renta y complementarios se requiere determinar la renta obtenida durante un periodo de un año.

Los elementos del impuesto de renta son:

- *Sujeto activo:* Es el estado que tiene la autoridad de administrar y recaudar los impuestos, el cual da la facultad a la Unidad Administrativa Especial de impuestos y aduanas nacionales (DIAN) para exigir el pago del impuesto cuando se dé el hecho generador.
- *Sujeto pasivo:* El contribuyente es el sujeto pasivo del impuesto de renta, quien puede ser cualquier persona o entidad que está obligada a pagar dicho tributo por haber realizado un hecho generador.
- *Hecho generador:* Es aquel acto económico que ha determinado la ley como definitivo para que surja la obligación tributaria. En el impuesto de renta el hecho generador es la obtención de renta gravable.
- *Base gravable:* Es el monto que se toma como base para el cálculo del impuesto de renta y que surge de deducirle al ingreso del sujeto pasivo ciertas partidas estipuladas por la ley.
- *Contribuyente:* son todas las personas naturales, jurídicas y asimiladas, sobre las cuales recae el hecho generador de la obligación sustancial, que no estén expresamente exceptuadas por la ley. Algunas excepciones son entidades de derecho público.
- *Obligación a llevar contabilidad:* En el Código de comercio, artículo 19, establece la obligación de los comerciantes de “Llevar

contabilidad regular de sus negocios conforme a las prescripciones legales”.

También se establecen que una persona se puede considerar cómo comerciante cuando estas se dediquen profesionalmente a desarrollar actividades consideradas por la ley como mercantiles.

- *Tarifa del impuesto*

25%: Esta tarifa nominal del impuesto sobre la renta es para las sociedades anónimas, sociedades limitadas y demás entes asimilados, de conformidad con las normas pertinentes que tengan la calidad de Nacionales y sociedades extranjeras, en el caso de estas últimas es obligatorio que las rentas sean obtenidas a través de sucursales o de establecimientos permanentes. Art. 240 E.T.

15%: *Tarifa del impuesto en contribuyentes usuarios de las zonas francas*, a partir del 1ro de enero de 2007, la tarifa única del impuesto sobre la renta gravable, de las personas jurídicas que sean usuarios de Zona Franca. *Según el Art. 240-1 E.T.*

20%: *Tarifa del impuesto en el régimen especial según lo contemplado en el Art. 19 del E.T.* Las corporaciones, fundaciones y asociaciones sin ánimo de lucro.

Luego de la entrada en vigencia de la ley 1429 de 2010, donde se expide la ley de formalización y generación de empleo, las empresas pequeñas (aquellas cuyos activos no superen los 5.000 SMMLV y cuyo personal no sea superior a 50 trabajadores) que se constituyan a partir de la entrada en vigencia de esta ley, se entiende por constituir la fecha en la cual se realiza la inscripción de la sociedad o persona natural en el registro mercantil, tendrán

progresividad en el pago del impuesto de renta, el cual aplicara de la siguiente manera:

- No pagaran impuesto de renta y complementarios los primeros 2 años,
- Pagaran solo el 25% del impuesto determinado en el 3° año
- Pagaran solo el 50% del impuesto determinado en el 4° año
- En el 5° año pagaran solo el 75% del impuesto determinado
- A partir del 6° año pagaran el 100% del impuesto determinado.

Según el parágrafo 1 del artículo 4 de la ley mencionada, las empresas pequeñas de desarrollen su actividad económica en los departamentos de Amazonas, Guainía y Vaupés aplicaran la progresividad en el pago de impuesto de renta será así:

- No pagaran impuesto de renta y complementarios los primeros 8 años,
- Pagaran solo el 50% del impuesto determinado en el 9° año
- Pagaran solo el 75% del impuesto determinado en el 10° año
- A partir del 10° año pagaran el 100% del impuesto determinado

Además a las empresas mencionadas anteriormente, no se les aplicara retención en la fuente en los 5 primeros años gravables a partir del inicio de sus actividades, y en los primeros 10 años para las empresas mencionadas en el parágrafo 1° del Artículo 4°

Al finalizar la progresividad, según el Parágrafo 4° del Artículo 4° de la mencionada ley, las empresas beneficiarias que en el año anterior hubieren obtenido unos ingresos inferiores a mil UVT, se les aplicara el 50% de la tarifa del impuesto sobre la renta.

Por otra parte, la tarifa de impuesto de renta para personas naturales es progresiva dado que una mayor renta genera un mayor impuesto. El artículo 241 del estatuto tributario establece “*tarifa para las personas naturales y extranjeras residentes y asignaciones y donaciones modales: El impuesto sobre la renta de las personas naturales residentes en el país, de las sucesiones de causantes residentes en el país, y de los bienes destinados a fines especiales, en virtud de donaciones o asignaciones modales*”. Este artículo contiene la siguiente tabla, que muestra la tarifa a aplicar:

RANGOS EN UVT		TARIFA MARGINAL	IMPUESTO
DESDE	HASTA		
> 0	1.090	0%	0
> 1.090	1.700	19%	(Renta gravable o ganancia ocasional gravable expresada en UVT menos 1.090 UVT)*19%
> 1.700	4.100	28%	(Renta gravable o ganancia ocasional gravable expresada en UVT menos 1.700 UVT)*28% más 116 UVT
> 4.100	En adelante	33%	(Renta gravable o ganancia ocasional gravable expresada en UVT menos 4.100 UVT)*33% más 788 UVT

Fuente: Estatuto tributario, Art 241

Adicionalmente para personas naturales dadas ciertas condiciones se aplican las tablas de impuestos contenidas en los artículos 333, 334 y 340 del estatuto tributario.

7.4.2. Impuesto sobre la Renta para la equidad (CREE)

La ley 1607 de 2012 consagra a partir del 1 de enero del 2013, un nuevo impuesto sobre la renta adicional al ya existente, cuya destinación es la financiación de programas de inversión social a cargo del SENA y el ICBF,

del sistema de seguridad social en salud y transitoriamente la financiación de universidades públicas, inversión social sector agropecuario, entre otros.

En el artículo 20 de la ley 1607 de 2012 se establecen como sujetos pasivos de este impuesto “las personas Jurídicas y asimiladas y entidades contribuyentes declarante del impuesto sobre la renta y complementarios; Sociedades y entidades extranjeras contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta por ingresos de fuente nacional obtenidos a través de sucursales y establecimientos permanentes. Para estos efectos, se consideran ingresos de fuente nacional los establecidos en el artículo 24 del Estatuto Tributario”. El hecho generador del impuesto CREE se da por la obtención de ingresos que sean susceptibles de incrementar el patrimonio en el año o periodo gravable.

No son sujetos del CREE los no contribuyente del importe de renta, los entes sin fines de lucro, las zonas francas pre-establecidas antes del 31 de diciembre de 2012, entidades extranjeras contribuyentes declarantes por ingresos obtenidos sin sucursal y establecimiento permanente y personas naturales.

El Impuesto sobre la Renta para la Equidad se destinará a la financiación de los programas de inversión social orientada prioritariamente a beneficiar a la población usuaria más necesitada, y que estén a cargo del Servicio Nacional de Aprendizaje (SENA) y del Instituto Colombiano de Bienestar Familiar (ICBF). A partir del 1º de enero de 2014, el Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE) se destinará a la financiación del Sistema de Seguridad Social en Salud en inversión social.

La tarifa inicialmente estaba concebida en: 8% de manera definitiva y de manera transitoria para los años 2013, 2014 y 2015 en el 9%. Sin embargo,

con la expedición de la ley 1739 de 2014 se fija la tarifa del CREE de manera definitiva en el 9% a partir del año gravable 2015.

Con la reforma tributaria también se crea una sobretasa al impuesto para la equidad CREE, la cual tiene un anticipo que debe ser pagado en dos cuotas anuales. En la ley 1739 de 2014 se menciona que para los años 2015 al 2018, esta sobretasa toma la misma base que el impuesto CREE, además se expresa que aplica en 2015, 2016, 2017 y 2018 para utilidades fiscales superiores a 800 millones de pesos a una tarifa del 5%, 6%, 8% y del 9%, respectivamente.

7.4.3. Impuesto de ganancias ocasionales

El impuesto a las ganancias ocasionales se considera un impuesto complementario al impuesto de renta, que grava principalmente aquellas utilidades extraordinarias o esporádicas que no hacen parte del giro normal de sus negocios y son provenientes de herencias, loterías, donaciones, premios, etc.; así como la venta de activos fijos poseídos por más de dos años y las utilidades generadas en la liquidación de sociedades que existieron al menos dos años.

Para determinar si una persona, natural o jurídica es contribuyente del impuesto de ganancia ocasional, se acuden a los mismos parámetros utilizados para establecer si el sujeto es contribuyente del impuesto de renta. Esto debido a que el artículo 5 del Estatuto Tributario dispone lo siguiente:

Art. 5: el impuesto sobre la renta y sus complementarios constituyen un solo impuesto. El impuesto sobre la renta y complementarios se considera como un solo tributo y comprende:

- 1. Para las personas naturales, sucesiones ilíquidas, y bienes destinados a fines especiales en virtud de donaciones o asignaciones modales contemplados en el artículo 11, los que se liquidan con base en la renta, en las ganancias ocasionales, y en la transferencia de rentas y ganancias ocasionales al exterior.*

- 2. Para los demás contribuyentes, los que se liquidan con base en la renta, en las ganancias ocasionales y en la transferencia al exterior de rentas y ganancias ocasionales, así como sobre las utilidades comerciales en el caso de sucursales de sociedades y entidades extranjeras.*

De igual manera, todo el ordenamiento sobre sujetos pasivos y los impuestos a que están sometidos conforme al libro I, en especial, los artículos 2 al 20 del E.T., se refieren al impuesto sobre la renta y complementarios.⁵

Cuando se quiera determinar si un eventual contribuyente se encuentra frente a una situación que deba resolverse bajo las normas del impuesto sobre la renta o con fundamento en las normas del impuesto de ganancias ocasionales; lo que debe hacerse es, en primer lugar, precisar si se trata de un contribuyente del impuesto de renta y complementario a la luz de las normas antes citadas y, en segundo lugar, verificar si el hecho encaja en las previsiones contenidas en los artículos 299 a 317 del Estatuto Tributario.

Tarifas

Con la entrada en vigencia de la Ley 1607 2012, se modificó la tarifa aplicada para determinar el impuesto a las ganancias ocasionales, fijándose una tarifa

⁵ Estatuto Tributario Nacional

única del 10%. Antes de esta modificación las tarifas marginales existentes para los colombianos eran de 19%, 28% y 33%, las cuales se aplicaban según el monto de la ganancia ocasional.

La tarifa de ganancias ocasionales originadas utilidad en la enajenación de activos fijos poseídos dos años o más y en la liquidación de sociedades corresponde al 10%. Para determinar la ganancia ocasional se procede conforme lo señalan los artículos siguientes del estatuto tributario:

Artículo 300 del E.T: Se determina por la diferencia entre el precio de enajenación y el costo fiscal del activo. Se consideran ganancias ocasionales para los contribuyentes sujetos a este impuesto, las provenientes de la enajenación de bienes de cualquier naturaleza, que hayan hecho parte del activo fijo del contribuyente por un término de dos años o más. Su cuantía se determina por la diferencia entre el precio de enajenación y el costo fiscal del activo enajenado.

No se considera ganancia ocasional sino renta líquida, la utilidad en la enajenación de bienes que hagan parte del activo fijo del contribuyente y que hubieren sido poseídos por menos de 2 años.

Artículo 301. Se determinan por el exceso de lo recibido sobre el capital aportado: Se consideran ganancias ocasionales, para toda clase de contribuyentes, las originadas en la liquidación de una sociedad de cualquier naturaleza por el exceso del capital aportado o invertido cuando la ganancia realizada no corresponda a rentas, reservas o utilidades comerciales repartibles como dividendo o participación, siempre que la sociedad a la fecha de la liquidación

haya cumplido dos o más años de existencia. Su cuantía se determina al momento de la liquidación social.

Las ganancias a que se refiere el inciso anterior, originadas en la liquidación de sociedades cuyo término de existencia sea inferior a dos años, se tratarán como renta ordinaria.

Para el caso de las ganancias ocasionales provenientes de loterías, premios, rifas, apuestas y similares, no se presentó ninguna modificación, manteniéndose así la tarifa del 20%.

En términos prácticos a los contribuyentes obligados a llevar contabilidad la ganancia ocasional que se les presenta recurrentemente es la proveniente de la enajenación de activos fijos y será la que atenderemos en este trabajo.

8. OBLIGADOS A APLICAR ESTA NORMATIVA

La Normas Internacionales de Contabilidad en Colombia es un tema que toma importancia después de surgimiento de la ley 1314 de 2009, donde se establece la obligatoriedad en la aplicación de estándares internacionales para todas las empresas nacionales. Este proceso de conversión supone unos efectos en el área tributaria, por ello las organizaciones deberán tomar las medidas necesarias para calcular y reconocer los impuestos sobre las ganancias según la NIC 12.

La Norma Internacional de Contabilidad N°12 en Colombia, aplicará para las personas que contribuyan con el impuesto de Renta, de ganancias ocasionales o con el impuesto del CREE (cualquiera de los tres), pero que además estén obligados a llevar contabilidad.

Ya definido los dos componentes que me obligan a aplicar esta normativa entramos a definirlos de manera individual.

8.1 Contribuyentes

Cuando se hace mención a contribuyentes, estamos haciéndolo para los tres impuestos de renta que aplican en Colombia, por lo tanto, lo definiremos para cada tributo en particular.

8.1.1 Contribuyentes de impuesto de renta

Quien es contribuyente de impuesto de renta, si eventualmente realiza una transacción ocasional gravada con impuesto de ganancias ocasionales, también es contribuyente del impuesto de ganancias ocasionales.

Conforme con las normas pertinentes de Estatuto tributario, son contribuyentes de esta obligación:

*Las personas naturales, sucesiones ilíquidas, y bienes destinados a fines especiales en virtud de donaciones o asignaciones modales contemplados en el artículo 11, los que se liquidan con base en la renta, en las ganancias ocasionales, *en el Patrimonio **y en la transferencia de rentas y ganancias ocasionales al exterior*

En los artículos 22, 23, 23-1y 23-2 del estatuto tributario se establecen las personas no contribuyentes del impuesto de renta y complementarios y son los siguientes:

Art. 22. Los Departamentos y sus asociaciones, los Distritos, los Territorios Indígenas, los Municipios y las demás entidades territoriales, las Corporaciones Autónomas Regionales y de Desarrollo Sostenible, las Áreas Metropolitanas, las Asociaciones de Municipios, las Superintendencias, las Unidades Administrativas Especiales, las Asociaciones de Departamentos y las Federaciones de Municipios, los Resguardos y Cabildos Indígenas, los establecimientos públicos y los demás establecimientos oficiales descentralizados, siempre y cuando no se señalen en la ley como contribuyentes.

En el artículo 22 del estatuto tributario se mencionan que no son contribuyentes del impuesto de renta y complementarios las empresas estatales dado que el estado es el sujeto activo que administra y recauda los impuestos por lo tanto no sería razonable que este tuviera que pagarse así mismo algún tributo.

Art. 23. Los sindicatos, las asociaciones de padres de familia, las sociedades de mejoras públicas, las Instituciones de Educación Superior aprobadas por el Instituto Colombiano para el Fomento de la Educación Superior, ICFES, que sean entidades sin ánimo de lucro, los hospitales que estén constituidos como personas jurídicas sin ánimo de lucro, las organizaciones de alcohólicos anónimos, las juntas de acción comunal, las juntas de defensa civil, las juntas de copropietarios administradoras de edificios organizados en propiedad horizontal o de copropietarios de conjuntos residenciales, las asociaciones de exalumnos, los partidos o movimientos políticos aprobados por el Consejo Nacional Electoral, las ligas de consumidores, los fondos de pensionados, así como los movimientos, asociaciones y congregaciones religiosas, que sean entidades sin ánimo de lucro.

Las entidades contempladas en el numeral 3 del artículo 19, cuando no realicen actividades industriales o de mercadeo.

Tampoco son contribuyentes, las personas jurídicas sin ánimo de lucro que realicen actividades de salud, siempre y cuando obtengan permiso de funcionamiento del Ministerio de Salud, y los beneficios o

excedentes que obtengan se destinen en su totalidad al desarrollo de los programas de salud.

Las entidades sin ánimo de lucro detalladas en este artículo se exoneran de la responsabilidad tributaria por adelantar actividades sociales, culturales y de beneficencia que normalmente deben ser atendidas por el estado. Por este motivo las entidades sin ánimo de lucro bien concebidas se entienden como una extensión del estado.

Art 23-1. Los fondos de inversión, los fondos de valores y los fondos comunes que administren las entidades fiduciarias.

La remuneración que reciba por su labor la entidad que administre el fondo, constituye un ingreso gravable para la misma sobre la cual se aplicará retención en la fuente.

Los ingresos del fondo, previa deducción de los gastos a cargo del mismo y de la contraprestación de la sociedad administradora, se distribuirán entre los suscriptores o partícipes, al mismo título que los haya recibido el fondo y en las mismas condiciones tributarias que tendrían si fueran percibidos directamente por el suscriptor o partícipe.

Art 23-2. Los fondos de pensiones de jubilación e invalidez y los fondos de cesantías no son contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios.

La remuneración que reciba por su labor la entidad que administre el fondo, constituye un ingreso gravable para la misma sobre la cual se aplicará retención en la fuente.

En los artículos 23-1 y 23-2 se menciona que los fondos de inversión, valores, comunes, de pensiones de jubilación e invalides y los de cesantía no son contribuyentes del impuesto de renta, ya que estos se forman principalmente por los aportes de personas o entidades. Por lo cual la tributación que pueda generarse a partir de las utilidades que tales inversiones generan, será cumplida directamente por los partícipes del Fondo y no por el Fondo mismo.

8.1.2. Contribuyentes del CREE

Según el artículo 20 de la ley 1607 de 2012 son considerados como sujetos pasivos del impuesto sobre la renta para la equidad CREE, las siguientes entidades:

- a) Las sociedades y personas jurídicas y asimiladas contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta y complementarios.
- b) Las sociedades y entidades extranjeras contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta por sus ingresos de fuente nacional obtenidos mediante sucursales y establecimientos permanentes. Para estos efectos, se consideran ingresos de fuente nacional los establecidos en el artículo 24 del Estatuto Tributario.

En resumidas cuentas, son contribuyentes del CREE las sociedades comerciales sin incluir a las zonas francas y sus usuarios.

8.2. Obligados a llevar Contabilidad

En el código de comercio, artículo 19 se establece que están obligados a llevar contabilidad toda persona natural o jurídica que según sus operaciones diarias y conforme a lo prescrito en la ley se considere comerciante; es decir, quien realiza profesionalmente actos mercantiles.

Algunas actividades comerciantes están descritas en el artículo 20 del código de comercio, pero por principio general, es dable decir que son comerciantes quienes adelanten cualquier actividad comercial lícita que no se encuentre definida como una actividad no mercantil (artículo 20 C.Ccio)

Las actividades que no son mercantiles, de acuerdo al artículo 23 del Código de Comercio, son:

- La adquisición de bienes con destino al consumo doméstico o al uso del adquirente, y la enajenación de los mismos o de los sobrantes;
- La adquisición de bienes para producir obras artísticas y la enajenación de éstas por su autor;
- Las adquisiciones hechas por funcionarios o empleados para fines de servicio público;
- Las enajenaciones que hagan directamente los agricultores o ganaderos de los frutos de sus cosechas o ganados, en su estado natural. Tampoco serán mercantiles las actividades de transformación de tales frutos que efectúen los agricultores o ganaderos, siempre y cuando que dicha transformación no constituya por sí misma una empresa
- La prestación de servicios inherentes a las profesiones liberales.

También son actividades no comerciales la prestación de servicios regulados por otros códigos diferentes del código de comercio por ejemplo, los servicios laborales que están regulados por el código sustantivo del trabajo.

Como conclusión podemos afirmar que están obligados a llevar contabilidad los comerciantes y todos aquellos que quieran hacer valer la contabilidad como prueba (artículo 2 ley 1314 de 2009).

9. BASES CONTABLES Y BASES FISCALES DE LOS IMPUESTOS A LAS GANANCIAS.

Después de haber definido quienes son los contribuyentes de los impuestos a las ganancias vigentes en Colombia, se explicará a continuación la comparación que se debe realizar entre las bases contables versus las bases fiscales dado que por principio no son iguales; y así determinar los registros que se tendrán en cuenta para obtener el impuesto a las ganancias, el cual se genera de las diferencias que se presenta entre lo contable y lo fiscal. Estas diferencias se originan porque existen rubros que no son aceptados por la norma tributaria sin embargo la norma contable si lo acepta, y viceversa. Cada una de estas diferencias será explicada en este segmento del trabajo.

9.1. Determinación de las diferencias

Las normas tributarias indican que para la determinación de los impuestos de renta se deben tener en cuenta las bases fiscales, es decir los ingresos, costos, gastos y patrimonio (base de renta presuntiva) determinados conforme a las normas tributarias. Las bases contables son un parámetro de comparación y la fuente inicial de información pero no son la base definitiva de determinación de los impuestos.

La norma internacional de contabilidad indica como determinar y registrar el impuesto de renta, reconociendo sus efectos corrientes y diferidos. Ahora, para reconocer estos últimos (efectos diferidos) se deben tener en cuenta las diferencias planteadas en el anterior párrafo.

Es importante concluir entonces que de comparar las bases contables y las bases fiscales se derivan diferencias, siendo este el primer paso para registrar los impuestos a las ganancias. Estas diferencias se generan por conceptos diversos tales como:

- Ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional
- Ingresos contables no fiscales
- Ingresos fiscales por intereses presuntos
- Costos y gastos no deducibles
- Costos y deducciones especiales
- Rentas exentas
- Compensación de pérdidas fiscales y excesos de renta presuntiva
- Métodos diferentes de depreciación, amortización y agotamiento
- Reajustes fiscales
- Valorizaciones contables
- Costos fiscales oficiales
- Provisiones contables no fiscales

9.2. Calificación de las diferencias

La determinación del impuesto de renta depende de aplicar la tarifa a la base fiscal correspondiente, entendiendo la existencia de diferencias entre las bases contables y las bases fiscales, puesto que, la utilidad contable por los motivos enunciados en el punto anterior puede ser diferente de su equivalente fiscal, es decir de la renta líquida. El patrimonio contable también es diferente

del patrimonio fiscal. La determinación de impuesto de renta reconoce sus efectos corrientes y sus efectos diferidos.

Ahora bien, no todas las diferencias entre las bases contables y las bases fiscales me generan impuesto diferido, solo algunas de ellas tendrían este efecto. Estas diferencias pueden ser permanentes, temporales y temporarias.

Las **diferencias permanentes** son aquellas causadas por hecho o situaciones que no pueden ser subsanados o revertidos en periodos futuros por lo tanto no generan impuesto de renta diferido. Son situaciones que implican un mayor impuesto en un periodo, pero ese mayor impuesto pagado no se puede recuperar en ningún periodo siguiente. O caso contrario, cuando esa diferencia implica el pago de un menor impuesto, el cual no se debe pagar en periodos futuros.

Las **diferencias temporales** se originan en un ejercicio y se revierten en otro. Siempre es necesario tener en cuenta que exista una expectativa razonable de que tales diferencias se revertirán por lo tanto generan impuesto de renta diferido, bajo NIC 12 y bajo las normas colombianas actuales las cuales pueden ser gravables o deducibles, dependiendo del efecto que generan, son gravables si el efecto es crédito y deducible si el efecto es débito. Algunas diferencias temporales reducen el impuesto a la renta que resulta a pagar en un período, otras al contrario incrementan el impuesto a pagar durante el ejercicio. Para efectos didácticos, estas diferencias hay que asociarlas con eventos ordinarios que se reflejan en el estado de resultados, por ejemplo depreciaciones, amortizaciones y agotamientos, impuestos ICA y predial causados no pagados, ingreso por método de participación.

Las *diferencias temporarias* son partidas derivadas de eventos que se registran contablemente en un período, pero que de acuerdo con requisitos fiscales, para determinar la renta líquida gravable, se deben tener en cuenta en otro período por lo tanto me genera impuesto de renta diferido bajo NIC 12, pero bajo las normas colombianas actuales no. Tales diferencias pueden ser imponibles o descontables dependiendo del efecto que generan, son imponibles si el efecto es crédito y descontables si el efecto es débito. Para efectos didácticos, estas diferencias hay que asociarlas con eventos extraordinarios que se reflejan en partidas de balance primero y luego en el estado de resultados, como por ejemplo, la venta o baja de activos fijos que incluyen en su costo reajustes fiscales, o la venta o baja de activos fijos que tienen costo oficial o especial (inversiones que cotizan en bolsa, ganadería) o generación y compensación de excesos de renta presuntiva sobre renta líquida o generación y compensación de pérdidas fiscales.

La normativa contable y tributaria determina el ámbito de aplicación de cada una, debe ser respetando y conservando su independencia, es decir cada base debe acatar lo propio (*lo contable en lo contable y lo fiscal en lo fiscal*). Existen aspectos regulados por la Ley tributaria de forma especial, en donde prevalecen las normas tributarias sobre las contables. Es por ello que se debe elaborar la conciliación entre la información contable y fiscal, explicando las diferencias.

9.3. Conciliación del patrimonio contable-fiscal y la conciliación de la utilidad contable-fiscal.

Ya definidos los tipos de diferencias que se presentan entre las bases contables y las bases fiscales, a continuación se describirán las principales diferencias generadas entre los valores contables y fiscales de acuerdo a la normatividad tributaria y contable vigente, calificándolas para nuestros efectos didácticos en permanentes, temporales y temporarias.

9.3.1. Diferencias permanentes

Nos permitimos reiterar que estas diferencias no generan efectos diferidos en los impuestos, sus efectos solo afectan la base corrientes de los impuestos de renta

Ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional

Existe una serie de ingresos que reúnen todos los requisitos para ser un ingreso gravable y que están registrados contablemente, pero que según la norma fiscal son beneficiados para no catalogarse como gravados. En otras palabras, son ingresos que se registran contablemente, pero fiscalmente son neutros, es decir no hacen parte de la base tributaria para la determinación de los impuestos de renta.

Según el estatuto tributario, en los artículos 36 al 57 detallan los considerados ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional y son los siguientes:

- Utilidad en la Enajenación de Acciones

- Distribución de utilidades o reservas en acciones o cuotas de interés social.
- Capitalizaciones no gravadas para los socios o accionistas.
- Utilidad en venta de inmuebles
- El componente inflacionario de los rendimientos financieros percibidos por personas naturales y sucesiones ilíquidas.
- Recompensas ofrecidas y pagadas por entidades estatales.
- Los premios en concursos nacionales e internacionales
- La utilidad en la venta de casa o apartamento de habitación (solo para personas naturales).
- Las indemnizaciones por seguro de daño e indemnizaciones por destrucción o renovación de cultivos, y por control de plagas. Pagadas por compañías de seguros.
- Los gananciales (solo para personas naturales).
- Donaciones para partidos, movimientos y campañas políticas.
- Las participaciones y dividendos, en la medida en que estas utilidades ya hayan pagado impuesto en la sociedad que las generó.
- La distribución de utilidades por liquidación de sociedades comerciales.
- Incentivo a la capitalización rural (ICR), el subsidio Agro Ingreso Seguro (AIS) y su reemplazante, el subsidio Desarrollo Rural con Equidad (DRE); y en general los subsidios estatales.
- Aportes de entidades estatales, sobretasas e impuestos para financiamiento de sistemas de servicio público de transporte masivo de pasajeros

- Pagos por intereses y servicios técnicos en zonas francas.
- Contribuciones abonadas por las empresas a los trabajadores en un fondo mutuo de inversión. (solo para personas naturales)
- Rendimientos de los fondos mutuos de inversión, fondos de inversión y fondos de valores provenientes de la inversión en acciones y bonos convertibles en acciones.
- Exoneración de impuestos para la zona del nevado del Ruiz.

Las anteriores partidas a pesar de constituirse y registrarse contablemente como un ingreso por el incrementar el patrimonio de quien lo recibe y fiscalmente se excluyen de la base gravable. Es decir, son ingresos neutros en la declaración de renta, ya que suman y restan en la base gravable.

Ingresos contables no fiscales

Son aquellos ingresos que provienen de un simple registro contable y no de la recepción real de un ingreso, como por ejemplo el ingreso por método de participación en la medida en que ese reconocimiento corresponda a una eventual utilidad no gravada. Otro ejemplo es un ingreso de un periodo fiscal diferente al año en que se liquida en impuesto.

Ingresos fiscales por intereses presuntos (por préstamos a socios, subordinada)

En el artículo 35 del estatuto tributario se establece que *“para efectos del impuesto sobre la renta, se presume de derecho que todo préstamo en dinero, cualquiera que sea su naturaleza o denominación, que otorguen las*

sociedades a sus socios o accionistas o estos a la sociedad, genera un rendimiento mínimo anual y proporcional al tiempo de posesión”. Es decir que la ley supone que cualquier préstamo que la empresa haga a sus accionistas generara rendimientos financieros, los cuales se tomaran como ingresos gravados con el impuesto a la renta. La presunción a que se refiere este artículo, no limita la facultad de que dispone la Administración Tributaria para determinar los rendimientos reales cuando éstos fueren superiores.

Lo anterior significa que el ingreso por intereses presuntos se incluye en la base tributaria, pero no se incluyen contablemente.

Costos y gastos no deducibles

Como desestimulo a ciertas actividades, el estado limita la capacidad de deducirse para efectos fiscales algunos costos y gastos en que se incurrieron, aun estando estos registrados en contablemente en los estados financieros del contribuyente. Es decir que los costos y gastos no deducibles son lo que fueron incluidos contablemente en el estado de resultados, pero que no fueron aceptados fiscalmente.

La deducibilidad de un costo o gasto depende de los siguientes parámetros:

- Que el costo o gasto no esté prohibido expresamente por la ley, como por ejemplo los impuestos diferentes del predial e ICA, los pagos a proveedores ficticios (no existen para la DIAN) y el 50% a los gravámenes a los movimientos financieros.

- Que no se hayan cumplido los requisitos adicionales para tomar una deducción; por ejemplo, para deducir los gastos laborales debo haber pagado los aportes de seguridad social y parafiscales, es decir que si no los he pagado no puedo deducir los gastos laborales. Otro ejemplo importante es que para deducir lo concerniente a honorarios, comisiones y servicios debo haber verificado que los beneficiarios de los pagos han cumplido con los aportes de seguridad social.
- Que el gasto o costo incurrido corresponda al año al que se le liquidan los impuestos. Es decir, que un costo o gasto de un año anterior no puede ser deducido en un año diferente al de su ocurrencia. Según el artículo 58 del estatuto tributario, *“los costos legalmente aceptables se entienden realizados cuando se paguen efectivamente en dinero o en especie o cuando su exigibilidad termine por cualquier otro modo que equivalga legalmente a un pago”*. Es decir que no son deducibles los costos en los que se incurrieron por anticipado, estos se aceptan fiscalmente en el periodo gravable en el que se causen.
- Cuando el costo o gasto no cumple los presupuestos exigidos por el artículo 107 del estatuto: los costos y deducciones deben de guardar relación de causalidad, necesidad y proporcionalidad con la actividad productora de renta. Los gastos por multas y sanciones que se paguen a entidades oficiales. Otros ejemplos son los gastos de ejercicios anteriores; como el impuesto de renta es un impuesto de periodo, es decir, que se declara lo que ha ocurrido en un año

determinado, no puede haber causalidad entre un ingreso de un periodo y un gasto de otro periodo.

Rentas exentas

Las rentas exentas son un tipo de utilidades que cumplen todas las características para tomarse como una renta fiscal, pero que disposición fiscal se les ha dado el beneficio de gravarse con tarifa cero (0), es decir que no tributan efectivamente.

Actualmente un resumen de las rentas exentas es el siguiente:

- Rentas de trabajo exentas (solo para personas naturales)
- Rentas de empresas servicios públicos domiciliarios
- Indemnización por seguros vida (solo para personas naturales)
- Venta de energía eléctrica generada con base en los recursos eólicos, biomasa o residuos agrícolas realizada únicamente por las empresas generadoras.
- La prestación del servicio de transporte fluvial con embarcaciones y planchones de bajo calado.
- Servicios hoteleros prestados en nuevos hoteles o remodelados.
- Servicio de ecoturismo certificado por el Ministerio del Medio Ambiente o autoridad competente
- Aprovechamiento de nuevas plantaciones forestales, incluida la guadua.

Costos y deducciones especiales

En este caso, la partida existe contablemente por un valor pero fiscalmente se toma incrementada, igualmente, ser también que contablemente se trate como un activo pero fiscalmente se toma como deducción.

Según el estatuto tributario, en los artículos 157 al 171, se consideran deducciones especiales:

- Deducción por inversiones. Cabe anotar que estas partidas inicialmente se registran como activo sin afectar estado de resultado, es decir que cuando ellas son amortizadas la amortización no es deducible. Estas deducciones son las siguientes:
 - Deducción por inversiones en nuevas plantaciones, riegos, pozos y silos.
 - Deducción por amortización en el sector agropecuario
 - Deducción por inversiones en investigación, desarrollo tecnológico o innovación, *es posible deducir de la renta el 175% del valor de lo invertido, cuando se realizan inversiones destinadas a proyectos en ciencia, tecnología e innovación.*
Aplica inclusive cuando se trata de donaciones

- Deducción por inversiones amortizables en la industria petrolera y el sector minero.

- Deducción por donaciones o contribuciones. *Es posible deducir de la renta el 125% del valor de las donaciones, cuando se efectúa a las siguientes organizaciones: a la corporación General Gustavo Matamoros, entidades de deporte Aficionado tales como clubes deportivos, clubes promotores, comités deportivos y las donaciones hechas para proyectos de investigación o desarrollo de carácter científico o tecnológico. (Art. 126-2 del E.T).*

- Deducción especial por pagos de salarios. *Es posible deducir de la renta el 200% del valor de los salarios y prestaciones sociales, cuando estos se efectúan a las siguientes personas:*
 - *A las viudas del personal de la fuerza pública o los hijos de los mismos mientras sostengan el hogar, fallecidos en operaciones de mantenimiento o restablecimiento del orden público.(Art 108-1 del Estatuto Tributario)*
 - *Trabajadores con limitación no inferior al 25% comprobada. (Art 31 Ley 361 de 1997).*
 - *Trabajadoras mujeres víctimas de la violencia comprobada. (Art 23 Ley 1257 de 2008).*

- Deducción por aprendices adicionales. *Es posible deducir de la renta el 130% del valor de los salarios y prestaciones sociales, cuando estos se efectúan a trabajadores contratados como aprendices, adicionales a los previstos legalmente, en programas de formación profesional previamente aprobados por el Servicio Nacional de Aprendizaje SENA. (Art 189 Ley 115 de 1994)*

Valorizaciones contables de activos fijos

Según el decreto 2649 de 1993 en su artículo 85 definen las valorizaciones como el mayor valor de los activos, con relación a su costo neto ajustado, establecido con sujeción a las normas técnicas. Es decir, el mayor valor entre el valor registrado en libros y el valor comercial del activo; estas valorizaciones en un efecto contable, más no tributario. Lo anterior es porque las valorizaciones no hacen parte del valor patrimonial del activo por ello las valorizaciones no se declara, se excluyen del patrimonio fiscal.

En el Libro primero, Título II, Capítulo del estatuto tributario se establecen cual es el valor que se debe declarar por cada uno de los activos, y dentro de los conceptos que conforman el valor patrimonial, no figuran las valorizaciones. De esta manera no se debe incluir un concepto que la legislación tributaria no ha definido como mayor valor fiscal de los activos.

Perdidas no deducibles de activos

El artículo 64 del estatuto tributario define que *“Cuando el costo de las mercancías vendidas se determine por el sistema de inventario permanente, serán deducibles las disminuciones ocurridas en mercancías de fácil destrucción o pérdida, siempre que se demuestre el hecho que dio lugar a la pérdida o destrucción, hasta en un tres por ciento (3%) de la suma del inventario inicial más las compras”* es decir, que solo es deducible el 3% del costo del inventario contabilizado bajo el sistema permanente y que este sea de fácil destrucción. Perdidas diferentes de la definida aquí no son deducibles

de impuesto de renta, por ejemplo, pérdidas en inversiones, pérdidas en activos fijo y pérdidas en inventarios superiores al 3%.

La provisión de inventarios es un monto estipulado por la empresa para amortizar o proteger el inventario en caso de obsolescencia, daño, robo o deterioro, con el fin de reflejar en sus Estados Financieros la exactitud del inventario físico.

9.3.2 Diferencias Temporales

Las diferencias temporales son aquellas que se revierten en periodos futuros dentro del giro ordinario de la operación, es decir con resultados futuros y están asociadas al estado de resultados. Es necesario tener en cuenta que existe una expectativa razonable de que tales diferencias se revertirán y por lo tanto ellas generan impuesto de renta diferido, bajo NIC 12 y bajo las normas colombianas actuales. Algunas diferencias temporales reducen el impuesto a la renta que resulta a pagar en un período, otras al contrario incrementan el impuesto a pagar durante el ejercicio.

Las diferencias temporales existentes son las siguientes:

Depreciación acelerada

La norma tributaria permite la utilización de métodos de depreciación diferentes al usado contablemente entonces cuando los activos fijos se deprecian fiscalmente en forma acelerada se posterga el pago del impuesto, lo que implica una mayor deducción fiscal.

Cuando la depreciación fiscal es superior a la registrada contablemente se paga un menor impuesto porque se disminuye la base tributaria; cuando esta diferencia se revierte la base tributaria se aumenta por lo tanto se debe registrar impuesto diferido crédito o pasivo.

Cuando la depreciación fiscal es inferior a la registrada contablemente se paga un mayor impuesto porque se aumenta la base tributaria; cuando esta diferencia se revierte la base tributaria se disminuye por lo tanto se debe registrar impuesto diferido débito o activo.

Impuesto de industria y comercio causado no pagado

Este impuesto se reconoce contablemente en el mismo año en el que se causó mientras que fiscalmente solo es deducible en el momento en que se haga efectivo su pago. En su efecto este impuesto me genera una renta gravable fiscal mayor, generando un mayor pago de impuesto en el periodo, cuando esta diferencia se revierte la renta gravable disminuye y por lo tanto se debe reconocer un impuesto diferido débito o activo.

Ingreso método de participación gravado

Estos ingresos generan una diferencia temporal, ya que contablemente se contabilizan cuando son decretados por las entidades subordinadas, es decir, solo son causados y en su efecto aumentan la utilidad contable del periodo, pero fiscalmente solo se contabilizan cuando el ingreso efectivamente lo haya recibido la entidad y se encuentre en su caja. Esto origina una renta gravable

fiscal menor, generando un menor pago de impuesto en dicho periodo y un impuesto diferido crédito.

9.3.3. Diferencias Temporarias

Las diferencias temporarias se refiere a las divergencias que existen entre el importe en libros de un activo o pasivo en el estado de situación financiera y su base fiscal. Las diferencias temporarias pueden clasificarse de acuerdo a su naturaleza en imponibles o deducibles.

Las diferencias temporarias imponibles son aquellas 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, y se generan cuando el valor contable de un activo es mayor que su valor fiscal o cuando el valor contable de un pasivo es menor que su valor fiscal, es decir, aquellas diferencias que serán gravadas en el futuro.

Las diferencias temporarias son deducibles o descontables cuando el efecto visto en el futuro es a mi favor y 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. Se generan cuando el valor contable de un activo es menor que su valor fiscal o cuando el valor contable de un pasivo es mayor que su valor fiscal.

Las diferencias temporarias son:

Los reajustes fiscales

Los reajustes fiscales es un incremento opcional al costo fiscal de los activos fijos que todos los contribuyentes obligados deben presentar declaración de renta, tales activos fijos pueden haber sido poseídos al inicio del año o adquirido durante el año fiscal. El reajuste fiscal de los activos fijos no se reconoce contablemente es un ajuste solo para efectos fiscales al momento de declarar.

En el momento que se hace la venta del activo el reajuste fiscal hace la base tributaria se disminuya y por lo tanto se tribute menos debiendo reconocer un impuesto diferido debito porque la diferencia favorece a quien reajusta fiscalmente sus activos.

Los excesos de renta presuntiva sobre renta líquida ordinaria y sus compensaciones.

Respecto a los excesos de renta presuntiva, el estatuto tributario señala en el artículo 189 “El exceso de renta presuntiva sobre la renta líquida ordinaria se podrá compensar con las rentas líquidas ordinarias determinadas dentro de los cinco (5) años siguientes, reajustados fiscalmente”; los excesos de renta presuntiva son deducciones que se generan cuando el valor de la renta presuntiva es mayor que la renta líquida ordinaria.

Excesos de renta presuntiva sobre renta líquida bajo normas colombianas no se toma como generadora de impuesto diferido porque se aplican los principios contables de prudencia y realización. Esta deducción por exceso de renta presuntiva es un beneficio que sólo tiene efectos tributarios. Por tal razón no se registra en las cuentas del balance. La prueba de la existencia de un exceso de renta presuntiva está dada por las declaraciones de renta.

Estos excesos se generan cuando la renta líquida ordinaria es inferior o menor a la renta presuntiva, esto hace que el contribuyente tribute sobre la renta presuntiva y no sobre renta ordinaria y en su efecto debe pagar impuesto sobre la renta presuntiva, este exceso se reajusta por el IPC, es decir se aumenta su valor y se compensan cuando tiene rentas futuras teniendo como límite 5 años.

Los excesos de renta presuntiva sobre la renta líquida ordinaria generan una mayor base tributaria y un mayor pago de impuesto en el periodo, por lo tanto se debe reconocer solo fiscalmente un impuesto diferido débito o activo, que se revertirá con las rentas futuras

Pérdidas fiscales y sus compensaciones

En el artículo 147 del estatuto tributario, se establece que “las sociedades podrán compensar las pérdidas fiscales reajustadas fiscalmente, con las rentas líquidas ordinarias que obtuvieren en los periodos gravables siguientes sin perjuicio de la renta presuntiva del ejercicio. Las pérdidas de las sociedades no serán trasladables a los socios”. Es decir que los contribuyentes del impuesto de renta y complementarios que sean sociedades comerciales

pueden descontarse las pérdidas fiscales que obtuvieron en periodos anteriores con su renta líquida de tal manera que les permite disminuir su renta gravable.

Pérdidas fiscales bajo normas colombianas no se toma como generadora de impuesto diferido porque se aplican los principios contables de prudencia y realización Mayores costos fiscales de activos: Como los reajustes fiscales que incrementan el costo fiscal del activo pero no me generan ese costo en la contabilidad.

Estas pérdidas se generan cuando el contribuyente obtiene como resultado en su renta gravable una perdida y en su efecto debe pagar impuesto sobre la renta presuntiva se reajustan por el IPC, es decir se aumenta su valor y se amortizan cuando tiene rentas futuras.

En su efecto las pérdidas fiscales hacen que la base tributaria para el cálculo del impuesto sea la renta presuntiva, generando un mayor pago de impuestos en el periodo y por consiguiente un impuesto diferido activo o débito.

Costo fiscales oficiales

Los costos oficiales que generan una diferencia temporaria son los siguientes:

- **Ganadería:** Los costos fiscales oficiales de ganadería son regulados por el ministerio de agricultura y desarrollo rural bajo la resolución 00106 de 2014 por medio de la cual se determina por valores de ganado bovino

para los efectos tributarios que trata el artículo 276 de Decreto 624 de 1989.

Artículo 276. Valor de los semovientes. En el negocio de ganadería el valor de los semovientes es el del costo, el cual no podrá ser inferior al precio comercial en 31 de diciembre del respectivo ejercicio fiscal. En el caso del ganado bovino, este último valor será determinado anualmente por el Gobierno, por intermedio del Ministerio de Agricultura, teniendo en cuenta los precios de los mercados regionales. Este valor hará parte del patrimonio base de la renta presuntiva, cualquiera que sea la edad, raza y sexo.

En el momento que se hace la venta de un semoviente si el valor contable de este es mayor que el de su valor fiscal se genera un impuesto diferido crédito o pasivo pues se estaría aumentado la base tributaria, por el contrario cuando se realiza una venta y el valor contable de este es menor que el de su valor fiscal se genera un impuesto diferido bebido o activo porque la base tributaria se disminuye.

- ***Valores de cotización en bolsa***

Los costos fiscales oficiales de los valores de cotización en bolsa se deben determinar de acuerdo al artículo 271 del estatuto tributario.

Artículo 271. Valor patrimonial de los títulos, bonos y seguros de vida. El valor de los títulos, bonos, certificados y otros documentos negociables que generan intereses y rendimientos financieros es el

costo de adquisición más los descuentos o rendimientos causados y no cobrados hasta el último día del período gravable.

En el momento que se hace la venta de algún título, bono, certificado u otro documento negociable en bolsa, si el valor contable de este es mayor que el de su valor fiscal se genera un impuesto diferido crédito o pasivo pues se estaría aumentado la base tributaria, por el contrario cuando se realiza una venta y el valor contable de este es menor que el de su valor fiscal se genera un impuesto diferido bebido o activo porque la base tributaria se disminuye.

9.4. Contabilización de los Impuestos Corrientes a las ganancias y Diferidos

La Norma Internacional de Contabilidad 12 *Impuesto a las Ganancias* tiene como principal objetivo determinar el tratamiento contable del impuesto a las ganancias, en esta norma se establece que la principal dificultad de la contabilización de este impuesto se presenta en el tratamiento de las consecuencias actuales y futuras de la recuperación (liquidación) en el futuro del importe en libros de los activos (pasivos) que se han reconocido en el estado de situación financiera de la entidad; y las transacciones y otros sucesos del periodo corriente que han sido objeto de reconocimiento en los estados financieros.

9.4.1. Impuesto de Renta Corriente

De acuerdo con esta Norma el Impuesto de Renta, llamado Impuesto a las Ganancias incluye todos los impuestos, ya sean nacionales o extranjeros, que se relacionan con las ganancias sujetas a imposición. El impuesto sobre las ganancias incluye también otros tributos, como las retenciones sobre dividendos que se pagan por parte de una empresa dependiente, asociada o negocio conjunto, cuando proceden a distribuir ganancias a la empresa que presenta los estados financieros.

El impuesto a las ganancias tiene reconocimiento en dos momentos diferentes Impuesto a las Ganancias del Periodo corriente e impuesto diferido.

Según la normatividad internacional el Impuesto a las ganancias del periodo corriente se define como:

La cantidad a pagar (recuperar) por el impuesto sobre las ganancias relativa a la ganancia (pérdida) fiscal del ejercicio.

Y se debe reconocer

Como una obligación de pago (Pasivo) en la medida en que no haya sido liquidado. Si la cantidad ya pagada, que corresponde al ejercicio presente y a los anteriores, excede del importe a pagar por esos ejercicios, el exceso debe ser reconocido como un activo.

Los impuestos, tanto si son del ejercicio corriente como si son diferidos, deben ser reconocidos como gasto o ingreso, e incluidos en la determinación de la ganancia o pérdida neta del ejercicio.

Contablemente las cuentas a utilizar para realizar el registro del impuesto de renta corriente son:

	Debito	Crédito
Gasto por impuesto	\$ xxxxx	
Impuesto por pagar		\$ xxxxx

Tanto bajo la normatividad internacional como en la normatividad local, la contabilización de impuesto corriente no difiere en su tratamiento, en ambos casos se contabiliza un gasto por impuesto y su respectivo pasivo o activo.

9.4.1.1. Impuesto sobre la Renta para la equidad (CREE)

A partir del 1º de enero de 2013, se crea el Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE) como el aporte con el que contribuyen las sociedades y personas jurídicas y asimiladas contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta y complementarios, en beneficio de los trabajadores, la generación de empleo, y la inversión social en los términos previstos en la presente ley.⁶

El hecho generador del Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE) lo constituye la obtención de ingresos que sean susceptibles de incrementar el patrimonio de los sujetos pasivos en el año o período gravable.⁷

⁶Art. 20 Ley 1607 de 2012

⁷ Art. 21 Ley 1607 2012

En el artículo 22 de la Ley 1607 de 2012, se establece la base gravable para el cálculo del impuesto sobre la Renta para la equidad. Su determinación se realiza de la siguiente manera:

<i>Ingresos brutos susceptibles de incrementar el patrimonio</i>
(-) Devoluciones rebajas y descuentos
(-) Ingresos no constitutivos de renta ⁸
(-) Costos susceptibles de disminuir el impuesto sobre la renta
(-) Deducciones ⁹
(-) Depreciación y amortización de inversiones ¹⁰
(=) BASE GRAVABLE (<i>Este valor no podrá ser inferior al 3% del patrimonio líquido del contribuyente en el último día del año gravable inmediatamente anterior de conformidad con lo previsto en los artículos 189 y 193 del Estatuto Tributario</i>)

Fuente: Elaboración propia a partir de información obtenida ley tributaria.

El Impuesto sobre la Renta para la Equidad se debe reconocer como un gasto y un pasivo

Descripción	Db	Cr
Gasto Impuesto CREE	XXXXXX	
Impuesto por pagar CREE		XXXXXX

⁸Artículos 36, 36-1, 36-2, 36-3, 45, 46-1, 47, 48, 49, 51, 53 del Estatuto Tributario.

⁹Artículos 107 a 117, 120 a 124, 126-1, 127-1, 145, 146, 148, 149, 159, 171, 174 y 176 del Estatuto Tributario.

¹⁰Artículos 127, 128 a 131-1 y 134 a 144 del Estatuto Tributario.

9.4.1.2. Impuesto de Ganancias Ocasionales

Se consideran ganancias ocasionales para los contribuyentes sometidos a este impuesto, las provenientes de herencias, legados, donaciones, o cualquier otro acto jurídico celebrado inter vivos a título gratuito, y lo percibido como porción conyugal. *Art. 302 Ley 1607 de 2012*

El valor de los bienes y derechos que se tendrá en cuenta para efectos de determinar la base gravable del impuesto a las ganancias ocasionales será el valor que tengan dichos bienes y derechos a 31 de diciembre del año inmediatamente anterior a la fecha de la liquidación de la sucesión o del perfeccionamiento del acto de donación o del acto jurídico inter vivos celebrado a título gratuito, según el caso.

9.4.2. Impuestos Diferidos

Actualmente el impuesto diferido en Colombia se determina por las diferencias derivadas entre las cifras contenidas en el estado de resultados y las consideradas en las bases fiscales. Con la entrada en vigencia de las Normas Internacionales de Información Financiera este impuesto se depura bajo dos enfoques, el método del pasivo basado en el balance (NIC 12) y el método diferido basado en el estado de resultados (Decreto 2649 de 1993). Este último es el que actualmente se aplica de manera parcial en el país, y difiere de la normatividad internacional principalmente, en que las diferencias que originan los impuestos diferidos se obtienen de un análisis del valor contable y fiscal de los activos y pasivos y no de las cuentas de Ingresos, gastos y costos.

Reconocimiento de pasivos y activos por impuestos diferidos

El impuesto diferido como *activo* surge de las diferencias temporarias deducibles, y es aquella cantidad de impuesto sobre las ganancias a recuperar en periodos futuros. El reconocimiento de un activo por impuesto diferido, solo es posible en la medida que se demuestre que en el futuro se generará la suficiente renta gravable para revertir esa diferencia.

Las diferencias temporarias deducibles se generan cuando:

Activos:

Valor Contable del activo < Valor fiscal del activo

Pasivos

Valor contable del pasivo > Valor fiscal del pasivo

Su registro contable se realiza de la siguiente manera:

Debito	Crédito	
	Activo por impuesto diferido	\$ xxxxx
	Gasto por Impuesto	\$ xxxxx

Reversión de la diferencia temporaria deducible:

Debito	Crédito	
Gasto por Impuesto		\$ xxxxx
Activo por impuesto diferido		\$ xxxxx

El impuesto diferido como **pasivo** surge de las diferencias temporarias imponibles, y es aquella cantidad de impuesto sobre las ganancias a pagar en periodos futuros.

Las diferencias temporarias Imponibles se generan cuando:

Activo:

Valor contable del activo > Valor fiscal del activo

Pasivo:

Valor contable del pasivo < Valor fiscal del pasivo

- Su registro contable se realiza de la siguiente manera:

	Debito	Crédito
Gasto por Impuesto	\$ xxxxx	
Pasivo por impuesto diferido		\$ xxxxx

- Reversión de la diferencia temporaria Imponible:

	Debito	Crédito
Pasivo por impuesto diferido	\$ xxxxx	
Gasto por Impuesto		\$ xxxxx

Medición

De acuerdo a la norma internacional de contabilidad 12, los activos y pasivos por impuestos diferidos se miden aplicando las tasas fiscales que se esperan sean de aplicación en el periodo en el que se revertirá dicha diferencia, basándose en las tasas que estén aprobadas o en proceso de aprobación.

10. CONCILIACIONES CONTABLES Y FISCALES

Luego de explicadas y clasificadas las diferencias permanentes, temporales y temporarias, pasaremos a explicar en qué consiste las conciliaciones contables y fiscales.

La información contable, según el artículo 3 del Decreto 2649 de 1993, debe servir para fundamentar la determinación de cargas tributarias, es decir que dicha información tiene como objetivo básico servir como elemento probatorio para calcular y verificar el monto gravable de las obligaciones mencionadas en el Estatuto tributario.

En Colombia, para el cálculo de los impuestos siempre se ha tomado como base la información financiera elaborada bajo los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Colombia (PCGA) y teniendo en cuenta las normas complementarias; sin embargo debido a que en el artículo 31 del decreto 2649 de 1993 se da la facultad a las autoridades tributarias de demandar estados preparados sobre una base comprensiva de contabilidad distinta de los principios de contabilidad generalmente aceptados, es necesario realizar conciliaciones contables y fiscales para depurar las diferencias que se generan porque los montos que se tienen registrados contablemente no son iguales a los aceptados por la Dirección de impuestos y aduanas nacionales (DIAN) para efectos fiscales.

Al realizar informes financieros se debe tener en cuenta que es obligatorio registrar en las cuentas de orden fiscal “las diferencias existentes entre las cifras incluidas en el balance y en el estado de resultados y las utilizadas para

la elaboración de las declaraciones tributarias, en forma tal que unas y otras puedan conciliarse." (Artículo 44 de decreto 2649 de 1993). Esto se hace para tener un mecanismo de prueba para revelar los hechos tributarios que por su naturaleza, magnitud e importancia deban quedar reflejados en los estados financieros¹¹ .

En las conciliaciones contables y fiscales se reflejan el origen y la cuantía de las diferencias permanentes, temporales y temporarias mencionadas en el punto anterior.

El procedimiento para la elaboración de la conciliación consiste en partir del dato contable y operar con las diferencias surgidas en el tratamiento tributario de algunos conceptos en manera distinta a las consideraciones contables; de tal manera que se llegue al dato fiscal. Tal conciliación se convierte en una herramienta eficiente para brindar razonabilidad y confiabilidad de los factores incluidos en las declaraciones fiscales. Además por medio de ella se pueden determinar las diferencias permanentes, temporales y temporarias y su posterior efecto en el impuesto diferido.

10.1. Conciliación entre el patrimonio Contable y el Fiscal

El patrimonio fiscal es el determinado según la normativa tributaria, el cual en diversos casos difiere de la contable.

Según el Estatuto tributarios para efectos fiscales existen ciertos activos y pasivos del declarante del impuesto de renta y complementarios que deben

¹¹http://www.dian.gov.co/descargas/Formularios/2011/renta_obligados_2010.pdf

ser declarados de manera especial y diferente a la contable, por ello la forma de determinar el patrimonio fiscal difiere en muchos casos del contable.

En la conciliación entre el patrimonio contable y el fiscal se parte, como se dijo anteriormente, con el patrimonio neto contable al cual se le suman las partidas que aumentan el patrimonio fiscal y se le restan las partidas que disminuyen el patrimonio fiscal para que dé como resultado el patrimonio líquido fiscal, siendo este la base para el cálculo de la renta presuntiva y la renta por comparación patrimonial.

De esta manera cuando se dé el caso que el obligado a declarar tiene su patrimonio neto contable diferente del patrimonio líquido fiscal, se deberá presentar junto con la declaración de renta un anexo en que se explique de manera detallada la razón de las diferencias entre los patrimonios y las partidas que lo explican.

Modelo de conciliación entre el patrimonio contable y el fiscal

<i>Patrimonio Contable</i>
<i>MÁS: Partidas que aumentan el patrimonio fiscal</i>
- Mayor costo fiscal que contable de las acciones
- Provisiones contables diferentes de la de cartera
- Reajustes fiscales
- Los activos con costos fiscales oficiales (como la ganadería)
- Las acciones que cotizan en bolsa, bonos y títulos.
- Las acciones registradas bajo método de participación patrimonial (u otro método de registro diferente al método del costo)
<i>MENOS: Partidas que disminuyen el patrimonio fiscal</i>
- Mayor depreciación contable que fiscal
- Valorizaciones contables
- Los pasivos estimados diferentes de los pasivos pensionales
- Impuestos diferido debito
<i>TOTAL: Patrimonio Fiscal</i>

Fuente: Elaboración propia a partir de información obtenida ley tributaria.

10.2 Conciliación entre la utilidad contable y la renta líquida fiscal

Como se dijo anteriormente, es necesario realizar conciliaciones entre lo contable y lo fiscal de tal manera que se detallen las diferencias entre los datos contables y los fiscales. Por ello también es necesario depurar la utilidad contable mediante el análisis de diferencias que justifiquen y expliquen, desde el punto de vista del derecho tributario colombiano, la desigualdad entre lo fiscal y lo contable.

Para la conciliación entre la utilidad contable y la fiscal se parte de la utilidad antes de impuestos, se depura hasta llegar a la renta líquida gravable, es decir a la utilidad contable se le suman las partidas que aumentan la renta líquida y se le restan las partidas que disminuyen la renta líquida para que dé como resultado la renta líquida fiscal, siendo este la base para el cálculo del impuesto de renta y complementarios para las personas jurídicas.

Modelo de conciliación de la utilidad contable y la fiscal

Utilidad Contable antes de Impuesto
MAS: Partidas que aumentan la Renta líquida
Impuestos Causados
Multas y Sanciones
Provisión cartera en exceso del límite fiscal
Provisión impuesto de renta
Gastos laborales no deducibles
Impuestos asumidos
Gastos soportados con documentos que no cumplen con el artículo 771-2 del E.T.
Intereses presuntivos
MENOS: Partidas que disminuyen la renta líquida
Ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional
Renta exentas
Total: Renta Líquida Fiscal

Fuente: Elaboración propia

11. EJERCICIO PRÁCTICO

Para el ejercicio práctico existen datos de entrada donde se encuentran cuentas de los estados financieros, tales como, los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos que serán necesarios para realizar una comparación entre las partidas contables y fiscales de cada uno de estos rubros y hallar las diferencias. Luego se debe elaborar una calificación de tales diferencias. Por último analizar el proceso de conciliación entre las bases contables y las bases fiscales, para luego depurar todas las cifras diferentes, es decir, valores que se tiene registrado contablemente pero no es iguales a los que son aceptados para efectos fiscales.

11.1. Procedimiento para el cálculo del impuesto diferido en el ejercicio práctico y el Impuesto diferido

A continuación se explicara de manera detallada el paso a paso del procedimiento para calcular el impuesto diferido e impuesto corrientes ilustrado en un ejercicio práctico

1. Para este ejercicio práctico iniciamos con datos de entrada, los cuales contienen los saldos contables y los saldos fiscales de los estados financieros preliminares y hasta el momento no se ha registrado impuesto diferido ni impuesto corriente, estos datos son los siguientes:

PUC	NOMBRE (DETALLE)	SALDOS CONTABLES	SALDOS FISCALES
1105	CAJA	20.000.000	20.000.000
1110	BANCOS	112.500.325	112.500.325
1115	REMESAS EN TRANSITO	12.541.200	12.541.200
1120	CUENTAS DE AHORRO	39.875.421	39.875.421
1205	ACCIONES	475.845.452	523.429.997
1210	CUOTAS O PARTES DE INTERES SOCIAL	597.480.000	597.480.000
1299	PROVISIONES	(74.589.657)	0
1305	CLIENTES	625.478.965	625.478.965
1320	CUENTAS POR COBRAR ACCIONISTAS	50.000.000	50.000.000
1355	ANTICIPO DE IMPUESTOS Y CONTRIBUCIONES O SALDOS A FAVOR	13.546.567	13.546.567
1435	MERCANCIAS NO FABRICADAS POR LA EMPRESA	456.487.778	456.487.778
1499	PROVISIONES	(39.875.421)	0
1504	TERRENOS	325.641.321	325.641.321
1516	CONSTRUCCIONES Y EDIFICACIONES	398.654.123	398.654.123
1520	MAQUINARIA Y EQUIPO	154.123.698	154.123.698
1524	EQUIPO DE OFICINA	41.523.698	41.523.698
1592	DEPRECIACION ACUMULADA	(87.299.631)	(261.898.893)
1710	CARGOS DIFERIDOS (IMPUESTO DIFERIDO ACTIVO)	35.887.082	
1905	VALORIZACION DE INVERSIONES	369.785.444	0
1910	VALORIZACION DE PROPIEDADES PLANTA Y EQUIPO	389.546.145	0
	TOTAL ACTIVOS (PATRIMONIO BRUTO)	3.917.152.510	3.109.384.200
2105	BANCOS NACIONALES	8.356.452	8.356.452
2115	CORPORACIONES FINANCIERAS	9.874.562	9.874.562
2205	NACIONALES	228.243.889	228.243.889
2335	COSTOS Y GASTOS POR PAGAR	154.789.632	154.789.632
2404	IMPUESTOS DE RENTA CORRIENTE	32.793.000	32.793.000
2505	SALARIOS Y GASTOS DE PERSONAL POR PAGAR	19.784.564	19.784.564
2605	PASIVO ESTIMADO PARA COSTOS Y GASTOS	29.875.123	0
2725	IMPUESTOS DIFERIDOS PASIVO	59.363.749	
	TOTAL PASIVO	543.080.971	453.842.099
	PATRIMONIO (PATRIMONIO LIQUIDO)	3.374.071.539	2.655.542.101
4135	COMERCIO AL POR MAYOR Y AL POR MENOR	1.925.951.112	1.925.951.112
4215	DIVIDENDOS Y PARTICIPACIONES	178.000.012	0
4255	INDEMNIZACIONES	54.000.000	0
4265	INGRESOS DE EJERCICIOS ANTERIORES	9.852.421	0

	INTERESES PRESUNTIVOS	0	5.000.000
	TOTAL INGRESOS	2.167.803.545	1.930.951.112
5105	GASTOS DE PERSONAL	168.798.456	149.013.892
5110	HONORARIOS	115.789.456	85.914.333
5115	IMPUESTO ICA	26.450.000	0
5160	DEPRECIACIONES	87.299.631	261.898.893
5199	PROVISIONES	114.465.078	0
5205	GASTOS DE PERSONAL	76.519.022	76.519.022
	IMPUESTO DE RENTA	56.269.667	
	GASTOS DE ADMINISTRACION Y VENTAS (DEDUCCIONES)	645.591.311	573.346.141
6135	COMERCIO AL POR MAYOR Y AL POR MENOR	1.345.570.667	1.345.570.667
	COSTO DE VENTAS	1.345.570.667	1.345.570.667
	UTILIDAD (RENTA LIQUIDA)	176.641.567	12.034.304
	VERSUS		
	RENTA PRESUNTIVA		96.450.000

2. Teniendo en cuentas los saldos contables y fiscales se determina las diferencias que existen entre ellos, luego se realiza la calificación de cada una de las diferencias si son permanentes, temporales o temporarias teniendo si cuenta se podrán o no revertir en el futuro, también se establecer la normar tributaria y el análisis de los conceptos.

3. Determinar cada una de las diferencias temporales o temporarias, las cuales originan impuesto diferido y pueden clasificarse en impuesto diferido activo/débito o un impuesto diferido pasivo/crédito. También se califican las diferencias permanentes las cuales no son generadoras de impuesto diferido.

De acuerdo con el ejercicio así se determinó y clasificó las diferencias temporales y temporarias existentes en impuesto diferido activo y pasivo:

Temporarias

- **Acciones:** Dado el reajuste fiscal por causa del IPC cuando se realiza la venta de las acciones ocasionara que la base tributaria se disminuya y por lo tanto se tribute menos debiendo reconocer un *impuesto diferido débito o activo*.
- **Renta presuntiva:** Los excesos de renta presuntiva sobre la renta líquida ordinaria generan una mayor base tributaria y un mayor pago de impuesto en el periodo, por lo tanto se debe reconocer solo fiscalmente un *impuesto diferido débito o activo*.

Temporales

- **Impuesto de Industria y comercio ICA:** Este impuesto genera una renta gravable fiscal mayor, por lo tanto se origina un mayor pago de impuesto en el periodo, esta diferencias se revierte cuando se realiza el pago del impuesto generando una mejor renta gravable, por ello debe reconocer un *impuesto diferido débito o activo*, dado que este impuesto es deducible cuando se pasa y no cuando se causa.
- **Depreciación:** Cuando la depreciación fiscal es superior a la registrada contablemente como en este caso, se paga un menor impuesto porque

se disminuye la base tributaria; cuando esta diferencia se revierta la base tributaria se aumenta por lo tanto se debe registrar *impuesto diferido crédito o pasivo*.

Lo que se explica en el paso dos y tres se ilustra en el siguiente cuadro:

NOMBRE (DETALLE)	DIFERENCIA	CALIFICACIÓN	IMPUESTO DIFERIDO
CAJA	0		
BANCOS	0		
REMESAS EN TRANSITO	0		
CUENTAS DE AHORRO	0		
ACCIONES	47.584.545	TEMPORARIA	Activo/Debito
CUOTAS O PARTES DE INTERES SOCIAL	0		
PROVISIONES	74.589.657	PERMANENTE	
CLIENTES	0		
CUENTAS POR COBRAR ACCIONISTAS	0		
ANTICIPO DE IMPUESTOS Y CONTRIBUCIONES O SALDOS A FAVOR	0		
MERCANCIAS NO FABRICADAS POR LA EMPRESA	0		
PROVISIONES	39.875.421	PERMANENTE	
TERRENOS	0		
CONSTRUCCIONES Y EDIFICACIONES	0		
MAQUINARIA Y EQUIPO	0		
EQUIPO DE OFICINA	0		
DEPRECIACION ACUMULADA	(174.599.262)	TEMPORAL	Pasivo/crédito
CARGOS DIFERIDOS (IMPUESTO DIFERIDO ACTIVO)			
VALORIZACION DE INVERSIONES	(369.785.444)	PERMANENTE	
VALORIZACION DE PROPIEDADES PLANTA Y EQUIPO	(389.546.145)	PERMANENTE	

TOTAL ACTIVOS (PATRIMONIO BRUTO)			
BANCOS NACIONALES			
CORPORACIONES FINANCIERAS	0		
NACIONALES	0		
COSTOS Y GASTOS POR PAGAR	0		
IMPUESTOS DE RENTA CORRIENTE	0		
SALARIOS Y GASTOS DE PERSONAL POR PAGAR	0		
PASIVO ESTIMADO PARA COSTOS Y GASTOS	(29.875.123)	PERMANENTE	
IMPUESTOS DIFERIDOS PASIVO			
TOTAL PASIVO			
PATRIMONIO (PATRIMONIO LIQUIDO)			
COMERCIO AL POR MAYOR Y AL POR MENOR	0		
DIVIDENDOS Y PARTICIPACIONES	(178.000.012)	PERMANENTE	
INDEMNIZACIONES	(54.000.000)	PERMANENTE	
INGRESOS DE EJERCICIOS ANTERIORES	(9.852.421)	PERMANENTE	
INTERESES PRESUNTIVOS	5.000.000	PERMANENTE	
TOTAL INGRESOS			
GASTOS DE PERSONAL	(19.784.564)	PERMANENTE	
HONORARIOS	(29.875.123)	PERMANENTE	
IMPUESTO ICA	(26.450.000)	TEMPORAL	Activo/Debito
DEPRECIACIONES	174.599.262	TEMPORAL	Pasivo/crédito
PROVISIONES	(114.465.078)	PERMANENTE	
GASTOS DE PERSONAL	0		
IMPUESTO DE RENTA			
GASTOS DE ADMINISTRACION Y VENTAS (DEDUCCIONES)			
COMERCIO AL POR MAYOR Y AL POR MENOR	0		
COSTO DE VENTAS			
UTILIDAD (RENTA LIQUIDA)	(164.607.263)		
VERSUS			
RENTA PRESUNTIVA	96.450.000	TEMPORARIA	Activo/Debito

4. Determinar la base fiscal de activos y pasivos teniendo en cuenta la información tributaria, además definir la fuente de las partidas que originan el impuesto diferido ya sean las cuentas de resultados o de otras cuentas patrimoniales y la base para el impuesto diferido activo/débito y el impuesto diferido pasivo/crédito.

5. Después de haber clasificado las diferencias que determinan el impuesto diferido crédito o débito, cada uno de estos rubros debe multiplicarse por la tasa de impuesto requerida que en este caso es del 25%, con la respectiva contrapartida ya sea el gasto o ingreso del impuesto diferido, además de incluir el detalle de cada uno de los registros.

A continuación se ilustra lo que se explica en los pasos cuatro y cinco:

REGISTROS	DEBITO	CREDITO
IMUESTO RENTA DIFERIDO DEBITO - POR REAJUSTES FISCALES	21.864.992	
GASTO POR IMPUESTO DE RENTA		21.864.992
IMUESTO CREE DIFERIDO DEBITO - POR REAJUSTES FISCALES	7.871.397	
GASTO POR IMPUESTO DE RENTA		7.871.397
<i>DETALLE: IMPUESTO DIFERIDO DEBITO POR REAJUSTES FISCALES ACCIONES Y TERRENOS</i>		
IMUESTO RENTA DIFERIDO CREDITO - POR MAYOR DEPRECIACION FISCAL		43.649.816
GASTO POR IMPUESTO DE RENTA	43.649.816	
IMUESTO CREE DIFERIDO DEBITO - POR MAYOR DEPRECIACION FISCAL		15.713.934
GASTO POR IMPUESTO DE RENTA	15.713.934	
<i>DETALLE: IMPUESTO DIFERIDO CREDITO POR MAYOR DEPRECIACION FISCAL</i>		
IMUESTO RENTA DIFERIDO DEBITO - POR ICA CAUSADO NO PAGADO	6.612.500	
GASTO POR IMPUESTO DE RENTA		6.612.500
IMUESTO CREE DIFERIDO DEBITO - POR ICA CAUSADO NO PAGADO	2.380.500	
GASTO POR IMPUESTO DE RENTA		2.380.500
<i>DETALLE: IMPUESTO DIFERIDO DEBITO POR ICA CAUSADO NO PAGADO</i>		

IMPUESTO RENTA DIFERIDO DEBITO - POR EXCESOS DE RENTA PRESUNTIVA	21.103.924	
GASTO POR IMPUESTO DE RENTA		21.103.924
DETALLE: IMPUESTO DIFERIDO DEBITO POR EXCESO DE RENTA PRESUNTIVA		

6. El impuesto corriente se calculó sobre la renta presuntiva multiplicada por la tasa del impuesto de renta que corresponde a 25% y por la tasa del impuesto CREE que corresponde a 9%, en este caso se generó un gasto de impuesto de renta y CREE, para cada uno de los cálculos se registró la correspondiente contrapartida, es decir un pasivo corriente respectivamente.

REGISTRO	DEBITO	CREDITO
GASTO IMPUESTO DE RENTA - CALCULADO SOBRE PRESUNTIVA	24.112.500	
PASIVO CORRIENTE - IMPUESTO DE RENTA		24.112.500
GASTO IMPUESTO CREE - CALCULADO SOBRE PRESUNTIVA	8.680.500	
PASIVO CORRIENTE - IMPUESTO CREE		8.680.500
DETALLE: REGISTRO DE LOS IMPUESTOS DE RENTA CORRIENTES		

7. En este punto se debe realizar un resumen de las partidas que serán incorporadas en los estados financieros, en este resumen se suman el monto de cada uno rubros que generaron los impuestos diferidos crédito y débitos, y el cálculo del impuesto corriente con la correspondiente contrapartida, es decir el total del gasto por impuesto de renta.

RESUMEN (PARTIDAS QUE VAN A ESTADOS FINANCIEROS)	DEBITO	CREDITO
GASTO POR IMPUESTOS DE RENTA	32.323.437	
IMPUESTO DE RENTA DIFERIDO DEBITO	59.833.312	

IMPUESTO DE RENTA DIFERIDO CREDITO		59.363.749
IMPUESTOS CORRIENTES DE RENTA		32.793.000
TOTAL	92.156.749	92.156.749

8. Después de haber incorporado los registros del cálculo de los impuestos diferido y corrientes, los estados financieros definitivos son los siguientes:

ESTADOS FINANCIEROS

PUC	NOMBRE (DETALLE)	CONTABILIDAD	SALDOS FISCALES
1105	CAJA	20.000.000	20.000.000
1110	BANCOS	112.500.325	112.500.325
1115	REMESAS EN TRANSITO	12.541.200	12.541.200
1120	CUENTAS DE AHORRO	39.875.421	39.875.421
1205	ACCIONES	475.845.452	523.429.997
1210	CUOTAS O PARTES DE INTERES SOCIAL	597.480.000	597.480.000
1299	PROVISIONES	(74.589.657)	0
1305	CLIENTES	625.478.965	625.478.965
1320	CUENTAS POR COBRAR ACCIONISTAS	50.000.000	50.000.000
1355	ANTICIPO DE IMPUESTOS Y CONTRIBUCIONES O SALDOS A FAVOR	13.546.567	13.546.567
1435	MERCANCIAS NO FABRICADAS POR LA EMPRESA	456.487.778	456.487.778
1499	PROVISIONES	(39.875.421)	0
1504	TERRENOS	325.641.321	325.641.321
1516	CONSTRUCCIONES Y EDIFICACIONES	398.654.123	398.654.123
1520	MAQUINARIA Y EQUIPO	154.123.698	154.123.698
1524	EQUIPO DE OFICINA	41.523.698	41.523.698
1592	DEPRECIACION ACUMULADA	(87.299.631)	(261.898.893)
1710	CARGOS DIFERIDOS (IMPUESTO DIFERIDO ACTIVO)	59.833.312	0
1905	VALORIZACION DE INVERSIONES	369.785.444	0
1910	VALORIZACION DE PROPIEDADES PLANTA Y EQUIPO	389.546.145	0
	TOTAL ACTIVOS (PATRIMONIO BRUTO)	3.941.098.740	3.109.384.200
2105	BANCOS NACIONALES	8.356.452	8.356.452
2115	CORPORACIONES FINANCIERAS	9.874.562	9.874.562
2205	NACIONALES	228.243.889	228.243.889

2335	COSTOS Y GASTOS POR PAGAR	154.789.632	154.789.632
2404	IMPUESTOS DE RENTA CORRIENTE	32.793.000	32.793.000
2505	SALARIOS Y GASTOS DE PERSONAL POR PAGAR	19.784.564	19.784.564
2605	PASIVO ESTIMADO PARA COSTOS Y GASTOS	29.875.123	0
2725	IMPUESTOS DIFERIDOS PASIVO	59.363.749	0
	TOTAL PASIVO	543.080.971	453.842.099
	PATRIMONIO (PATRIMONIO LIQUIDO)	3.398.017.769	2.655.542.101

ESTADO DE RESULTADO

PUC	NOMBRE (DETALLE)	CONTABILIDAD	SALDOS FISCALES
4135	COMERCIO AL POR MAYOR Y AL POR MENOR	1.925.951.112	1.925.951.112
4215	DIVIDENDOS Y PARTICIPACIONES	178.000.012	0
4255	INDEMNIZACIONES	54.000.000	0
4265	INGRESOS DE EJERCICIOS ANTERIORES	9.852.421	0
	INTERESES PRESUNTIVOS	0	5.000.000
	TOTAL INGRESOS	2.167.803.545	1.930.951.112
5105	GASTOS DE PERSONAL	168.798.456	149.013.892
5110	HONORARIOS	115.789.456	85.914.333
5115	IMPUESTO ICA	26.450.000	0
5160	DEPRECIACIONES	87.299.631	261.898.893
5199	PROVISIONES	114.465.078	0
5205	GASTOS DE PERSONAL	76.519.022	76.519.022
	IMPUESTO DE RENTA	32.323.437	0
	GASTOS DE ADMINISTRACION Y VENTAS (DEDUCCIONES)	621.645.080	573.346.141
6135	COMERCIO AL POR MAYOR Y AL POR MENOR	1.345.570.667	1.345.570.667
	COSTO DE VENTAS	1.345.570.667	1.345.570.667
	UTILIDAD (RENTA LIQUIDA)	200.587.798	12.034.304
	VERSUS		
	RENTA PRESUNTIVA		96.450.000

9. A partir de los estados financieros definitivos se procede a elaborar la conciliación de la renta con la utilidad contable y la conciliación del

patrimonio contable y el patrimonio líquido, partiendo del saldo contable se tiene en cuenta el origen y la cuantía de las diferencias permanentes, temporales y temporarias sugeridas por el tratamiento distinto tributario y el análisis de los conceptos para llegar a el saldo fiscal.

<i>CONCILIACION DE LA RENTA CON LA UTILIDAD CONTABLE</i>		
	UTILIDAD CONTABLE	200.587.798
(-)	DIVIDENDOS Y PARTICIPACIONES	(178.000.012)
(-)	INDEMNIZACIONES	(54.000.000)
(-)	INGRESOS DE EJERCICIOS ANTERIORES	(9.852.421)
(+)	INTERESES PRESUNTIVOS	5.000.000
(+)	GASTOS LABORALES NO PAGADOS	19.784.564
(+)	HONORARIOS PROVENIENTES DE UNA ESTIMACION	29.875.123
(+)	IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO, CAUSADO NO PAGADO.	26.450.000
(-)	MAYOR DEPRECIACION FISCAL QUE CONTABLE	(174.599.262)
(+)	PROVISIONES	114.465.078
(+)	PROVISION IMPUESTO DE RENTA	32.323.437
	RENDA LIQUIDA	12.034.304

<i>CONCILIACION DEL PATRIMONIO CONTABLE Y PATRIMONIO LIQUIDO</i>		
	PATRIMONIO CONTABLE	3.398.017.769
(+)	MAYOR COSTO FISCAL QUE CONTABLE DE LAS ACCIONES	47.584.545
(+)	PROVISIONES CONTABLES	114.465.078
(-)	MAYOR DEPRECIACION FISCAL QUE CONTABLE	(174.599.262)
(-)	VALORIZACIONES	(759.331.589)
(+)	PASIVO ESTIMADO PARA COSTOS Y GASTOS	29.875.123
(-)	IMPUESTO DIFERIDO DEBITO	(59.833.312)
(+)	IMPUESTO DIFERIDO CREDITO	59.363.749
	PATRIMONIO LIQUIDO	2.655.542.101

12. CONCLUSIONES

Con la promulgación de la Ley 1314 de 2009, se oficializó el proceso de conversión a Normas Internacionales de Información Financiera en Colombia, lo que ha ocasionado en las personas que manejan el ámbito contable de las empresas una fuerte incertidumbre y agobio dado el poco conocimiento que se tiene para asumir este reto. La conversión a NIIF impacta diversas áreas en las organizaciones porque se supone un cambio de políticas, ideologías y pedagogías. El mayor impacto que generan estas normas en los países es en el área tributaria por ello este tema se ha convertido en un tema relevante para todas las empresas del país y que requiere un detallado estudio y análisis.

Este trabajo fue realizado con el fin de generar fuentes de información que sea de utilidad para los preparadores de la información financiera sobre el adecuado tratamiento para la contabilización del impuesto de renta corriente y diferido en Colombia teniendo en cuenta la NIC 12. Este impuesto debe ser calculado, reconocido y aplicado por las entidades que estén obligadas a llevar contabilidad, pero que además que sean contribuyentes del impuesto de renta según la normativa tributaria.

El principal objetivo de la NIC 12 es marcar las pautas para la contabilización del impuesto a las ganancias reconociendo sus efectos corrientes y diferidos a partir de una correcta apreciación y calificación de las diferencias que se generan entre las bases contables (estados financieros) y las bases fiscales (patrimonio líquido y renta). Esta norma internacional prescribe el

tratamiento contable del impuesto a las ganancias enfocándose en el principal problema al contabilizar este impuesto, que es el tratamiento de las consecuencias actuales y futuras de la recuperación en el futuro del importe en libros de los activos y pasivos que se han reconocido en los estados financieros y los sucesos del periodo corriente que se han reconocido.

Las diferencias generadas entre los datos contables y los datos fiscales se clasifican en permanentes, temporales y temporarias. Como se menciona a lo largo del trabajo, las diferencias permanentes son las que nunca se revierten en el tiempo y no generan registro del impuesto diferido; las diferencias temporales son las que se revierten en el giro ordinario de operaciones y generan impuesto diferido débito o crédito; y las diferencias temporarias son parecidas a las temporales respecto a lo que se revierten en el tiempo, pero la diferencia radica que estas se revierten en situaciones excepcionales tales diferencias también genera impuesto diferido débito o crédito y se revierte solo con la venta del activo o liquidación del pasivo.

El impuesto diferido debito se registra como un activo cuando el monto de impuesto a pagar en un año es mayor y que para los años siguientes se revertirá dado que existe una expectativa de que en un futuro se generara suficiente renta gravable para ello. Mientras que el impuesto diferido crédito se reconoce como un pasivo diferido dado que se presenta cuando se paga menos impuestos del que se debería pagar en un año, pero existe una expectativa valida de que dichas diferencias se revertirán.

13. BIBLIOGRAFÍA

Arias, F. G. (2006). *El proyecto de Investigación Científica. Introducción a la metodología científica. 5ta edición*. Caracas, Venezuela: Episteme.

Bulnes, P. (2008). *Impuesto diferido, regulacion contable 1 edicion*. . Obtenido de Buenos Aires:
http://datos.aplicacion.com.ar/previews/2008/9789871487080_bulnes_impuesto_diferido_preview.pdf

Cabrera, H. (s.f.). *Price Water House Couper*. Obtenido de Impuesto diferido, aspectos complejos: https://www.pwc.com/es_CL/cl/eventos/assets/desayuno-ifrs-oct-11/desayuno-oct-2011-impuestos-diferidos.pdf

Colombia, C. d. (13 de Julio de 2009). *Ley 1314 de 2009*. Obtenido de <http://www.actualicese.com/normatividad/2009/07/13/ley-1314-de-13-07-2009/>

Decreto 2649 de 1993. Diario Oficial 41156 de diciembre 29

ESTATUTO TRIBUTARIO. 13 edición. Legis editores S.A 2006.

IASB. Norma Internacional de Contabilidad N° 12. 2000.

Londoño B., D. (2011). Un acercamiento de las NIIF frente a la contabilidad y tributación colombiana. Tesis pregrado. Bogotá, D.C, Univ. San Buenaventura, Fac. Ciencias Empresariales. 38 p.

Pino, E. C. (2012). *Consultame*. Obtenido de Impuesto de Renta Corriente y Diferido y la aplicacion de la NIC 12 en Colombia:
http://www.consultame.co/index.php?option=com_content&view=article&id=131:el-impuesto-de-renta-corriente-y-diferido-y-la-aplicacion-de-la-nic-12-en-colombia&catid=43:impuestos&Itemid=155

Soto, E. M. (2004). Vision critica de la armonizacion o estandarización contable. *Legis*, 145-179.

Tristancho V., G (2005). *Efectos tributarios por la adopción NIIF en Venezuela y Colombia*. Ponencia. Bucaramanga.

