

**ANÁLISIS TEÓRICO DE LA APLICACIÓN DEL IMPUESTO DIFERIDO BAJO  
LAS NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA Y LA  
APLICACIÓN BAJO LA NORMA NACIONAL COLOMBIANA**

**MABEL JULIETH TRIANA MELO**

**UNIVERSIDAD ANTONIO NARIÑO  
FACULTAD DE CONTADURÍA PÚBLICA  
CONTADURÍA PÚBLICA  
DUITAMA, BOYACÁ  
2020**

**ANÁLISIS TEÓRICO DE LA APLICACIÓN DEL IMPUESTO DIFERIDO BAJO  
LAS NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA Y LA  
APLICACIÓN BAJO LA NORMA NACIONAL COLOMBIANA**

**MABEL JULIETH TRIANA MELO**

**TRABAJO DE TESIS PARA OPTAR EL TÍTULO DE CONTADORA PÚBLICA**

**PROFESOR QUE DIRIGIÓ EL TRABAJO DE GRADO**

**JEFFER JULIAN VILLAMARIN MONROY**

**CONTADOR PÚBLICO**

**UNIVERSIDAD ANTONIO NARIÑO**

**FACULTAD DE CONTADURÍA PÚBLICA**

**CONTADURÍA PÚBLICA**

**DUITAMA, BOYACÁ**

**2020**

**Nota de aceptación:**

---

---

---

---

---

---

---

---

**Firma del tutor**

---

**Firma del jurado**

---

**Firma del jurado**

**Duitama, Boyacá** \_\_\_\_ \_\_\_\_ \_\_\_\_

## **Dedicatoria:**

En primer lugar, a Dios, por brindarme la sabiduría e inteligencia para poder culminar esta etapa en mi proyecto de vida, siendo mi guía espiritual siempre.

A mis padres, principalmente, porque ellos fueron la inspiración principal de cumplir con esta meta y este logro en mi vida profesional, siempre estuvieron brindándome su apoyo y la mejor energía para poder culminar este paso en mi camino.

A mi familia que, con su apoyo constante, siempre me mantuvo con la mente firme en la mirada fija a cumplir con mi objetivo.

A mis maestros, quienes fueron un pilar importante en el camino de aprendizaje, quienes aportaron en experiencia y conocimiento a mi crecimiento personal y profesional.

A mi tutor de Trabajo de grado, que estuvo siempre guiando el proceso para dar cumplimiento, con los mejores resultados esperados,

A todos, gracias por contribuir al cumplimiento, de un sueño, una meta y a mi crecimiento personal y profesional.

## CONTENIDO

	<b>pág.</b>
I. Resumen- Abstrac.....	8
II. Palabras Clave- Key words.....	10
III. Introducción .....	11
a. Planteamiento del Problema.....	12
b. Formulación del Problema .....	14
c. Estado del arte .....	16
d. Justificación del estudio .....	18
e. Objetivos.....	19
IV. Marco Teórico.....	20
V. Marco Conceptual.....	25
VI. Metodología de la investigación .....	28
a. Tipo de estudio .....	28
b. Método de investigación .....	28
VII. Presentación de resultados .....	30
a. Caracterización Normativa .....	30
b. Evaluación de Uniformidad Normativa.....	39
c. Resultados de aplicación Normativa .....	48
VIII. Discusión de resultados .....	56
IX. Conclusiones.....	62
X. Referencias .....	65

## INDICE DE TABLAS

Pág.

Tabla 1. Ejemplos de diferencias temporarias y su efecto fiscal .....	41
Tabla 2. Principales cambios de la Reforma Tributaria 1819 con respecto al cálculo del impuesto diferido .....	44
Tabla 3. Impuesto diferido basado en una diferencia imponible.....	49
Tabla 4. Registro contable de diferencia imponible.....	49
Tabla 5. Impuesto diferido basado en una diferencia deducible.....	50
Tabla 6. Registro contable de diferencia deducible.....	50
Tabla 7. Impuesto diferido por compensación de pérdidas fiscales .....	51
Tabla 8. Formato para cálculo de impuesto diferido en estructura patrimonial.....	52

## INDICE DE FIGURAS

	Pág.
Figura 1. Impuesto a las ganancias .....	33
Figura 2. Impuesto diferido .....	33
Figura 3. Diferencias temporarias .....	35
Figura 4. Base fiscal para el cálculo del impuesto diferido .....	36
Figura 5. Procedimiento contable y fiscal.....	40

## I. RESUMEN

La implementación del Marco Internacional de Información Financiera como Marco normativo contable y los marcos normativos tributarios en Colombia, marcan variables que pueden cambiar el procedimiento de reconocimiento, medición y cálculo del impuesto diferido en la contabilidad de cualquier empresa, es por esto que se desea establecer un grado de uniformidad teórica que establezca las dimensiones en las que se enmarca los diferentes aspectos que marcan las principales divergencias a la hora de poner en ejercicio los marcos normativos.

Teniendo en cuenta que este aspecto, puede afectar la contabilidad financiera y tributaria de una empresa, se hace necesario evaluarlas para que se puedan establecer la importancia de la planeación contable - financiera y tributaria que beneficie las decisiones de la empresa, de tal manera que ésta refleje la realidad de la empresa, ayudando a mitigar el impacto de las diferencias temporales que éstas signifiquen.

## **ABSTRAC**

The implementation of the International Financial Reporting Framework as the accounting regulatory framework and the tax regulatory frameworks in Colombia, mark variables that can change the procedure of recognition, measurement and calculation of deferred tax in the accounting of any company, which is why we want to establish a degree of theoretical uniformity that establishes the dimensions in which the different aspects that mark the main divergences are framed when putting into practice the normative frameworks.

Taking into account that this aspect may affect the financial and tax accounting of a company, it is necessary to evaluate them so that the importance of accounting - financial and tax planning that benefits the company's decisions can be established, in such a way that it reflect the reality of the company, helping to mitigate the impact of the temporary differences that these mean.

## **II. PALABRAS CLAVE**

Impuesto diferido, Normas Internacionales, Reformas Tributarias, Impuesto a las ganancias, Contabilidad Financiera, Contabilidad Tributaria, Uniformidad Normativa.

### **KEY WORDS**

Deferred tax, International Standards, Tax Reforms, Income Tax, Financial Accounting, Tax Accounting, Regulatory Uniformity

### III. INTRODUCCIÓN

La introducción de las Normas Internacionales de Información Financiera como Marco normativo contable nacional, ha traído consigo una serie de cambios estructurales que han modificado la manera en la que se lleva la contabilidad y la tributación, considerándose divergencias importantes que se deben tener en cuenta por el efecto que pueden generar en una empresa.

Uno de los cambios importantes que se puede observar de la implementación de este marco normativo, es el cálculo del Impuesto diferido, que se encuentra reglamentado en la Sección 29 de NIIF para pymes o la NIC 12- Plenas, ya que, este cambia radicalmente su método de reconocimiento, medición y cálculo, a comparación del marco normativo contable que se venía manejando- Decreto 2649 de 1993.

El cálculo del impuesto diferido se da a partir de las diferencias temporarias que surgen a partir de la liquidación o recuperación de los activos y pasivos en periodos futuros, que constituyen una diferencia marcada entre lo contable y lo fiscal, de manera que “debe ser reconocido cuando existan diferencias temporales que conduzcan a que el ente económico pague un mayor o menor valor del impuesto de renta en el año corriente” (Cardona Montoya, R., Gil Henao, M., & Ochoa, J., 2015).

Teniendo en cuenta la particularidad limitada de la normativa Tributaria o fiscal del país, debido a que la misma no nos concede un marco normativo específico con respecto al cálculo del impuesto diferido, si no, que este se contempla como parte del cálculo del impuesto de Renta y Complementarios, acogiendo el mismo marco

normativo contable a la hora de la conciliación fiscal y se establece relación conceptual, por otro lado se tiene en cuenta lo establecido en el Estatuto Tributario y las diferentes reformas tributarias a partir del 2016, que contienen apartados específicos que cambian lo establecido en el Marco normativo contable.

Comprender la importancia y el impacto que genera el cálculo del impuesto diferido o no, desde el punto de vista tributario y contable- financiero, es a lo que realmente se pretende llegar, estableciendo el grado de uniformidad teórica entre los marcos normativos colombianos que rigen el cálculo del impuesto; ya que, en el tiempo, las diferencias identificadas que dan origen al mismo, marcan el procedimiento contable y fiscal del impuesto diferido en las empresas.

#### **a. Planteamiento del problema**

En la contabilidad el factor más importante para la toma de decisiones es la información obtenida de la relación entre las transacciones económicas de las empresas o personas y la aplicación de la normatividad vigente. Sin embargo, a través del tiempo se ha buscado que esta información se encuentre bajo un mismo estándar que permita a los usuarios hacer uso de ésta para la toma de decisiones de una forma más eficiente, es por esto que en Colombia se buscó la implementación de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) la cual buscó regular y adoptar los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de la información, convirtiéndose en el nuevo Marco normativo contable.

Su implementación trajo consigo un cambio estructural significativo respecto a las normas previas, por lo que ha llevado tiempo, tanto la interpretación de la norma como su eficiente aplicación. Asimismo, se han emitido interpretaciones de la norma por el IASB órgano regulador de las NIIF, para facilitar su proceso de adaptación.

Uno de los cambios introducidos, se relaciona con los principios generales de reconocimiento y medición como lo son la esencia y forma de los hechos económicos, afectando de manera contundente la estructura patrimonial de las empresas, en este caso específicamente, se analiza el reconocimiento y cálculo del impuesto diferido que se encuentra en la Sección 29- Impuesto a las ganancias del Marco normativo contable.

Se reconoce al impuesto diferido como la herramienta para poder demostrar las diferencias originadas entre la aplicación de los marcos normativos contables y fiscales, con el objetivo de reflejar la realidad de la empresa y evitar la alteración de forma y esencia de la información. “Las diferencias entre las normas impositivas y contables en cuanto a ingresos y gastos hacen que los efectos impositivos de los resultados contables impacten en periodos distintos a aquellos en los que se computan estos últimos” (Barneto, M., s.f, p.9)

De este modo, se obliga de cierta manera a las autoridades nacionales a regular la normatividad fiscal para que se acople con el nuevo Marco normativo contable y se pueda tener una conciliación efectiva entre los procedimientos contables y fiscales, que refleje a cabalidad la información completa de la empresa para la respectiva toma de decisiones.

Se plantea encontrar una relación teórico-práctica en la aplicación del Marco normativo contable y fiscal simultáneamente y sus cambios a partir de la implementación de la normatividad internacional, las principales diferencias en cuanto al marco normativo nacional y su relación con las reformas fiscales, buscando que en realidad exista verdadera uniformidad en la relación de sus conceptos y procedimientos contables y fiscales.

#### **b. Formulación del problema**

Con la llegada a Colombia del nuevo Marco Normativo Contable, se identifican varias problemáticas, debido a las diferencias teóricas encontradas con el anterior marco normativo Nacional (Decreto 2649 de 1993). El impuesto diferido es uno de los temas que presentan estas diferencias a nivel general, ya que cambia por completo la forma de reconocimiento, medición y cálculo del mismo, complicando su comprensión y aplicación.

De igual manera el Marco normativo fiscal colombiano, que está conformado por el Estatuto Tributario, las reformas tributarias y resoluciones emitidas por el Departamento de Impuestos y Aduana Nacional, no cuenta con un procedimiento en el que se pueda apreciar el cálculo del impuesto diferido y lo contempla como parte de la presentación de la Declaración del Impuesto de Renta y Complementarios.

Como parte del procedimiento para poder presentar esta declaración, se debe

realizar una conciliación contables-fiscal, contemplada en el formato 2516, que, en su instructivo, acoge lo contemplado en el nuevo Marco normativo contable, para el cálculo del Impuesto diferido, esto se puede ratificar con la emisión de la Ley Reforma Tributaria 1819 de 2016, que se acoge a este Marco normativo como referencia.

Se contempla también, que en el Estatuto Tributario se encuentran artículos que pueden anular o cambiar la forma en que se reconocen partidas que alteran el cálculo del Impuesto diferido, por lo establecido en los marcos normativos se da prioridad a éstas, por lo que se deben identificar para no cometer un error en la presentación de la información que altere la presentación de la Declaración de renta y complementarios.

Se pretende entonces, mediante este trabajo, establecer la coherencia o diferencias en cuanto a la aplicación de los Marcos normativos contables y fiscales, identificando la mejor manera de procesar la información obtenida para la respectiva toma de decisiones al interior de las empresas. Estableciendo cómo el gobierno vela porque la formulación de leyes nacionales, que aporten sentido y congruencia con los requerimientos internacionales, del cálculo del impuesto diferido, las diferentes situaciones que se pueden presentar, las excepciones a la norma y el porqué de cada una de ellas.

### **c. Estado del arte**

El impuesto a las ganancias está contemplado en la Sección 29 del nuevo Marco Normativo Contable, haciendo referencia a los impuestos tanto Nacionales como Internacionales basados en ganancias fiscales, también los dividendos de asociaciones (subsidiarias, asociadas o negocio conjuntos) y sus retenciones, tienen que pagar por la distribución de utilidades en las empresas. (IASCF, 2015).

Javier García Restrepo (2009), en su trabajo “El manejo del Impuesto diferido en Colombia”, evalúa cómo se reconoce este impuesto antes de la implementación nacional de las Normas Internacionales de Información Financiera, sin embargo basa su estudio teniendo en cuenta la aplicación de la Norma Internacional de Contabilidad 12 - NIC 12, hace referencia que en ese entonces el impuesto diferido se tenía en cuenta en el Estado de Resultados, y que para entonces estaba la duda de si esta partida se iba a conservar en este estado financiero o si de otra forma, se iba a tener en cuenta en el Estado de Situación Financiera o Cuentas de Balance como menciona en el documento, hace también una apreciación en la eliminación de las diferencias definitivas, a que con la norma internacional serían solamente diferencias temporarias, sin embargo, se aprecia en la norma internacional que se tienen en cuenta como diferencias temporarias, temporales y definitivas.

También realiza la trazabilidad contable y financiera, según los casos que en ese momento la norma contemplaba y bajo el marco normativo que estaba vigente, en este caso el Decreto 2649 de 1993, realiza el cálculo del impuesto de Renta

teniendo en cuenta el impuesto diferido temporal y definitivo y contempla todas las posibilidades dado el impuesto diferido.

Por otro lado, en el año 2014, ya con la implementación de las Normas Internacionales de Información Financiera, Henao. M. y Ochoa. J. contemplan en su Trabajo “Impuesto diferido bajo NIIF: Impacto en empresas intensivas en Propiedades Planta y Equipo”, contempla como la implementación de las Normas Internacionales afectan el impuesto diferido, su interpretación en materia financiera y tributaria, y los métodos del tratamiento contable, sin embargo, su énfasis principal son las empresas que su eje base es la Propiedad Planta y Equipo. Denota los principales cambios de la normativa nacional anterior a la implementación de las NIIF.

El trabajo “Impacto del impuesto diferido en los estados financieros de una empresa Pyme”, (Frade. H., 2017) Evalúa los efectos de la Ley 1819 de 2016, sobre los efectos fiscales en el año 2017, para aquellas empresas que implementen las Normas Internacionales de Información Financiera, debido a que afectan su patrimonio, dependiendo de la contabilización del impuesto diferido, y su fin es establecer cómo se ven afectados los estados financieros de una empresa al reconocer contablemente el impuesto diferido, que directamente afecta fiscalmente la operación de la empresa, de igual manera identifica los principales conceptos y generalidades de la norma internacional, y su aplicación en Colombia.

La Revisión Bibliográfica Nacional e Internacional, refieren trabajos de su contabilidad Nacional y su cambio del Impuesto diferido, después de la implementación de la Norma Internacional. Sin embargo, reconocer los cambios de las normas fiscales nacionales también es importante, en cuanto a reconocer los cambios según regímenes tributarios específicos, y cómo afectan la contabilidad financiera y tributaria de una empresa, cómo puede realizar

planeación financiera y tributaria a partir de casos específicos que la misma norma nos contempla como posibilidades.

#### **d. Justificación del estudio**

La investigación acerca de realizar un análisis teórico de los Marcos Normativos contables y fiscales, en la aplicación del impuesto diferido, apunta a poder hacer un acercamiento entre los procedimientos que éstas establecen para dar el debido tratamiento de la información patrimonial de las empresas, ya que la implementación del marco normativo NIIF, cambia el modelo de reconocimiento y medición de la estructura patrimonial de las empresas (Cardona, R. A., Gil, M., & Ochoa, J. W., 2014).

Se busca reflejar mediante ejercicios de aplicación las variables necesarias que se deben tener en cuenta a la hora de reconocer, medir y calcular el impuesto diferido, ya que a partir de sucesos pasados, presentes o futuros se puede alterar la contabilidad de la empresa, el impacto tributario y por tanto la toma de decisiones de las mismas. Este documento presentará una manera simple de explicar el impuesto diferido, de manera que exista una trazabilidad entre la contabilidad, la conciliación contable-fiscal y la tributación.

Se hace necesario reconocer las consecuencias de la omisión del cálculo del impuesto diferido o el cálculo erróneo del mismo, para establecer cómo afectan los estados financieros a la hora de determinar la fiabilidad de los mismos y su administración fiscal ya que se puede generar sanciones en materia tributaria; Identificar la mala interpretación, reconocimiento o medición, a la hora de realizar dicho cálculo, ya que se puede ver afectada la estructura patrimonial de la empresa, debido a los hechos anteriores (Frade. H. 2017), y aunque en la revisión

teórica resulte fácil, pueden existir conceptos y situaciones específicas que pueden alterar la interpretación de los marcos normativos contables y fiscales.

Se propone, promover la capacitación necesaria en materia financiera y tributaria que debe poseer los preparadores de la información, para apoyar los objetivos competitivos de su respectiva empresa y crear investigación a partir de la referencia temática.

#### **e. Objetivos**

##### **Objetivo General:**

Analizar el grado de uniformidad teórica del cálculo del impuesto diferido bajo los marcos normativos contables y fiscales, en sus respectivas aplicaciones para la obtención de Información y toma de decisiones de las empresas.

##### **Objetivos Específicos:**

- Evaluar las principales dimensiones teóricas que permiten analizar las generalidades del impuesto diferido bajo los Marcos normativos contables y fiscales.
- Interpretar las dimensiones identificadas previamente en los Marcos normativos contables y fiscales, para dar lugar a la uniformidad del reconocimiento, medición y cálculo del impuesto diferido.
- Examinar el procedimiento contable y fiscal del cálculo del impuesto diferido, referido a las diferentes variables identificadas en la norma, y las consecuencias en materia contable (financiera) y tributaria (Regímenes Sancionatorios a lugar), para sugerir una aplicación eficiente del mismo.

#### IV. MARCO TEÓRICO

En el sistema contable, Josar, C. (2011) hace alusión principalmente a que “comprende los métodos, procedimientos y recursos utilizados por una entidad para llevar el control de las actividades financieras y resumirlas en forma útil para la toma de decisiones” (p. 3), es decir que el sistema contable es el conjunto de técnicas que, junto con la aplicación de la normativa vigente y el juicio del personal necesario y capacitado, se pueda llevar un control de las actividades de la empresa y generar información para una respectiva toma de decisiones.

La normativa de un sistema contable, está constituida en función de la información que se desea obtener, ya sea contable (financiera) o tributaria. En Colombia la normativa contable estaba regida por 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 en Colombia”. En el que se contemplan el “conjunto de conceptos básicos y de reglas que deben ser observados al registrar e informar contablemente sobre los asuntos y actividades de personas naturales o jurídicas. Apoyándose en ellos, la contabilidad permite identificar, medir, clasificar, registrar, interpretar, analizar, evaluar e informar, las operaciones de un ente económico, en forma clara, completa y fidedigna”.

Lo anterior haciendo referencia que era una reglamentación nacional y con la intención de incursionar en una economía más globalizada, esto incluyendo no solo las actividades económicas sino también todo lo referente a ellas, como sus procesos inmersos a nivel administrativo se ha buscado establecer un estándar que permita medir información de manera confiable, que pueda ser comparada y utilizada en cualquier parte del mundo, de manera que las empresas se puedan incursionar en otros mercados de manera más fácil y aumentar su competitividad

en el sector económico.

Con la finalidad de poder tener este parámetro general en materia contable, el Consejo de Normas internacionales de Contabilidad (IASB por sus siglas en inglés), el cual es denominado como “un organismo independiente que desarrolla y aprueba Las Normas Internacionales de Información Financiera”, las cuales en Colombia fueron adoptadas mediante la promulgación de la Ley 1314 de 2009, por la cual el Gobierno de Colombia “regula los principios y normas de Contabilidad e información financiera”, sin embargo mediante el Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015, a solicitud del Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, adoptan las NIIF oficialmente y su implantación en los respectivos grupos económicos. (Chávez, L. A., 2018).

Desde entonces se ha cambiado el sistema contable que estaba regido por el Decreto 2649 de 1993 y el Decreto 2650 de 1993 que se refiere al Plan Único de Cuentas “cuyo objetivo era buscar uniformidad en el registro de las operaciones económicas realizadas por los comerciantes”, entendiendo la contabilidad colombiana con un enfoque legalista y fiscalista (Ferrer de la Hoz. A., 2013), de manera que no reflejaba la información de manera correcta, siendo un cambio significativo en la aplicación e interpretación de las NIIF.

En cuanto a la necesidad de preparación y capacitación del personal necesario para realizar el cambio de normativa, el conflicto generado por las distintas regulaciones, las modificaciones frecuentes a la norma, el inconveniente relacionado con la medición del valor razonable en mercados poco desarrollados y los riesgos en los errores de interpretación o vacíos legales (Salazar-Baquero, É. E., 2013), aunque de manera simultánea el IASB ha emitido respectivas interpretaciones de la norma, que se van actualizando constantemente para el uso

correcto de la norma, se han encontrado diferencias conceptuales, y algunas dificultades para aplicar la norma de manera correcta, entre estos está un cambio significativo y tiene que ver con el reconocimiento, medición y cálculo de instrumentos financieros y contables, así como de cada una de las subpartidas de la contabilidad.

Uno de los cambios a los que haremos alusión en el Impuesto de las ganancias, el cual tiene en cuenta el cálculo del impuesto diferido, teniendo como base los cambios temporales del activo o pasivo, que pueden afectar la contabilidad y de la misma manera la fiscalización de impuestos, aspecto al que se le va a poner el punto focal en esta investigación.

Simultáneamente a lo anterior, Colombia se enmarca en un cambio constante de Reformas Tributarias empezando con la Ley 75 de 1986, con el objetivo de fortalecer el mercado de valores y capital, ya que Colombia se encontraba en proceso de incursionar a un modo de economía abierto, a lo que le continuaron acerca de 19 reformas, que a medida del paso del tiempo se ajustaban a las necesidades en materia Tributaria que el país iba requiriendo.

Con la llegada de las NIIF al sistema contable, se diseñó la reforma tributaria la Ley 1819 de 2016, registrada como la primera reforma tributaria estructural, en materia de imposición de regímenes, con cambios significativos y eliminación de tributos que se consideraron innecesarios o que traen una nueva estructura para la simplificación del proceso de tributar. El producto de la Reforma puede estar basado no solo en aumentar el recaudo nacional y en el cambio de la estructura de varios tributos, sino que también, porque se busca una armonía en el proceso de utilizar la información emitida en los Estados Financieros, libros contables e información adicional que debe llevar un contador para materia tributaria, es decir

que “no se superponen, sino que se complementan: el accionar de la normativas tributaria empieza una vez que ha terminado de accionar la normativa financiera” (Chávez, L. A., 2018) y de esta manera poder afirmar que existe una concordancia entre las leyes.

Se podría poner a prueba el papel del Estado en su congruencia para emitir leyes que permitan una contabilidad multipropósito, que logre una armonía, simplicidad, en la ejecución, aplicación y análisis de estas normas, en materia financiera y tributaria, teniendo la premisa de que las NIIF por principio optimiza procesos fiscales y tributarios (Universidad del Rosario., 2017).

Es decir que Las Normas Internacionales de Información Financiera deben también ser parte consecuente de la información tributaria. Dicho de otra manera, “Con la aplicación de estas normativas será posible tener una mayor precisión en la información recogida por entidades como la DIAN y la Superintendencia de Sociedades, obteniendo mejores parámetros para evitar la evasión fiscal y desfalcos al Estado.” (Universidad del Rosario., 2017). La información obtenida puede ser utilizada como punto de partida para obtener la información tributaria necesaria para realizar la acción de tributar, esto se podría lograr si las dos normas, ejercen congruencia teórica, en cuanto a términos y tratamientos de las acciones que dan origen a la preparación de la información contable.

Se puede observar entonces que las NIIF y la Normativa fiscal Nacional (Marcos normativos contable y fiscal), son normativas diferentes, que persiguen objetivos diferentes, por un lado una busca reflejar la situación económica real de una empresa a sus proveedores por medio de la información que genera y la otra busca cumplir con una serie de normas, para poder ejercer la tributación de manera eficaz y contribuir con la inversión y el gasto público, son normas que no

se superponen sino que se complementan y el análisis busca afirmar que exista o no una concordancia entre las leyes, desde el escrutinio de sus principios de reconocimiento de los elementos que hacen parte del proceso, como de los procedimientos a seguir para obtener dicha información, en la importancia específica del trabajo en el análisis del cálculo del impuesto diferido, en el tiempo y sus consecuencias.

## V. MARCO CONCEPTUAL

El procedimiento contable y Fiscal en Colombia y en cualquier parte del mundo, debe estar fundamentado en normativa que asegure que su aplicación, pueda obtener finalmente información que sea de importancia, especialmente en la toma de decisiones por parte de aquellos usuarios fundamentales de la misma.

En el caso de Colombia, se acoge a la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera como nuevo Marco Normativo Contable, con el objetivo de “establecer unas normas contables de carácter global, que sean de alta calidad, comprensibles y de cumplimiento obligado, para la erogación de información de alta calidad, transparente, y comparable en los estados financieros y en otros tipos de información financiera para ayudar a sus usuarios a tomar decisiones.” (IASB) y buscando que la información obtenida después de realizar el proceso de reconocimiento, registro y medición, se pueda entender en cualquier parte del mundo, y pueda ser medida de la misma manera, para que sea eficaz el análisis de desempeño de una empresa.

Es entonces cuando se emite la primera reforma tributaria estructural, Ley 1819 de 2016, que busca hacer este procedimiento más ameno para los preparadores de información a tributar, acogiéndose o adoptando este Marco normativo contable.

Tanto la implementación de esta reforma como del Marco Normativo Contable traen consigo cambios sustanciales, en esta última, se examina el caso del Impuesto a las ganancias, establecido en la Sección 29 del Marco normativo contable, que con las reformas realizadas, en el año 2015 se emite una versión actualizada que unifica los criterios con la Norma Internacional de Contabilidad 12

Impuesto a las ganancias (NIC 12), de tal manera que “incluyen todos los impuestos nacionales y extranjeros que estén basados en ganancias fiscales”, la cual establece que es de vital importancia para el cálculo de este impuesto, los cambios fiscales de transacciones, presentes y futuras que se hayan reconocido en los estados financieros.

Estas transacciones generan diferencias temporarias a partir de un hecho contable, que tiene un impacto fiscal de manera que se deben registrar tributariamente en el cálculo del impuesto diferido, establecido también en la Sección 29 como “el impuesto por pagar o por recuperar el producto de la liquidación o recuperación de sus activos o pasivos por su importe en libros”, lo que significa que, la empresa en sus decisiones financieras, puede generar discrepancias fiscales, que deben ser reconocidas tanto financieramente como fiscalmente, ya que afecta los dos rubros, por tanto afecta la información de la empresa, su situación actual e incide en la toma de decisiones.

Estas diferencias temporarias se pueden dividir, según el Marco normativo contable IASCF (2012) en dos tipos:

- Diferencias temporarias deducibles: Son aquellas 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 del pasivo sea liquidado.
- 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 del pasivo sea liquidado. (p. 1064)

Se tiene entonces que, con lo dispuesto en estas normas, se encuentre congruencia teórica y práctica con las diferentes reformas tributarias y su procedimiento para poder identificar y reconocer estas diferencias, que afectan fiscalmente la operación de la empresa, al mismo tiempo que su información financiera.

Se pueden establecer controles financieros por parte de la empresa en estos casos específicos, y se pretende conocer la herramienta que provee la DIAN para ejercer mayor control sobre estas diferencias temporarias y como desde la planeación tributaria y financiera, se pueden tomar decisiones para mayor eficiencia y competitividad de la empresa.

## **VI. METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN**

### **a. Tipo de estudio**

El tipo de estudio que se busca utilizar es descriptivo, ya que se pretende examinar la relación que presentan sus bases teóricas y sus marcos normativos y procedimentales, a partir de establecer la necesidad de que se consiga o exista una uniformidad en materia financiera y tributaria, en el reconocimiento, medición y cálculo del impuesto diferido de tal manera que facilite a sus preparadores una simplificación en el proceso y a sus usuarios la certeza de tomar decisiones basados en información segura y de calidad que le asegure éxito o la mayor certidumbre. También se busca por medio de entrevistas a profesionales inmersos en el medio, la experiencia laboral que ha tenido en cuando a la implementación de las NIIF y la preparación de la información para realizar la tributación de manera correcta, todas las variables que pueden existir en el caso a investigar del impuesto diferido, en materia contable, su afectación financiera, a corto y largo plazo, así como consecuencias tributarias, y los respectivos análisis de cada situación en específico

### **b. Metodología de investigación**

Para el apropiado desarrollo de la presente investigación se utilizará un enfoque cualitativo, ya que se buscará analizar e interpretar de forma exhaustiva las leyes que intervienen en la investigación:

- Sección 29 de NIIF para Pymes y la NIC 12 contenidas en el DUR (Decreto único Reglamentario) 2420 de 2015.
- El Estatuto Tributario Colombiano
- Reformas tributarias: Ley 1819 de 2016,

De manera que se pueda llegar a la correlación teórica que presenta una a partir de la otra. Se hará posible mediante la revisión del marco normativo que enmarca cada una de las leyes, en cuanto al reconocimiento, medición y cálculo del impuesto diferido, su aplicación contable a situaciones reales, sus variables y consecuencias, referidos de la misma normativa, su aplicación fiscal, desde su reconocimiento y cálculo para el respectivo cálculo del impuesto, sus variables y consecuencias accionarias referidas de la normativa.

## VII. PRESENTACIÓN DE RESULTADOS

### A. Caracterización normativa

Antes de que Colombia se acogiera al Marco normativo contable- NIIF (Normas Internacionales de Información Financiera), el impuesto diferido estaba contemplado en Decreto 2649 de 1993- Principios de Contabilidad Generalmente aceptados o PCGA, haciendo referencia a que se reconocía finalmente como los ingresos y/o gastos, después de que tanto la obligación como el beneficio económico se realizaran contablemente y que surgiera un impacto fiscal, lo que quiere decir que existen diferencias temporales, en lo que tales ingresos o gastos se consuman en su totalidad y que las cuentas que se verán afectadas, por su naturaleza serán reflejadas en el Estado de Resultados.

Con relación a lo anterior, Sepúlveda, D. L., Sepúlveda, M. E. & González, A. (2017) En su artículo “Impuesto diferido: (Evolución y aplicabilidad del impuesto diferido)”, los artículos del Decreto 2649 de 1993 que mencionan el impuesto diferido, nos exponen solo la intención de un menor o un mayor impuesto a pagar, a partir de dichas diferencias temporales, pero no nos expone la manera en que se calculan, situaciones en las que se pueda presentar el cálculo del mismo, lo que constituye para los profesionales contables y para las empresas un reto a la hora de identificar, reconocer, calcular e incluir esta información a la contabilidad de la empresa, tanto financiera como fiscal.

Al hablar del término de impuesto diferido constantemente se piensa que es un concepto que tácitamente sería tributario, pero como lo menciona García. J. E., (2009) en su documento “El manejo del impuesto diferido en Colombia”, el

impuesto diferido “es un concepto netamente contable, aunque recoge no sólo los efectos de las diferencias temporales en lo contable, sino también en lo tributario” (p. 12), esto, porque el origen que da al cálculo del impuesto diferido, es un hecho contable, es la diferencia, que reconoce un hecho sin concretar, que afecta la estructura patrimonial de los entes económicos y que singularmente se debe tener en cuenta a la hora de tributar.

Estas diferencias temporales, constituyen impactos que, de reconocerse, ayudan a reflejar la realidad económica ya que la información que genera el registro de los movimientos económicos de una empresa, debe representar fielmente la situación de la misma.

Bajo este mismo concepto y con el avance del mundo y de la contabilidad en específico, se emiten las Normas Internacionales de Información Financiera- NIIF o IFRS por sus siglas en inglés, el cual busca por medio de su aplicación se simplifique el análisis de la información que emiten los sistemas contables de los entes económicos, de manera que, se mejore la consistencia de esta información y se represente en beneficios y oportunidades dentro del país y el exterior.

En Colombia se introducen este Marco normativo contable, bajo la Ley 1314 de 2009, por la cual se regulan “los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información aceptados en Colombia” con el objetivo de “expedir normas contables, de información financiera y de aseguramiento de la información que conformen un sistema único y homogéneo de alta calidad, comprensible y de forzosa observancia”.

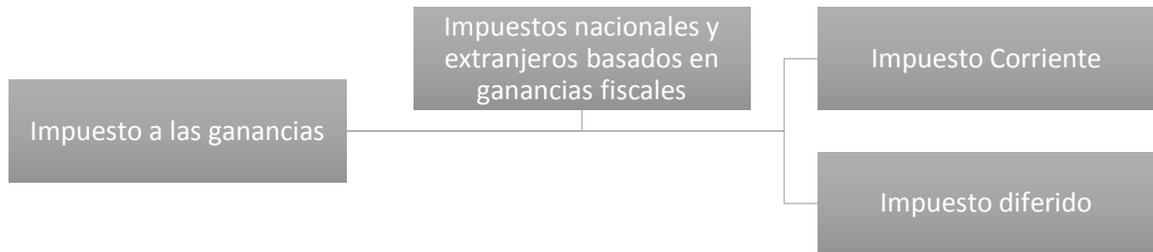
Lo que significa que todas las empresas están en la obligación de la aplicación de dicha norma, que además la información financiera que se genere en la aplicación del mismo sea “comprensible, transparente y comparable, pertinente y confiable, útil para la toma de decisiones económicas por parte del Estado, los propietarios, funcionarios y empleados de las empresas, inversionistas actuales o potenciales y otras partes interesadas” (Congreso de Colombia, 2009), lo que implica que su aplicación se debe hacer rigurosamente, para que efectivamente la información contable emitida, pueda ser utilizada por los diferentes receptores y ayude a la toma de decisiones para el bienestar del ente económico.

La aplicación del marco normativo, constituye para Colombia un reto, ya que “ha sido un paso muy importante en cuanto a avances y cambios en las partidas contables se refiere” (Ebrahim, M., & Candelaria, D., 2018., p.4), constituyendo un proceso de reformas del sistema que anteriormente se utilizaba y con esto también cambia la manera en que se ve un sistema económico y la forma en que debe llevar una contabilidad al interior de un ente económico.

Se precisa entonces, establecer que uno de los cambios establecidos está relacionado con la Sección 29 del Marco normativo contable, que se titula Impuesto a las Ganancias, en la que se incluye el impuesto diferido como impacto fiscal de el reconocimiento de las transacciones actuales y futuras en los Estados financieros.

**Figura 1.**

*Impuesto a las ganancias.*

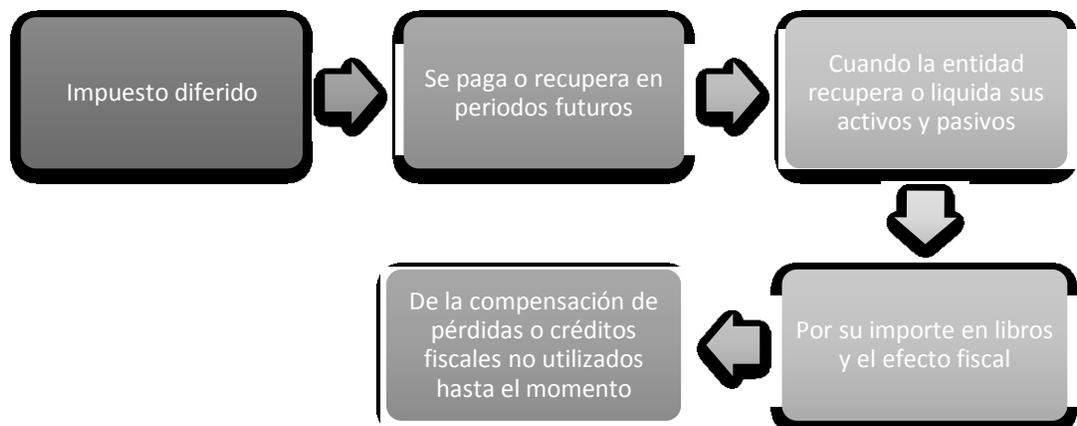


*Nota.* Figura adaptada por el autor de IASCF (2015). p. 199.

La sección busca que las entidades reconozcan las consecuencias fiscales de reconocer sus transacciones en los estados financieros, de este se desglosa el impuesto corriente y el impuesto diferido, el primero hace referencia al impuesto que se debe pagar o recuperar por el impuesto a las ganancias (o pérdidas) fiscales del periodo vigente o periodos anteriores, el segundo:

**Figura 2.**

*Impuesto diferido.*



*Nota.* Adaptación por el autor, tomado de IASCF (2015). p. 199. Cuando se habla de “su importe en libros” se hace referencia al valor razonable (valor que se pagaría por) de los activos y pasivos de la entidad. Las condiciones para que se dé la compensación de pérdidas fiscales o créditos fiscales, se encuentran establecidos en los artículos 147 y 189 del E.T (Estatuto Tributario).

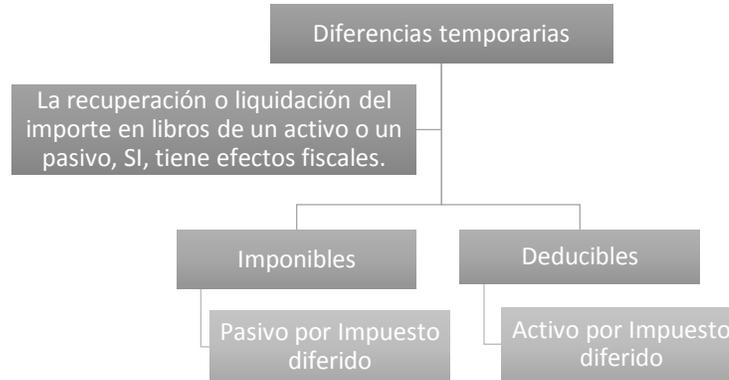
Se contempla en la norma, el origen que da al reconocimiento y medición como a la disposición final que alude a ella, a las diferencias que se revelan, la presentación e información a revelar, de igual manera se refleja la base fiscal sobre la cual se pretende aplicar dicho impuesto.

A partir del literal 29.7 del Marco normativo contable se establece el principio de Reconocimiento general de los impuestos diferidos, indicando que cuando sea probable que la recuperación o liquidación del valor del importe en libros de lugar a pagos fiscales futuros ya sea con menor o mayor valor a pagar, se exige a la entidad reconocer un pasivo o activo por impuestos diferidos, con excepciones establecidas en el E.T. por otro lado se entiende que si este hecho no afecta el impuesto a las ganancias no se genera impuesto diferido.

Lo anterior se traduce a que la probabilidad dada, del pago de un menor o mayor saldo a pagar, constituye una diferencia entre el procedimiento contable y fiscal, alterando el Estado de Situación Financiera, ya que se generan las llamadas Diferencias que pueden ser de tipo definitivas o temporarias. Las diferencias definitivas se dan cuando la recuperación o liquidación del importe en libros de los activos y pasivos, no generan efectos fiscales, por otro lado, las diferencias temporarias:

**Figura 3.**

**Diferencias temporarias.**



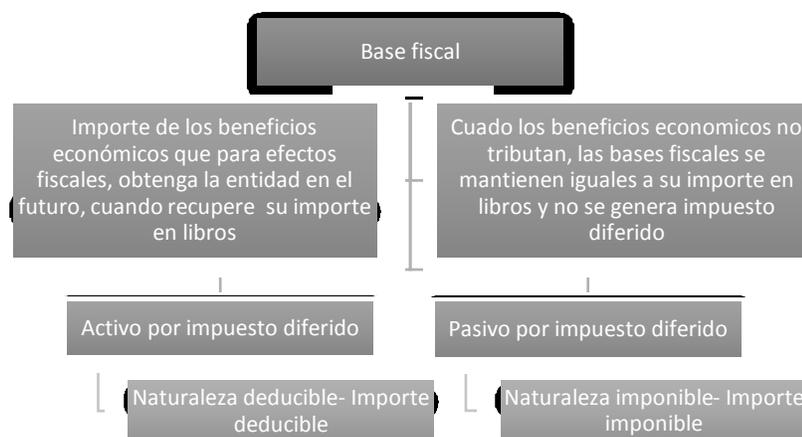
*Nota.* Adaptación por el autor tomado de IASCF (2015). pp. 200-203. “La compensación de pérdidas obtenidas en periodos anteriores, que todavía no hayan sido objeto de deducción fiscal y la compensación de créditos no utilizados procedentes de periodos anteriores” (IASC. 2015), también se puede contemplar en las diferencias temporarias deducibles. En el caso del Pasivo por impuesto diferido, se va a obtener un saldo a pagar por renta y en el caso del Activo por impuesto diferido se obtiene un saldo a favor por renta.

Dada la información anterior se tiene en cuenta que para determinar el cálculo el tipo de diferencia temporaria que se presentaría, se necesita: establecer o calcular el valor del importe en libros del pasivo o del activo, es decir el valor razonable de los mismos, seguidamente se establece o se calcula la base fiscal del activo o del pasivo, teniendo en cuenta las posibles depreciaciones fiscales que se puedan presentar o lo que el E.T catalogue como valor deducible de las partidas, después que se establecen estos valores, se calcula las diferencias temporarias, comparando los valores anteriormente obtenidos para que finalmente se identifique como imponible o deducible.

Cuando se establece el tipo de diferencia temporaria, se establece la base gravable sobre la cual se hará el cálculo del Impuesto diferido en la Declaración de Renta y complementarios ya sea por un menor o mayor valor a pagar y se realiza el reconocimiento contable de las partidas afectadas.

**Figura 4.**

*Base fiscal para el cálculo del impuesto diferido.*



*Nota:* Adaptación de IASCF- Sección 29 Marco Normativo Contable. Es importante precisar lo anterior, ya que los cambios que el Estatuto Tributario pueda ejercer sobre dichas bases, ya sea por el tipo de beneficio económico deducible o el método de reconocimiento de las partidas del activo y del pasivo se tratasen, pueda ejercer cambios importantes, en la determinación del impuesto.

Fiscalmente, encontramos que, con la llegada de las Normas Internacionales de Información Financiera, el gobierno de Colombia decide formular una reforma tributaria que se acople un poco a las diferencias que trae la aplicación del nuevo Marco normativo contable en el país, es por esto que se decide formular y emitir la

Ley 1819 de 2016, la cual es mencionada como la primera reforma estructural en Colombia, ya que contemplan cambios al sistema tributario, acompañado del aumento de la tarifa del IVA y mayor control y penalización a los evasores (Portafolio, 2016).

Sin embargo, aunque esta reforma tributaria se enfatizó en el cambio de la estructura para declaración de las personas naturales y varios focos reglamentarios para aquellas entidades que para el momento figuraban como corporaciones, empresas de economía solidaria y sanciones para aquellos que decidan eludir la obligación de tributar, también se buscó realizar un acercamiento al Marco normativo contable y lo adopta como tal, realizando algunas enmiendas que pueden repercutir en cálculo del impuesto diferido, como cambios en el cambio de moneda extranjera a moneda nacional, puede generar diferencias temporarias que dan lugar al impuesto diferido, diferencias en cuanto a la determinación de las bases fiscales de algunas partidas, métodos de valoración, entre otros.

Adicionalmente se encuentra que la regulación fiscal nacional es muy limitada (Quijano Monroy, L. J., 2017), puesto que no se encuentra mucha información referente al impuesto diferido, que atribuya al cálculo específico, sin embargo, se han emitido conceptos que ayudan a que el contribuyente se relacione con el mismo.

Como lo establecido en el Anexo No. 3- Guía diligenciamiento Reporte de Conciliación fiscal Anexo Formulario 110 Formato 2516- Versión 2. Emitido por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales en el cual “se desglosan y concilian las diferencias entre las bases contables y fiscales para determinar los conceptos que conforman las casillas de la -Declaración de Renta y Complementario o de

Ingresos y Patrimonio para Personas Jurídicas y Asimiladas y Personas naturales y Asimilada sin residencia fiscal en el país-”; en el que el impuesto diferido es el valor “que debe corresponder al reportado en la declaración de renta y complementario Impuesto Diferido, corresponde al reporte del Impuesto Diferido a que dan lugar las diferencias temporarias entre las bases contables y fiscales o los créditos a que tiene derecho el contribuyente”, caracterización, no siendo muy ajena a la planteada en los lineamientos del Marco normativo contable en la Sección 29. Reafirmando la unificación teórica que se encuentra entre los marcos normativos contables y fiscales.

Se define también en esta Guía los Activos por impuestos diferidos, Pasivos por impuestos diferidos, Pasivos por ingresos diferidos, conceptos que no son divergentes a los planteados anteriormente descritos y que se reafirman en el documento “Reporte de Conciliación Fiscal, Anexo Formulario 210- Formato 2517- Guía diligenciamiento Reporte de Conciliación Fiscal- Versión 1”, documento emitido por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacional- DIAN.

Por otro lado, se contempla que todos los hechos contemplados en las declaraciones fiscales deben ser debidamente probados, si así se requiere, por esto se contempla el formato de conciliación fiscal, en el que se debe justificar si se interviene el cálculo del impuesto diferido y el porqué. Se entiende que, aún si el cálculo del impuesto diferido es 0, se debe reconocer contablemente, pero las organizaciones están en la obligación de reconocerlo e identificar cuando tiene efectos fiscales; se hace énfasis en que son las empresas del grupo 1 y 2 (según la clasificación establecida por el Nuevo marco normativo contable), quienes están en la obligación de identificarlo y reconocerlo, el grupo 3 no lo deben calcular a menos que sea por decisión propia.

Es decir, que si una empresa, estima la opción de recuperar o liquidar sus activos o pasivos en periodos futuros, y éstos pueden tener efectos fiscales, las empresas pertenecientes a los grupos 1 y 2, están en la obligación de reconocerlo y establecer las diferencias temporarias.

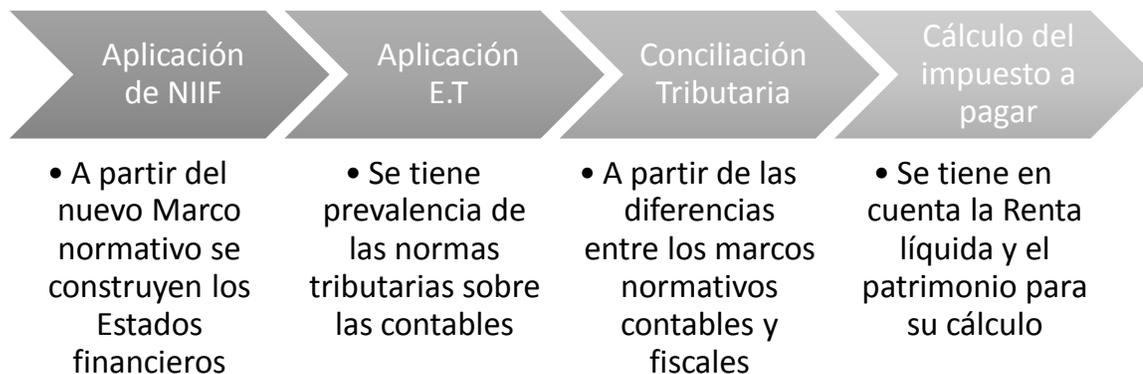
En el Estatuto Tributario, se encuentran estos artículos que influyen en la determinación fiscal de dicho impuesto, se debe tener en cuenta factores como aquellos que el E.T permite deducir, las compensaciones fiscales y la compensación de créditos no utilizados (Art. 147), compensación de exceso de renta presuntiva (Art. 189) son algunos que se deben tener en cuenta, para encontrar dichos artículos que pueden alterar, el cálculo del impuesto diferido son todos aquellos que tienen o intervienen en conceptos como; aquellos artículos que contemplen el cambio del valor de los activos y pasivos, que afecten la situación patrimonial de la empresa, es decir, cuando la base fiscal es divergente a la registrada en los Estados Financieros, esto teniendo en cuenta el Marco normativo contable.

## **B. Evaluación de la uniformidad Normativa**

Se sabe que, aunque tanto la contabilidad como el procedimiento tributario persiguen objetos completamente diferentes, el sistema se ha encargado de crear procedimientos y una línea de tiempo, en la cual se llegue a tener una congruencia teórica, que permita a los preparadores de la información que el proceso sea más simple, esto se logró de alguna manera con la emisión de la Reforma Tributaria Ley 1819 de 2016, que no cambia el método de cálculo del impuesto diferido dispuesto en el Marco Normativo Contable, sino que lo acoge y se incorporan una serie de ajustes con respecto al cálculo del impuesto.

**Figura 5.**

*Procedimiento contable y fiscal.*



*Nota.* Elaboración propia. Con la llegada de la Ley 1819 de 2016, así se plantea el procedimiento contable y fiscal, por lo tanto, se establece que la clave de que éste transcurra normalmente se da en la conciliación Tributaria, sin embargo, después de aplicar el Nuevo marco normativo contable, si el E.T contempla cambios en partidas específicas se tendrán en cuenta sobre lo contable, es ahí, donde surge un punto de quiebre en la relación normativa.

Se tiene en cuenta que el Marco normativo IASCF (2015) para el tratamiento contable del impuesto diferido a las ganancias, contempla dos principales problemas:

- 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. (p.1063)

Por tanto, se busca comprender y analizar, cuáles son aquellos activos y pasivos, cuyo importe en libros ha cambiado y ha sido reconocido en la situación financiera

de la empresa. La norma refiere la exigencia del reconocimiento de las consecuencias fiscales que ameriten estas transacciones, de la misma manera en que contabiliza un suceso contable, para que estos influyan en los resultados del periodo, por lo que se alude a la importancia del reconocimiento contable de las diferencias temporarias determinadas.

Con respecto a la Aplicación del marco normativo contable, nos encontramos que éste nos describe ejemplos en los que se pueden dar estas las diferencias temporarias que dan lugar a el impuesto diferido:

**Tabla 1.**

*Ejemplos de diferencias temporarias y su efecto fiscal*

<b>Diferencia temporaria</b>	<b>Ejemplo</b>	<b>Efecto fiscal</b>
<b>Depreciación de vida útil- Propiedad de Planta y Equipos</b>	La depreciación de un edificio que esté en condiciones para ser utilizado. La diferencia temporaria se contempla cuando la depreciación contable no refleja lo establecido en el Art. 147 del E.T. Su cálculo se basará sobre el costo fiscal menos el valor residual.	Naturaleza imponible. La diferencia existente, será deducible en los periodos siguientes al término de la vida útil del activo. Se determina razonablemente la base fiscal sobre la cual se aplica el impuesto.
<b>Revaluación de activos</b>	Revaluación de Edificaciones, que contempla la medición a valor razonable, menos la depreciación y deterioro que	Naturaleza imponible. La diferencia será deducible en los periodos siguientes al término de la vida útil

	se de en periodos futuros. Se tiene en cuenta también la estimación de vida útil de los activos.	del activo.
<b>Valor residual de activos</b>	El valor residual de la edificación al término de la vida útil del activo, se calcula el valor del activo, menos el valor residual estimado y se obtiene la base para depreciar.	La diferencia será deducible en los periodos siguientes al término de la vida útil del activo.
<b>Deterioro de activos</b>	El no pago de una factura en un término definitivo. Se debe realizar el cálculo del impuesto, afectando el Estado de Resultados.	El deterioro del valor de los activos, que afecte en un periodo futuro el cálculo de los impuestos.
<b>Deterioro de cuentas por cobrar</b>	Cartera de difícil cobro.	Se realiza estudio que compruebe la veracidad del registro de los hechos económicos para que se pueda reconocer la deducción fiscalmente.
<b>Deterioro de inventarios</b>	Inventario que se vende a pérdida, descuentos en compras o ajustes a valor neto Realizable.	Reconoce como ingreso desde el momento que se obtiene el inventario. Se capitaliza, generando la diferencia temporaria.
<b>Inversiones</b>	Cuando existen inversiones disponibles para la venta (no cotizan en bolsa) medidas a	El E.T contempla que las inversiones se deben medir al costo de

	valor razonable con efecto en el Estado de Resultados	adquisición, lo que genera la diferencia temporaria entre lo contable y lo fiscal.
<b>Pérdidas fiscales y renta presuntiva</b>	De las cuales se pretende obtener utilidades futuras para compensar dichas pérdidas.	Se debe tener justificación razonable de que en periodos futuros se puede dar la compensación de las pérdidas fiscales para reconocer la diferencia temporaria.

*Nota.* Información adaptada del Marco Normativo contable y el Estatuto Tributario.

A partir de lo anterior el análisis se centra en los tiempos en los que las empresas calculan las diferencias temporarias y por lo tanto tienen que realizar el registro de dicho impuesto y su respectivo tratamiento contable. De manera que se reconoce el hecho económico, se registra la diferencia temporaria en el periodo vigente y de esta manera se determina el efecto fiscal futuro en la presentación del impuesto de Renta y Complementarios.

Otros cambios introducidos en el cálculo del impuesto diferido con la Reforma Tributaria 1819 de 2016 son:

**Tabla 2.**

*Principales cambios de la Reforma Tributaria 1819 con respecto al cálculo del impuesto diferido*

<b>Concepto</b>	<b>Art. Ley 1819</b>	<b>Art. E.T.</b>	<b>Observación</b>
<b>Activos no corrientes mantenidos para la venta</b>	49	69-1	La diferencia se basa en la determinación de la base fiscal frente a la contable. Correspondiendo al costo fiscal remanente del activo antes de su reclasificación. De manera que su costo fiscal es la suma del precio de adquisición, los costos directos atribuibles, menos deducciones realizadas con fines del Impuesto de renta y complementarios.
<b>Propiedades de inversión</b>	48	69	Para efectos fiscales solo se reconoce la medición del costo y no el valor razonable. Cuando estos activos se enajenan, al resultado se adiciona el valor de ajustes a que se refiere el Art. 70 del E.T, y se resta, cuando exista depreciaciones o amortizaciones, siempre y cuando haya sido deducida para fines fiscales.
<b>Inventarios</b>	42, 44	62, 65	Los sistemas de inventarios y los métodos de valoración, son los que establece la técnica contable y la diferencia radica en el costo fiscal a la base contable.

<b>Depreciación</b>	77, 79, 82	128, 131, 137	Los métodos contables se mantienen, la vida útil, entre otros, con limitaciones.
<b>Desmantelamiento de activos</b>			Fiscalmente se trata como impuesto diferido.  Cuando se adquiere activos, con fines generadores de renta, reconocimiento que se hace a la hora de realizar el desmantelamiento.

Nota. Adaptación tomada de “ASPECTOS GENERALES REFORMA TRIBUTARIA LEY 1819 DE 2016” (DIAN. pp. 5-7) Dirección de gestión jurídica. Se tomaron los artículos que pueden modificar el cálculo de las diferencias temporarias en el cálculo del impuesto diferido.

Referenciando las normas y los procedimientos contables y fiscales y la bibliografía existente a cerca del tema, se encuentra que:

- Se encuentran que el método bajo el cual se establece el cálculo del impuesto diferido es el método del pasivo, establecido por el Marco normativo contable. Anteriormente se hablaba del método del diferido, es aplicado sobre las cuentas de resultado, así como está enmarcado la normativa Nacional y las diferencias encontradas deben registrarse en las cuentas de orden, mientras que el método del pasivo el escenario principal es el balance general y las diferencias encontradas se registran en cuentas de activos y pasivos. (Quijano. L., 2013)

Es decir que se tendrá en cuenta, el método que interpone el Marco Normativo contable para la determinación del impuesto diferido y la manera

en la que puede afectar contablemente los Estados Financieros de una entidad.

- Se habla también de las diferencias permanentes, que son aquellas que:  
“por la existencia de ingresos exentos o no constitutivos de renta, o por la existencia de costos y gastos contables que fiscalmente no se pueden deducir para reducir la renta líquida gravable y que por lo tanto no producen ningún efecto en periodos posteriores”. (Gil. M., Ochoa. J. W., 2014)

Es decir que la diferencia determinada, no pueden alterar la renta líquida gravable en periodos futuros, por tanto, se debería hacer el reconocimiento de la diferencia definitiva, que permita evaluar y reflejar la realidad de la empresa.

- Aunque se determina el mismo mecanismo de reconocimiento, medición y cálculo bajo los sistemas normativos, el tiempo en que se deben reconocer en la contabilidad y en el sistema fiscal de una empresa, es la principal causa de que se establezcan diferencias que generan impactos negativos y positivos en una empresa o ente económico.

En el caso de los Activos por Impuestos diferidos, aunque los gastos contables sean registrados actualmente, serán objeto deducibles de impuestos en el futuro, cuando los hechos finalmente se completen, incluso cuando estos gastos no generen renta gravada, serán deducibles o recuperados cuando se genere una renta gravada símil, en el caso de los Pasivos por impuestos diferidos cuando se den Activos que generen ingresos en el futuro sin gastos deducibles de impuesto o ingresos

registrados actualmente que serán gravados posteriormente, cuando cumplan la definición tributaria de renta, se dará la respectiva liquidación de los Pasivos por impuesto diferido. (Chávez. L. A. 2018)

Lo que significa que así se dé el hecho contable se reconozca y se registre el hecho generador de impuesto diferido, será finalmente reconocido cuando se materialice en su totalidad.

- Las situaciones específicas en las que se pueden presentar divergencias en la aplicación de las Normas Internacionales, son aquellas que en el estatuto tributario constituya el cambio de reconocimiento por el método de participación, como los dispuesto en el Decreto No. 3028 de 2013 en el que se contempla el caso específico de los dividendos o participaciones no gravadas, estipuladas en el Artículo 49 del E.T., en la que se estipula una Reversión del impuesto diferido crédito del método de participación (Ministerio de Hacienda y crédito público, 2013).

Por otro lado, se tiene en cuenta la depreciación de los activos, que el Estatuto Tributario, lo contempla en el Artículo 130, en donde si se excede el valor en libros debido a la depreciación, entonces las utilidades del respectivo año, serán utilizadas como reserva distribuible para subsanar la partida, y serán liberadas siempre y cuando la depreciación fiscal no supere la contable, por tanto, se podrá distribuir como ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional.

Las compensaciones de pérdidas fiscales, buscando la manera en que estas pérdidas fiscales se puedan compensar con las contables en un proceso de conciliación, se establece en la Guía de diligenciamiento del

Reporte de conciliación fiscal y se convierte en un proceso tedioso debido a las diferencias diversas que pueden surgir, por lo que el Artículo 290 del Estatuto Tributario, refleja el régimen de transición de la pérdida fiscal a compensar, en el que refleja un saldo por impuesto diferido al final del periodo, hasta que se compense en totalidad; un caso similar sucede con la compensación por exceso de renta presuntiva.

### **C. Resultados de la aplicación normativa**

Las consecuencias del cálculo del impuesto diferido en una contabilidad pueden tener repercusiones positivas o negativas, teniendo en cuenta, las diferencias que proceden del análisis de aplicación de los diferentes marcos normativos, están enmarcados de manera general, sin desestimar el efecto particular que una u otra partida en específico pueda ocasionar cambios relevantes, tanto contables (financieros) como tributarios.

Se va a establecer, situaciones en las que se verá reflejado el impuesto diferido, para entender de manera más fácil la aplicación normativa del mismo, a través del procedimiento contable, que se fija después de la emisión de la Reforma Tributaria 1819 de 2016:

### **Situación 1. Cálculo del impuesto diferido basado en una diferencia temporaria imponible.**

La compañía Black S.A, posee un edificio que compró por un valor de \$80.000.000 COP, el valor del importe en libros es de \$150.000.000 COP, según revaluación por método del Marco normativo contable.

#### **Tabla 3.**

*Impuesto diferido basado en una diferencia imponible.*

<b>Valor del importe en libros</b>	<b>Valor de la base fiscal</b>	<b>Diferencia temporaria</b>	<b>Tasa</b>	<b>Impuesto diferido</b>
\$150.000.000	\$80.000.000	\$70.000.000	33%	\$21.000.000

Nota. Elaboración propia

En este caso, se establece una diferencia temporaria imponible, por lo tanto, se reconoce un Pasivo por impuesto diferido, generando un saldo a pagar por renta de \$21.000.000 es decir que es de naturaleza crédito, lo que significa que el pago de la diferencia imponible se debe pagar, cuando se realice el hecho económico (Venta del edificio), pero contablemente si se debe realizar el reconocimiento de la diferencia encontrada. Contablemente se registra de la siguiente manera:

#### **Tabla 4.**

*Registro contable de diferencia imponible.*

<b>Cuenta</b>	<b>Débito</b>	<b>Crédito</b>
Pasivo por impuesto diferido		\$21.000.000
Variación del impuesto diferido	\$21.000.000	

Nota. Elaboración propia

En este caso la cuenta en la que se puede registrar la variación del impuesto es la del Gasto (Ingreso) del Impuesto de renta y complementarios, constituyendo un cambio en el Estado de Resultados.

**Situación 2. Cálculo del impuesto diferido basado en una diferencia temporaria deducible.**

La compañía Black S.A, posee un deterioro en las cuentas por cobrar presenta una base fiscal, (\$5.600.000) COP (Para efectos fiscales- deterioro establecida en el E.T.), el valor del importe en libros es de (\$15.320.000) COP, según revaluación por método del Marco normativo contable.

**Tabla 5.**

*Impuesto diferido basado en una diferencia deducible.*

Valor del importe en libros	Valor de la base fiscal	Diferencia temporaria	Tasa	Impuesto diferido
-\$15.320.000	-\$5.600.000	-\$9.720.000	33%	-\$3.207.600

Nota. Elaboración propia

En este caso, se establece una diferencia temporaria deducible, por lo tanto, se reconoce un Activo por impuesto diferido, generando un saldo a pagar por renta de \$21.000.000 es decir que es de naturaleza crédito, lo que significa que el pago de la diferencia imponible se debe pagar, será deducible en el futuro.

**Tabla 6.**

*Registro contable de diferencia deducible.*

Cuenta	Débito	Crédito
Variación del impuesto diferido		-\$3.207.600
Activo por impuesto diferido	-\$3.207.600	

Nota. Elaboración propia

**Situación 3. Impuesto diferido por perdidas fiscales que se pretende recuperar en periodos futuros (Compensación de pérdidas fiscales).**

La compañía Black S.A, posee una perdida fiscal en el periodo presente por valor de (\$7.350.000), valor que se espera recuperar en el futuro. Bajo el Marco normativo contable, de establece que debe analizar la perdida fiscal y se debe reconocerla en el Estado de Resultados.

Esta perdida fiscal genera un impuesto diferido:

$$(\$7.350.000) \times 33\% = \$2.425.500$$

Este valor, disminuye la pérdida fiscal y se espera que la compañía Black S.A espera obtener utilidades en los periodos futuros, con los cuales va a compensar dicha pérdida fiscal, hasta que se liquide el valor inicial de la pérdida fiscal, así:

**Tabla 7.**

*Impuesto diferido por compensación de pérdidas fiscales*

Cuentas	Año 1	Año 2	Año 3
Ingresos	\$12.650.000	\$16.320.000	\$18.700.000
Costos	\$20.000.000	\$13.350.000	\$16.157.000
Utilidad antes de impuesto	(\$7.350.000)	\$2.970.000	\$2.543.000
Impuesto 33%	\$0	\$0	(\$839.190)
Impuesto diferido	\$2.425.500	(\$1.212.750)	(\$1.212.750)
Utilidad después de impuesto	(\$4.924.500)	\$1.757.250	\$491.060

Nota. Elaboración propia.

Esta tabla refleja en el tiempo cómo se compensa dicha perdida fiscal, utilizando el impuesto diferido, por otro lado, cuando la empresa termina de compensar el impuesto diferido, le dará baja en el Estado de resultados.

Cuando la empresa, dentro de su estructura patrimonial encuentra varias partidas que constituyen diferencias temporarias en el periodo contable, deberá realizar un cuadro que integre todas las partidas, en la que se deben identificar El importe el libros de los activos y los pasivos, la base fiscal de los activos y pasivos, la diferencia temporaria que se origine, y se saca un resultado, que se tendrá en cuenta en el Estado de Resultados al final del periodo, la estructura es así:

**Tabla 8.**

*Formato para cálculo de impuesto diferido, en estructura patrimonial.*

Cuenta	Importe en libros	Base fiscal	Diferencia temporaria	Clasificación	Activo por impuesto diferido	Pasivo por impuesto diferido
Activos	Xxx	Xxx	Xxx	Xxx	Xxx	Xxx
Pasivo	Xxx	Xxx	Xxx	Xxx	Xxx	Xxx
Total					Xxx	Xxx
Variación del impuesto diferido					Xxx	

Nota. Tomado de: Barón, L. (2017). *Impuesto Diferido en NIIF* [Video].

La empresa puede utilizar el método de planeación financiera y tributaria, para contemplar la facilidad de reconocimiento y pago de las diferencias temporarias identificadas.

Se enmarcan dichas generalidades contables y fiscales de la siguiente manera:

- El cálculo o no del impuesto diferido puede alterar las características propias de los estados financieros y su objetivo, que es brindar información

que sea lo más acercada a la realidad de la empresa y que sea útil para los diferentes usuarios de la misma.

Por ejemplo, puede causar efectos en el resultado del ejercicio o utilidad disponible para la distribución entre accionistas, ya que puede disminuir su valor (Sepúlveda, Sepúlveda, & González, 2017), donde se tiene en cuenta la distribución de utilidades/ dividendos gravadas y no gravadas, siendo una posible estrategia de planeación financiera y tributaria.

Sin embargo, lo más importante de la información obtenida de los Estados Financieros, en especial de los afectados por el cálculo del impuesto diferido sean para la toma de decisiones, así como lo menciona Carrillo. Avella. N. A., (2015), en su artículo “Cambios en el impuesto de renta diferido por la convergencia a las normas internacionales de información financiera en Colombia”, “este reconocimiento del impuesto diferido apoya la toma de decisiones, evitando algunas discrepancias o distorsiones en los estados financieros, estas distorsiones se evidencian en la tasa nominal versus la tasa efectiva de tributación”.

Por otro lado, si no se hiciera el reconocimiento de este impuesto, puede suceder errores en la medición exacta o el valor exacto de los activos y pasivos de la entidad, ya que, como lo menciona Nechiza, F., & Andrés, H.:

“se estarían excluyendo impactos fiscales que se derivan de las transacciones de la entidad, no estaría cumpliendo con el objetivo de las NIIF la cual solicitan que la información de los estados financieros sea fidedigna, comparable y transparente, para satisfacer a los inversores y a todo aquel que requiera dicha información para la toma de decisiones” (2017).

Fiscalmente, las consecuencias del cálculo o del no cálculo del impuesto diferido, hacen mayor énfasis en los regímenes sancionatorios que se pueden generar a partir de las inexactitudes en el cálculo del impuesto de Renta y Complementarios.

Aunque el impuesto diferido no es un concepto tributario y no es competencia de la DIAN regularlo, se encuentra que no existe una sanción específica que implique el no hacer el cálculo del impuesto diferido. Sin embargo, se constituye inexactitud del valor real de las partidas de activos y pasivos, que pueden afectar el cálculo del impuesto de Renta y complementarios.

Se sabe que en el formato de conciliación fiscal debe estar contemplado el cálculo del impuesto diferido para poder presentar la declaración de Renta y complementarios, sin embargo, si la presentación de esta información se da de forma errónea, la declaración no presentaría firmeza en el tiempo por una posible inexactitud en los valores declarados, información que también se tiene que presentar cuando se presente la información exógena.

Si se comprueba la existencia de una diferencia temporaria que dé a lugar a una inexactitud y se detecta la diferencia del impuesto, se puede generar una Sanción por correcciones, según lo dispuesto en el Artículo 588. Del Estatuto Tributario, que contempla: Correcciones que aumentan el impuesto o disminuyen el saldo a favor:

“los contribuyentes, responsables o agentes retenedores, podrán corregir sus declaraciones tributarias dentro de los tres años siguientes al vencimiento del plazo para declarar y antes de que se les haya notificado requerimiento especial o pliego de cargos en

relación con la declaración tributaria que se corrige, y se liquide la correspondiente sanción por corrección.”

Cuando se ha notificado requerimiento especial o pliego de cargos, el contribuyente deberá, corregir y establecer la sanción por inexactitud, contemplada en el Artículo 647 del Estatuto Tributario, en el cual se establece “siempre que se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente, agente retenedor o responsable” lo anterior basado en diferentes situaciones que dan lugar al cálculo del impuesto.

## VIII. DISCUSIÓN DE RESULTADOS

Para dar cumplimiento al objetivo general del presente trabajo de grado, que fue planteado de la siguiente manera: “Analizar el grado de uniformidad teórica del cálculo del impuesto diferido bajo los marcos normativos contables y fiscales, en sus respectivas aplicaciones para la obtención de Información y toma de decisiones de las empresas.”, se realiza mediante un mecanismo de revisión de los referentes normativos que rigen actualmente, para identificar principales diferencias que enmarcan los principales cambios del cálculo del impuesto diferido, en los marcos normativos contables y fiscales, que pueden alterar la toma de decisiones de las empresas.

El Marco normativo contable está reglamentado por el Decreto 2420 de 2015 es el Decreto único Reglamentario (DUR) de la Ley 1314 de 2009, con la cual se adoptó las Normas Internacionales de Información Financiera en Colombia. Por otro lado, en el desarrollo del trabajo se analiza la Sección 29 de NIIF para Pymes, haciendo alusión al Grupo 2 (clasificación estipulada en la Ley 1314 de 2009) y a la NIC 12 para Plenas, Grupo 1. Estos dos referentes se unifican gracias a la reforma realizada en el año 2015.

Por otro lado, el sistema Tributario es limitado en cuanto a información, que pueda ser útil para tener un marco normativo de referencia, sin embargo, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, nos permite una “Guía diligenciamiento Reporte de Conciliación fiscal Anexo Formulario 110 Formato 2516- Versión 2”, en la cual podemos evidenciar que el mecanismo de reconocimiento, medición, la determinación de la Base Fiscal, la determinación de las diferencias temporarias, representan congruencia teórica, ya que no difieren en conceptos y procedimientos, lo que nos permite establecer, desde el punto netamente teórico,

un grado de uniformidad sólido. Lo anterior se dio por la emisión de la Reforma Tributaria 1819 de 2016, que acoge este Marco normativo contable.

Sin embargo, a la hora de reconocer el impuesto diferido en el tiempo en que se hace material totalmente, tanto en el sistema contable como tributario es donde vamos a encontrar las diferencias en las normas, ya que, bajo el marco normativo contable el hecho económico se contabiliza en el momento en que se genera la diferencia temporaria y se genera la provisión por impuesto diferido, en los marcos normativos tributarios, el hecho se reconoce cuando se reconoce la liquidación o recuperación del activo o pasivo en su hecho final.

Es entonces cuando se dan las llamadas diferencias temporarias que la empresa está en la obligación de corresponder a ellas contablemente y fiscalmente. Aun así, la implementación de la Norma Internacional de Información financiera en conjunto con otros Marcos Normativos, como lo son el Estatuto Tributario, contiene artículos que pueden de alguna manera alterar el reconocimiento de las partidas que intervienen en el cálculo del impuesto diferido (Cuentas del activo y pasivo), algunos ejemplos de esto son:

- Aquellos que puedan modificar en su medida el cálculo de utilidades, dividendos y participaciones gravadas y no gravadas, ya que el cálculo del impuesto corresponde instantáneamente a que se puedan generar utilidades gravadas, lo cual no es en relación conveniente a los socios o accionistas. Esto en la medida que recae en ellos la obligación de reconocer estos ingresos gravados, y sirven como base de tributación para ellos.

- Todo aquello que interviene en los valores constitutivos de renta, teniendo en cuenta las diferencias que se puedan generar, debido a que no todas las diferencias se deben registrar o tienen incidencia tributaria, es el caso específico de las diferencias definitivas, las cuales, se deberían considerar su contabilización, pero tributariamente no constituye un cambio en la base fiscal, que provoque un mayor o menor impuesto a pagar.
- Por otro lado, nos encontramos a las pérdidas fiscales por compensar o al exceso de utilidades, las cuales constituyen una diferencia temporaria, que se deben reconocer tanto contablemente y fiscalmente, basándose en el método de conciliación fiscal, el cual, a veces puede ser tedioso a la hora de concretarse, esto puede atrasar el cálculo o permitir que en ocasiones se calcule de manera errónea, sin embargo se busca la manera, en que se facilite el proceso y se pueda dar una conciliación exitosa, para que el patrimonio recupere su valor en el tiempo.

Esto constituye una diferencia de uniformidad en la normativa, pero que se fundamenta en varios artículos de marcos normativos, como lo son el Artículo 4 la ley 1314 de 2009 “Independencia y autonomía de las normas tributarias frente a las de contabilidad y de información financiera” de manera que, si existen diferencias, debido a la aplicación de la norma, prevalecerán el marco normativo tributario.

Ya que como lo reiteran varios documentos bibliográficos “siempre habrá una diferencia entre las normas contables y financieras con las normas tributarias, los intereses de los gobiernos en algún momento serán diferentes a los de las empresas” (Sepúlveda, Sepúlveda, & González, 2017), aludiendo a los intereses que persiguen cada tipo de norma, lo cual constituye uno de los argumentos más

generales y más lógicos, que aterriza la realidad de los marcos normativos; aún más atendiendo a la realidad histórica que persigue el país, ya que su contabilidad siempre se ha caracterizado por tratar de llevar una contabilidad de tipo fiscal por lo que la llegada de este marco normativo al país “puede marcar gran diferencia en un país cuyo interés es primordialmente el de control fiscal (Sánchez Rodríguez, D., & Becerra Muñoz, C. A., 2018).

Así como la implementación y aplicación del marco normativo contable, ésta puede contribuir con ventajas como lo son un mejor manejo de la contabilidad, y desventajas como lo es la afectación recurrente a los procesos y actividades que se puedan realizar en base a la contabilidad de una empresa (Eusse Alzate, P., Maestre Obredor, J. D. y Peralta Villalba L. P. (2018), algo que puede sonar contradictorio, pero que se explica de manera sencilla, ya que aunque se tiene un manejo de la contabilidad de manera completa, que abarca aspectos que antes no se tenían en cuenta, que pueden significar una visión más arraigada a la realidad de la empresa, no se cuenta con una planeación tributaria y contable, que advierta los posibles efectos del cálculo de este impuesto, ya que no es algo que se reconozca en un momento y se termine su tratamiento en el momento, si no que, esta necesita de una planeación en el tiempo que ayude a la empresa a enfrentar las disposición en cuanto se acomode a las necesidades de la empresa sin que afecte negativamente las decisiones que se vayan a tomar, a partir de la información emitida.

Es importante, por lo anterior y por el conocimiento total de las consecuencias que puede generar el cálculo de este impuesto en las empresas, ya que la singularidad del manejo del sistema contable interno, las políticas contables establecidas internamente, la realidad económica de cada ente económico, e incluso el sector económico al que pertenezca, puede crear situaciones específicas que pueden

recrear, características que tipifiquen las consecuencias del cálculo del impuesto, cabe anotar que no siempre se tienen que generar estas diferencias, si no, en las condiciones que estipulen los marcos normativos, y que una buena aplicación y análisis de los mismos, puede generar una optimización de los recursos y la información para reflejar a cabalidad la realidad de la empresa.

Para lograr este cometido, el concepto de conciliación contable – fiscal, es supremamente importante en el proceso, ya que, si se realiza de manera correcta, se puede reflejar la realidad de la empresa, pero si, por el contrario, existen errores en su proceso, puede alterar de manera significativa la información de la empresa, lo que no permite obtener una visión realista de la situación de la empresa.

Es así como Sánchez Castaño, J. A., resalta la generalidad de la conciliación Contable- Fiscal:

“La información contable de los estados financieros que muestra la utilidad del ejercicio, no necesariamente es objeto de modificación por parte de los conceptos que se excluyen o se integran en la declaración de renta, es decir, estos conceptos no son objeto de registro contable; sin embargo, hacen parte de, y se presentan en la conciliación contable fiscal y dan lugar a diferencias que pueden ser definitivas o permanentes y, temporales y/o temporarias, y son éstas dos últimas las que finalmente generan los activos por impuesto diferido y los pasivos por impuesto diferido” (2020).

Es entonces, de resaltar, que la correcta conciliación fiscal, constituye un paso importante en el procedimiento de cálculo de dicho impuesto diferido, para que los resultados sean correctos y óptimos, que refleja información fidedigna.

En dado caso, un factor importante que puede mitigar los efectos negativos y estimular los efectos positivos del cálculo del impuesto diferido en dado caso que sea necesario, la planeación Tributaria constituye una herramienta que permite a las empresas, estrategias tributarias que se pueden acoplar a las necesidades de cada empresa. GARIZABAL, L. E., BARRIOS, I. P., BERNAL, O., & GARIZABAL, M. E. (2020) plantean un modelo de estrategias de Planeación Tributaria, en el que mediante un análisis del instrumento DOFA, se pueden establecer objetivos, metas, estrategias y políticas fiscales, para que se dé un completo cumplimiento de la normativa, se de optimización del impuesto, adecuado control de los impuestos, y la toma de correctivos oportunos que permitan considerar alternativas de ahorro en impuestos y esto aumente la rentabilidad de los socios y accionistas, reduciendo la posibilidad de incurrir en Sanciones ante la Dirección de Impuestos y Aduana Nacional.

## IX. CONCLUSIONES

- La uniformidad teórica existe de una manera macro- conceptual, aludiendo importancia a la implementación del nuevo Marco normativo contable (NIIF), sin embargo, existen casos específicos donde la norma tributaria Nacional, impone situaciones, las cuales hay que obedecer o poner prelación debido a la relevancia del marco normativo fiscal sobre el marco normativo contable, en las medidas que sean necesarias y con justificación razonable.

Se tiene en cuenta que muchos de estos casos específicos, alteran la forma en que se realiza el reconocimiento o la medición de partidas específicas que intervienen en el impuesto diferido, es por esto que se hace relevante, la justificación de cada diferencia temporaria que se encuentre normativamente y de esta manera la toma de decisiones sea más efectiva.

- Las dimensiones teóricas bajo las cuales está reglamentado el cálculo del Impuesto diferido están establecidas en el Marco normativo contable, reglamentado en el DUR 2420 DE 2015 y los diferentes Marcos normativos tributarios como los son el Estatuto Tributario, Las reformas tributarias y decretos reglamentarios emitidos por el Departamento de Impuestos y Aduanas Nacional.

Los cuales establecen el mecanismo de reconocimiento, medición y cálculo del impuesto diferido, con base en el sistema contable, que se generó a partir de la emisión de la ley 1819 de 2016, dando una importancia relativa a cada Marco normativo contable y fiscal.

- Las dimensiones identificadas que dan lugar a la uniformidad entre los Marcos normativos contables y fiscales, se centran en realizar una revisión exhaustiva de la norma, tener en cuenta los elementos que pueden cambiar el reconocimiento de los activos y pasivos de la empresa, en lo que respecta a la realización o liquidación de los mismos y por tanto la estructura patrimonial de las empresas, puede deformar las utilidades de las empresas como gravadas o no gravadas que pueden afectar a socios y accionistas, ensoberbeciendo resultados del ejercicio. Puede dejar de reflejar la realidad económica de la empresa, ya que no cumple con la finalidad de la información emitida, según lo establecido en los marcos normativos.
- El procedimiento fiscal y contable del cálculo del impuesto diferido, se da de forma diferente en todas las empresas, ya que no todas constituyen partidas como un deterioro de cuentas por cobrar, un deterioro de inventarios, la depreciación de la propiedad planta y equipos, o contemplan pérdidas fiscales en sus periodos gravables. Por tanto, la correcta interpretación de los marcos normativos, permite a los preparadores de la información realizar de manera correcta el cálculo del impuesto.

Ya que son las variables identificadas las que establecen las consecuencias tanto en materia contable como en materia tributaria, buscando la fidelidad de la información reflejada a los usuarios de la misma.

La dificultad del cálculo de los impuestos diferidos, puede constituir una de las razones por las cuales las empresas no tienen en cuenta este impuesto, si las condiciones dan a lugar, por tanto, dejan vacíos contables y tributarios, que tendrán consecuencias en el futuro.

Se debe reconocer la importancia del cálculo del impuesto diferido, ya que las consecuencias del no cálculo, no son muy recomendables para las empresas, principalmente a la hora de tomar decisiones.

- La importancia de contar con una planeación tanto contable como tributaria, puede mitigar los efectos negativos, a corto y largo plazo, convirtiéndose en la herramienta que, se acopla a las particularidades de cada empresa y que responde a las necesidades de cada una, en el tiempo, sin dejar que se contemplen acciones de corrección en el futuro.

## X. REFERENCIAS

Alcaldía Bogotá (1993). Decreto 2649 de 1993. Por el cual se reglamenta la Contabilidad en General y se expiden los principios o normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia. Tomado de <http://www.alcaldiabogota.gov.co/sisjurMantenimiento/normas/Norma1.jsp?i=9863>

Barneto, M. (Sin fecha) Nuevas normas contables: aspectos fiscales: impuesto diferido método e impacto (Doctoral dissertation, Universidad del Salvador).

Barón, L. (2017). Impuesto Diferido en NIIF [Video]. [Tabla 8] Disponible en: <https://www.youtube.com/watch?v=AtbXQp-NxMQ>

Cardona, R. A., Gil, M., & Ochoa, J. W. (2014). Impuesto Diferido bajo NIIF: Impacto en empresas intensivas en propiedades, planta y equipos. Centro de Investigaciones Economicas y Financieras, (14-24).

Carrillo Avella, N. A., (2015). Cambios en el impuesto de renta diferido por la convergencia a las normas internacionales de información financiera en Colombia.

Chávez, L. A. (2018). NIIF y tributación: Desafíos y oportunidades para las administraciones tributarias. *Revista de Administración Tributaria-Centro Interamericano de Administraciones Tributarias*, 43, 6-26.

CTCP. (2020). ANÁLISIS DE LA VIGENCIA DEL DECRETO 2649 DE 1993 FRENTE A LOS MARCOS NORATIVOS DE INFORMACIÓN FINANCIERA.

Consejo Técnico de la Contaduría Pública. SuperSociedades. Tomado de: <http://www.ctcp.gov.co/proyectos/contabilidad-e-informacion-financiera/documentos-organismos-internacionales/propuesta-recomendaciones-al-decreto-2649-de-1993/i-supersociedades>

Congreso de Colombia (2009). LEY 1314 DE 2009. “Por la cual se regulan los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información aceptados en Colombia”.

Congreso de Colombia. (2016). LEY 1819 DE 2016. Reforma Tributaria Estructural.

Deloitte. (2016). Guía rápida de las NIIF. Tomado de: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/es/Documents/auditoria/Deloitte-ES-Auditoria-guia-rapida-NIIF-2016.pdf>.

DIAN & MinHacienda (2016) Abecé de la Reforma Tributaria. Ley 1819 de 2016.

DIAN (2019). Guía diligenciamiento Reporte de Conciliación iscal Anexo Formulario 110. Formato 2516- Versión 2. Resolución para año gravable 2019. Anexo 3. Resolución Número 000071 del 28 de octubre de 2019. Tomado de: Anexo\_3\_guia\_diligenciamiento\_Formato\_2516\_Version\_2

DIAN (2019). Guía diligenciamiento Reporte de Conciliación fiscal anexo Formulario 210 Formato 2517- Versión 1. Resolución para año gravable 2019. Anexo 4. Resolución Número 000071 del 28 de octubre de 2019. Tomado de: Documents/Guia\_diligenciamiento\_anexo%20210\_formato\_2517.

DIAN. "ASPECTOS GENERALES REFORMA TRIBUTARIA LEY 1819 DE 2016"  
(DIAN. pp. 5-7) [Tabla] Dirección de gestión jurídica.

Estatuto Tributario (2020). Estatuto Tributario Colombiano. Tomado de:  
[https://www.cancilleria.gov.co/sites/default/files/Normograma/docs/pdf/estatuto\\_tributario.pdf](https://www.cancilleria.gov.co/sites/default/files/Normograma/docs/pdf/estatuto_tributario.pdf)

Eusse Alzate, P., Maestre Obredor, J. D. y Peralta Villalba L. P. (2018). Impacto de la Sección 29: impuesto diferido (Tesis de pregrado). Universidad Cooperativa de Colombia, Santa Marta. Recuperado de <http://repository.ucc.edu.co/handle/ucc/7767>

Ebrahim, M., & Candelaria, D. (2018). Impacto que generan las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y el impuesto a las ganancias en Colombia.

Ferrer de la Hoz. A., (2013). Análisis del proceso de convergencia a Normas Internacionales de Contabilidad e información financiera desde los factores intrínsecos al sistema contable en Colombia. Cuadernos de Contabilidad, ISSN-e 0123-1472, Vol. 14, N°. Extra 36, 2013, págs. 971-1007.

Frade. H. (2017). Impacto del Impuesto diferido en los estados financieros de una empresa pyme. Universidad Militar Nueva Granada.

García. J.E., (2009). El impuesto del diferido en Colombia. Universidad Autónoma

Latinoamericana. Visión Contable 7. ISSN 0121-5337.

GARIZABAL, L. E., BARRIOS, I. P., BERNAL, O., & GARIZABAL, M. E. (2020) Estrategias de planeación tributaria para optimizar impuesto de los contribuyentes.

Henao. M., Ochoa. J. (2014). Impuesto Diferido Bajo NIIF: Impacto en empresas intensivas en Propiedad Planta y Equipo. Escuela de Economía y Finanzas. Universidad EAFIT.

IASCF (2015). NIIF- Normas Internacionales de Información Financiera para Pymes- Sección 29. IFRS

IASCF (2012). NIC 12- Norma Internacional de Contabilidad 12- Impuesto a las Ganancias- IASCF

Josar, C. (2011). La contabilidad y el sistema Contable. Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas. Servicio Infoaeca. monografías. com.

Ministerio de Hacienda y crédito público. (2013). Decreto número 3018 de 2013. Por el cual se reglamenta parcialmente el Estatuto Tributario. Tomado de: [https://www.dian.gov.co/Transaccional/GuaServiciosLinea/Decreto\\_3028\\_2013.pdf](https://www.dian.gov.co/Transaccional/GuaServiciosLinea/Decreto_3028_2013.pdf)

Nechiza, F., & Andrés, H. (2017). Impacto del impuesto diferido en los estados financieros de una empresa pyme.

- Portafolio (2016). Reforma tributaria es la Ley 1819 de 2016, tras firma del presidente Santos. Tomado de: <https://www.portafolio.co/economia/reforma-tributaria-es-la-ley-1819-de-2016-502521>
- Salazar-Baquero, É. E. (2013). Efectos de la implementación de la NIIF para las PYMES en una mediana empresa ubicada en la ciudad de Bogotá. Cuadernos de contabilidad, 14(35).
- Sánchez Castaño, J. A. (2020). Elementos conceptuales, técnicos y estratégicos para la planeación y toma de decisiones en materia de impuesto diferido.
- Sánchez Rodríguez, D., & Becerra Muñoz, C. A. (2018). Impacto tributario y financiero de la aplicación del impuesto diferido como resultado de la convergencia a NIIF: Estudio de caso.
- Sierra González, Ernesto María. (2008). Análisis de la relación entre contabilidad y fiscalidad en Colombia. Innovar, 18(31), 117-134. from [http://www.scielo.org.co/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S0121-50512008000100008&lng=en&tlng=](http://www.scielo.org.co/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0121-50512008000100008&lng=en&tlng=).
- Sepúlveda, D. L., Sepúlveda, M. E., & González, A. (2017). Impuesto diferido: (Evolución y aplicabilidad del impuesto diferido). Universidad de San Buenaventura Medellín, Facultad de Ciencias Empresariales
- Quijano Monroy, L. J. (2017). *Impuestos diferidos: efectos, planeación y control, en su tratamiento contable-fiscal* (Bachelor's thesis, Universidad de Bogotá Jorge Tadeo Lozano).

Universidad del Rosario (2017). Las NIIF en Colombia: Un nuevo reto para las empresas. Blog Universidad del Rosario. Escuela de Administración. Tomado de: <https://educacioncontinua.urosario.edu.co/subsecciones/blog/las-niif-en-colombia-un-nuevo-reto-para-las-empresas>