



Bogotá, 17, 18 y 19 de septiembre de 2015

Ley de Convergencia en Torno a la Contabilidad Tributaria para la Conciliación Contable – NIIF en Colombia

Saavedra Najar, Rodrigo A.¹

Resumen

A partir de la expedición de la denominada Ley de Convergencia 1314 de 2009, gradualmente se aprecia al sector empresarial más interesado en agilizar el plan de implementación de las NIIF, luego que se conociera la clasificación, los periodos y decretos reglamentarios para la presentación del reporte del balance de apertura.

Es así como los Organismos reguladores y normalizadores simultáneamente no han ahorrado esfuerzos en continuar avanzando con el proceso de adopción, pues se han sumado en expedir disposiciones derivados en los decretos reglamentarios de la citada Ley, entre las que se encuentran las normas de aseguramiento de la información y en especial el Decreto 2548 de 2014 referente a la conciliación de las diferencias fiscales con respecto a las contables en torno a la Contabilidad Tributaria.

Así las cosas, ahora el turno le correspondió a la DIAN, luego que se pronunciara el pasado 5 de Junio a través del Concepto 0512, en el cual explicara los aspectos de la contabilización de las citadas diferencias.

Por consiguiente, el presente escrito como parte del trabajo de Investigación, dirige su estudio fundamentalmente en analizar los instrumentos documentales que soportan la información reportada por las Empresas en las declaraciones de impuestos, en este caso particular las diferencias presentadas en el impuesto de Renta y Complementarios y CREE, dadas las disposiciones tributarias referentes a la Conciliación Contable y las NIIF.

De manera que se hará un recorrido normativo de la contabilidad tributaria para que con el apoyo de ejercicios, se logre analizar el reconocimiento de las diferencias

¹ Estudios de Maestría en Gerencia Financiera y Tributaria, Especialista en Revisoría Fiscal, Contador Público, Docente Universidad Santo Tomás Seccional Tunja, Facultad de Contaduría Pública, Grupo de investigación ciencias Administrativas y Contables, rodrigo.saavedra@usantoto.edu.co.



Bogotá, 17, 18 y 19 de septiembre de 2015

fiscales desde la contabilidad local, con miras al Impuesto a las Ganancias desde el balance de apertura.

Finalmente, se considerará como referencia el caso México para identificar el sistema de registro contable – NIIF, que permita reconocer la estructura de las diferencias que dan lugar a los impuestos diferidos.

Palabras clave: convergencia, contabilidad tributaria, conciliación, diferencias, impuestos diferidos.

Contenido

| | pág. |
|--|------|
| Introducción | 3 |
| Marco Teórico | 4 |
| De la Regulación Local | 4 |
| Artículo 67. Activos diferidos | 5 |
| Artículo 78. Impuestos por pagar | 6 |
| De la Regulación Local hacia las NIF | 9 |
| Artículo 4° - Independencia y autonomía de las normas tributarias frente a las de contabilidad y de información financiera | 10 |
| Análisis | 14 |
| De las Conciliaciones Contables y Fiscales | 14 |
| Del Impuesto a las Ganancias | 17 |
| Impuesto diferido débito | 21 |
| Impuesto diferido crédito | 23 |
| De la Normatividad Vigente | 25 |
| Decreto 2548 de 2014 | 25 |



Bogotá, 17, 18 y 19 de septiembre de 2015

| | |
|-------------------------------------|----|
| Del concepto 0512 de Junio de 2015. | 27 |
| Caso México | 31 |
| Conclusiones | 33 |
| Bibliografía | 34 |

Introducción

En los ambientes de las empresas nacionales en donde se produce información financiera, el tema es el avance en el proceso de implementación de las NIIF, una vez promulgada la Ley 1314 del 13 de julio del 2009, pues el tiempo para la convergencia a los estándares internacionales se acorta.

Pese a los innumerables diplomados, cursos, talleres, seminarios en los que se ofertan por módulos el desarrollo de los diferentes contenidos temáticos, se destaca el relacionado con la adopción por primera vez, pues es allí en donde la conversión detecta el impacto en el valor de cada uno de los elementos de los estados financieros sujetos a reclasificación, ajuste o eliminación.

Pero en el pasivo encontramos la interesante dinámica en la aplicación en el Impuesto a las Ganancias NIC 12, Sección 29, pues cuesta trabajo en el medio como primera medida identificar el divorcio entre la información NIIF y los impuestos, dado que cada País tiene una legislación tributaria acorde a sus políticas fiscales y económicas, cuyo propósito del Estado Colombiano es dirigir su aplicación de nuevas contribuciones y tarifas, con la disminuida fuerza en el recaudo de dineros que aparentemente se destinan al sector salud, seguridad, entre otros y qué decir de los intentos por contra restar los niveles del desempleo y que como es conocido por el sector productivo, los nuevos impuestos no son la solución y de allí que prosperan tributos como el tan controvertido impuesto CREE y su respectiva sobretasa.

Por esta razón en el ejercicio de la preparación del balance de apertura, se evaluarán los efectos contables en el reconocimiento de los impuestos a las ganancias



Bogotá, 17, 18 y 19 de septiembre de 2015

y los diferidos, con el propósito de preparar a las empresas para identificar el mecanismo más apropiado en torno a los soportes necesarios

De la conciliación patrimonial y ahora NIIF – Fiscal, conforme a la expedición del decreto 2548/14 y al reciente concepto DIAN No. 0512 de junio de 2015, por lo que parece necesario desglosar para representar gráficamente la disposición a que en el momento estudia el organismo fiscalizador y el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, CTCP, cuyo fin será encontrar un acercamiento en las diferencias presentadas desde los contable – NIIF hacia lo fiscal, pues esta reacción normativa proviene evidentemente desde la Ley de convergencia y de la misma reforma tributaria de 2012.

Por consiguiente es de interés vislumbrar la normatividad actual, sus cambios reglamentarios y las disposiciones acerca de la evolución en el reconocimiento, impacto y soportes documental de los impuestos, en este caso Renta y CREE, para finalmente determinar los efectos de las cargas tributarias propias de las bases fiscales que determinan las diferencias temporarias que generan impuestos diferidos activo o pasivo y del orden deducible e impositivo

Finalmente, acorde a las experiencias de otros países que desde temprano se han puesto a la tarea de la implementación, resulta apropiado considerar la aplicación normativa a través de un ejercicio que se pronuncia bajo su legislación, pero que le puede aportar a la metodología que estudia la DIAN en la actualidad, por lo tanto México será el referente para tal propósito.

Marco Teórico

De la Regulación Local

En nuestro país los Impuestos Diferidos fueron creados inicialmente por el Decreto 2160/86, concepto que se buscó un lugar en el decreto 2649/93 específicamente en los art. 67 y 78, con el fin de registrar el impuesto de renta diferido por pagar, establecido de conformidad con las normas fiscales vigentes. Por supuesto que la norma lo que busca es permitir al Contribuyente anticipar gastos o ingresos



Bogotá, 17, 18 y 19 de septiembre de 2015

fiscalmente, siempre y cuando reconozca el efecto contable en las cuentas impuesto diferido débito y crédito.

Por su parte, en el evento en que se anticipen Ingresos en el estado de resultados, naturalmente las utilidades del ejercicio aumentan, generando un mayor valor del Impuesto para efectos fiscales y de hecho el registro en la cuenta Impuesto diferido por pagar por el menor valor pagado.

A continuación se transcriben los artículos referidos para analizar su propósito aplicado sobre la información financiera, así:

Artículo 67. Activos diferidos.

Deben reconocerse como activos diferidos los recursos, distintos de los regulados en los artículos anteriores, que correspondan a:

1. Gastos anticipados, tales como intereses, seguros, arrendamientos y otros incurridos para recibir en el futuro servicios y,
2. Cargos diferidos, que representan bienes o servicios recibidos de los cuales se espera obtener beneficios económicos en otros períodos. Se deben registrar como cargos diferidos los costos incurridos durante las etapas de organización, construcción, instalación, montaje y puesta en marcha. Las sumas incurridas en investigación y desarrollo pueden registrarse como cargos diferidos únicamente cuando el producto o proceso objeto del proyecto cumple los siguientes requisitos:

- a) Los costos y gastos atribuibles se pueden identificar separadamente;
- b) Su factibilidad técnica está demostrada;
- c) Existen planes definidos para su producción y venta, y
- d) Su mercado futuro está razonablemente definido.

Tales sumas pueden diferirse con relación a los varios productos o procesos en que tengan uso alternativo, siempre que cada uno de ellos cumpla dichas condiciones.

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.



Bogotá, 17, 18 y 19 de septiembre de 2015

El valor histórico de estos activos, re expresado cuando sea pertinente por virtud de la inflación, se debe amortizar en forma sistemática durante el lapso estimado de su recuperación.

Así, la amortización de los gastos anticipados se debe efectuar durante el período en el cual se reciban los servicios.

La amortización de los cargos diferidos se debe reconocer desde la fecha en que originen ingresos, teniendo en cuenta que los correspondientes a organización, pre operativos y puesta en marcha se deben amortizar en el menor tiempo entre el estimado en el estudio de factibilidad para su recuperación y la duración del proyecto específico que los originó y, que las mejoras a propiedades tomadas en arrendamiento, cuando su costo no sea reembolsable, se deben amortizar en el período menor entre la duración del respectivo contrato y su vida útil.

El impuesto diferido se debe amortizar en los períodos en los cuales se reviertan las diferencias temporales que lo originaron (Ministerio de Hacienda y Crédito Público, 1993).

Es preciso indicar que el numeral primero del citado artículo bajo el estándar no hace parte del activo diferido, en consideración a que si se tratan de gastos por anticipado deberán cargarse directamente a resultados, toda vez que el mencionado rubro no cumple con la definición de activo en lo que respecta a los beneficios económicos futuros.

Ahora bien, con base en lo enunciado en el artículo siguiente, es de señalar el procedimiento para el cálculo de las bases gravables, que difieren en torno a las NIIF.

Artículo 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



Bogotá, 17, 18 y 19 de septiembre de 2015

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 (Ministerio de Hacienda y Crédito Público, 1993).

Pero resulta oportuno recoger la información acerca de lo que ya es el término Contabilidad Tributaria, dada su relevancia en el proceso de implementación, pues también se reitera su importancia para este trabajo de investigación.

La contabilidad tributaria se considera como un subsistema de intersección entre las normas contables y las fiscales, que resultan ser muy divergentes en su contenido y aplicación, lo cual crea ciertas complejidades en el tratamiento que debe darse a los hechos económicos desde el punto de vista de la contabilidad financiera y del derecho tributario. (Vargas Restrepo, 2012).

Definición que señala el término subsistema y del que el Consejo Técnico de la Contaduría Pública referenció (2014) para emitir un concepto de lo que es Contabilidad frente a la NIF y del que no parece convencer dado que solamente se inclina porque la Contabilidad es un sistema de control.

Y continúa el autor:

Como subsistema, se estructura a partir de bases diferentes a los principios contables de general aceptación y está orientada a cuantificar y determinar conforme a las normas fiscales las obligaciones tributarias con las que debe cumplir un contribuyente determinado. Es necesario entonces hacer un adecuado reconocimiento y revelación contable de los impuestos liquidados de tal manera que se refleje en la contabilidad el impacto de los mismos sobre la situación financiera de una organización. (Vargas Restrepo, 2012).

De hecho se está frente a un espacio en el que interviene la técnica contable, el derecho tributario y la información financiera, pues deje entrever que el término



Bogotá, 17, 18 y 19 de septiembre de 2015

principios proviene de un ordenamiento legal, lo cuantitativo porque son las cifras las que difieren en relación con las disposiciones y en efecto, los impactos financieros, toda vez que son los determinantes para indicar el lugar en el que las partidas reclaman su asiento al interior del estado de situación financiera, en búsqueda de mejorar los indicadores para una adecuada toma de decisiones.

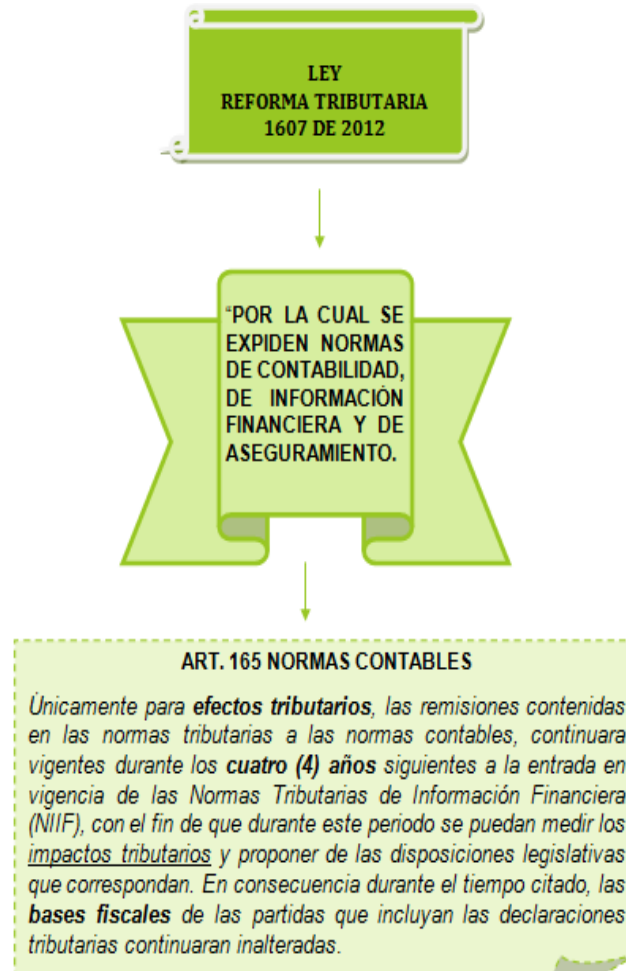
Por otra parte continúa afianzando el concepto en el sentido que puede ser complejo a la hora de aplicar la normatividad en la práctica contable, pero siempre en facilitar los procedimientos de quienes intervienen en el escenario dual. Bajo esta perspectiva, el presente texto pretende presentar algunos aspectos teóricos y prácticos en torno a la contabilidad tributaria que ayuden a la labor de quienes están inmersos en este mundo y en los impuestos, para así aplicar de manera adecuada las disposiciones normativas en cada uno de ellos.

Igualmente advierte que como resultado de la intermitente regulación tributaria, que no es más que una inestabilidad jurídica y en desarrollo del proceso de implementación, los cambios vendrán en los próximos años, tal y como se evidencian en las representaciones de este trabajo. “Sin embargo, se espera que los elementos esenciales contenidos en esta obra permanezcan y sean de gran ayuda para quienes administran los sistemas de información empresarial” (Vargas Restrepo, 2012).

De otra parte, es preciso indicar que otros autores expertos en el tema han manifestado claramente las distancias del ordenamiento Contable – NIIF frente al fiscal, por tal razón se da alcance a la afanosa normativa que se presentó durante la expedición de la Ley de reforma tributaria 1607 de 2012 y su contenido en el artículo 165 (Véase Figura 1), en el que es simultáneamente es oportuno ubicarse en el artículo cuarto dado que allí anunciara la brecha entre las normas fiscales en torno a las contables y que posteriormente se convirtiera en considerar igualmente la conciliación de las diferencias de la base fiscal NIF (Norma de Información Financiera), según las disposiciones que más adelante en el presente documento se analizan.

Figura 1. Ley Reforma Tributaria 1607 de 2012

Bogotá, 17, 18 y 19 de septiembre de 2015



Fuente: Elaboración propia a partir de la investigación.

Por la época en que se realizaron socializaciones referentes a las temáticas NIIF, en la comunicad contable despertó la inquietud acerca de qué sucedería con los impuestos frente a las NIIF y este artículo dio la respuesta en su momento.

De la Regulación Local hacia las NIF

Es necesario leer con detenimiento lo señalado en el artículo 4to. Ley 1314 de 2009, pues a simple vista se observa que si bien es cierto los asuntos fiscales están en dirección opuesta a los contables – NIF, lo es también el hecho que el órgano fiscalizador y las Empresas, se encuentran a la expectativa acerca de los impactos que de la misma conciliación se generen, en torno al reporte de la información financiera. Por consiguiente, (Véase Figura 2) se transcribe para su análisis el citado artículo:



Bogotá, 17, 18 y 19 de septiembre de 2015

Artículo 4° - Independencia y autonomía de las normas tributarias frente a las de contabilidad y de información financiera

Las normas expedidas en desarrollo de esta ley, únicamente tendrán efecto impositivo cuando las leyes tributarias remitan expresamente a ellas o cuando estas no regulan la materia.

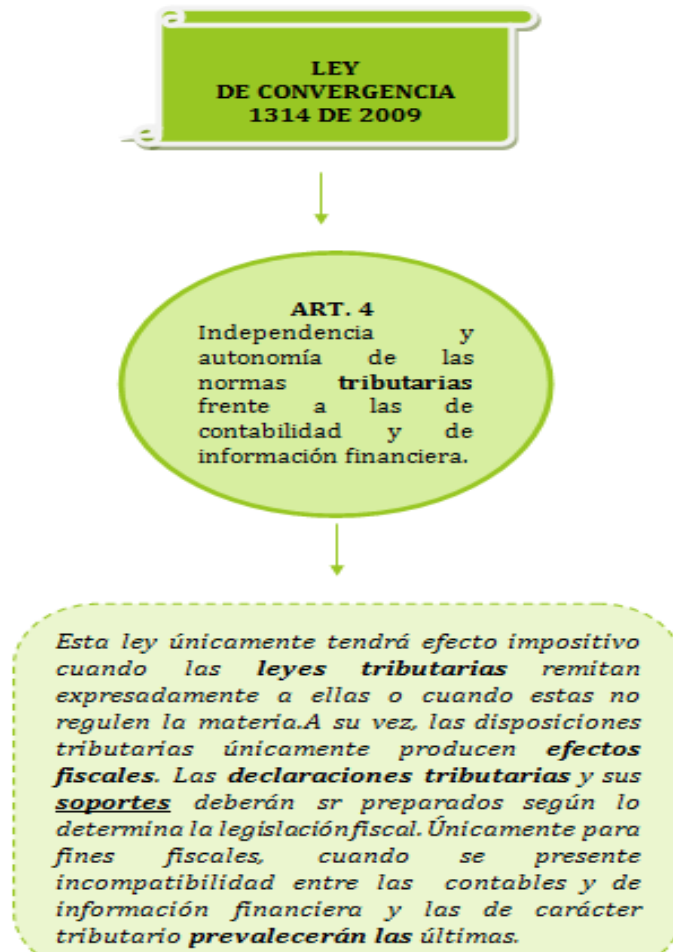
A su vez, las disposiciones tributarias únicamente producen efectos fiscales. Las declaraciones tributarias y sus soportes deberán ser preparados según lo determina la legislación fiscal.

Únicamente para fines fiscales, cuando se presente incompatibilidad entre las normas contables y de información financiera y las de carácter tributario, prevalecerán estas últimas.

En su contabilidad y en sus estados financieros, los entes económicos harán los reconocimientos, las revelaciones y conciliaciones previstas en las normas de contabilidad y de información financiera (Congreso de Colombia, 2009).

Figura 2. Ley de Convergencia 1314/09

Bogotá, 17, 18 y 19 de septiembre de 2015



Fuente: Elaboración propia a partir de la investigación

La disposición normativa desde la expedición de la Ley 1314/09, señaló que sin duda alguna el efecto impositivo desde lo tributario, requiere que para los efectos fiscales se preparen no solamente las Declaraciones de Impuestos, también destaca el hecho que el Contable se apoye de los anexos para tal fin y por esa razón, corresponde planear y establecer un mecanismo conciliatorio de las cifras para la elaboración y cumplimiento oportuno en la entrega de los reportes tributarios, pues en repetidas ocasiones y de hecho como una constante, el proceso para la presentación virtual y su pago efectivo, se convierte en toda una maratónica carrera por el afán en cumplir con las obligaciones tributarias.

Luego este aspecto requiere de la importancia documental, la norma se refiere a los soportes contables que dan origen mediante el proceso conciliatorio a las



Bogotá, 17, 18 y 19 de septiembre de 2015

declaraciones, de modo que permita identificar las diferencias entre lo contable y lo fiscal. (El comentario es propio).

En el ejercicio de búsqueda de la información para encontrar reacciones acerca del referido artículo, se destaca la siguiente:

Con la postulación de este principio, el legislador ha reiterado que una es la base comprensiva de contabilidad (estándares técnicos) y otra la base de determinación de los impuestos es decir, los problemas de impuestos se resuelven con el ordenamiento tributario y los problemas contables se resuelven con las normas contables. (Corredor Alejo, 2014, págs. 44-45).

En efecto las direcciones a las que apuntan los asuntos contables y de impuestos más que los problemas, están en la determinación de la base que en últimas es sobre la cual se aplica la carga impositiva de los impuestos y por supuesto, que la materia requiere de un análisis profundo de interpretación, pues en ocasiones el ordenamiento tributario gira en torno a las altas elusiones que a la propia evasión, razón por la cual el ente fiscalizador se concentra en identificar las bases que le tributen mayor valor al Estado.

Desde el análisis del principio de independencia y autonomía planteado por el autor, es menester transcribir algunos apartes para poderlos analizar:

Primero: se establece el principio de no injerencia o intromisión de las reglas fiscales en las contables. Ha sido una constante en el país que las normas tributarias disponen comportamientos de tipo contable, generando lo que la doctrina denomina “intromisión” de reglas (Corredor Alejo, 2014).

Como se infiere de la apreciación, se reitera que evidentemente la preocupación del Empresario está encaminada a cumplir con la aplicación de la normativa fiscal, pues el temor de arriesgarse a una sanción pecuniaria, lo mantiene prevenido para responder al rigor de cumplir con sus obligaciones tributarias, pero eso sí, tema para discutir, sin desconocer que tiene la razón en alzar la voz, cuando ve que los recursos no se ejecutan para los fines previstos.

Acto seguido:



Bogotá, 17, 18 y 19 de septiembre de 2015

Segundo: por lo anterior, las normas contables únicamente tienen (y tendrán) la función de regular el comportamiento financiero de las operaciones que desarrollen los entes económicos. Por tanto, los hechos económicos habrán de ser reconocidos, medidos y contabilizados exclusivamente según las normas contables (Corredor Alejo, 2014).

Opinión que blindada por todos los flancos los efectos de los hechos económicos, en atención única y exclusivamente a los asuntos que le competen a la normativa de la Contabilidad, aunque tendría que analizarse si los principios del 2649/93 satisfacen una información con proyección financiera.

Y de otro lado:

Tercero: las normas tributarias solamente sirven (y servirán) para determinar las cargas tributarias, quedando vedado al legislador ordenar comportamientos contables por medio de normas impositivas. Además, cualquier norma actual del estatuto tributario que contenga una norma contable deberá considerarse como no escrita (Corredor Alejo, 2014).

Válido reforzar la apreciación si se tiene en cuenta que intervenir la economía con facultades propias del Presidente de la República, se convierte en un apoyo para el Empresario y no debilitarlo para que se sostenga con su objeto social en el tiempo.

Por consiguiente, concluye el autor luego de precisar que en los activos bajo NIIF la depreciación es por componentes y no por toda la unidad, que calcula el valor de salvamento, mientras que fiscalmente no lo contempla y que naturalmente las disposiciones contables y fiscales deben ser totalmente autónomas, pues también se refiere a ello cuando señala: “Las normas contables bajo las NIIF dispone el manejo de los puntos y planes de premios en proyectos de ventas. Un pasivo diferido para asociarlo con la entrega de los premios es la regla para estos fines” (Corredor Alejo, 2014).

Y anota, claramente la dependencia de la Factura de venta, eso sí con todos los requisitos:



Bogotá, 17, 18 y 19 de septiembre de 2015

En cambio, tributariamente, si bien no existe regla, tampoco hay posibilidad de aplicar la regla contable porque a efectos fiscales el “valor” del ingreso es el que se facture al cliente. En estos casos cuando se entrega el premio, se reconoce la deducción. Por ello identificándose independencia y autonomía de reglas, será necesario dar aplicación a cada una de manera separada (Corredor Alejo, 2014).

Análisis

De las Conciliaciones Contables y Fiscales

Para abordar el tema de la Conciliación, (que por cierto no ha sido un tema que se explique con detenimiento en el contenido temático del pregrado y por ende, como soporte de las declaraciones de impuestos); es necesario considerar la apreciación del siguiente concepto:

La génesis de las conciliaciones contables fiscales se encuentran más que en disposiciones tributarias, en las mismas normas contables. En efecto, el artículo 115 del decreto reglamentario 2649 de 1993 contempla dichas conciliaciones como instrumento que ayuda a la revelación de los hechos económicos de un contribuyente y que complementan los estados financieros preparados por el mismo (Vargas Restrepo, 2012).

De manera que más que una disposición se trata de un instrumento que le aporta a la preparación de la información para no solamente quien elabora el formulario tributario, también lo es para el Contribuyente, pues será él en primera instancia quien dé respuesta al ente Fiscalizador, en caso de ser llamado a través del respectivo requerimiento.

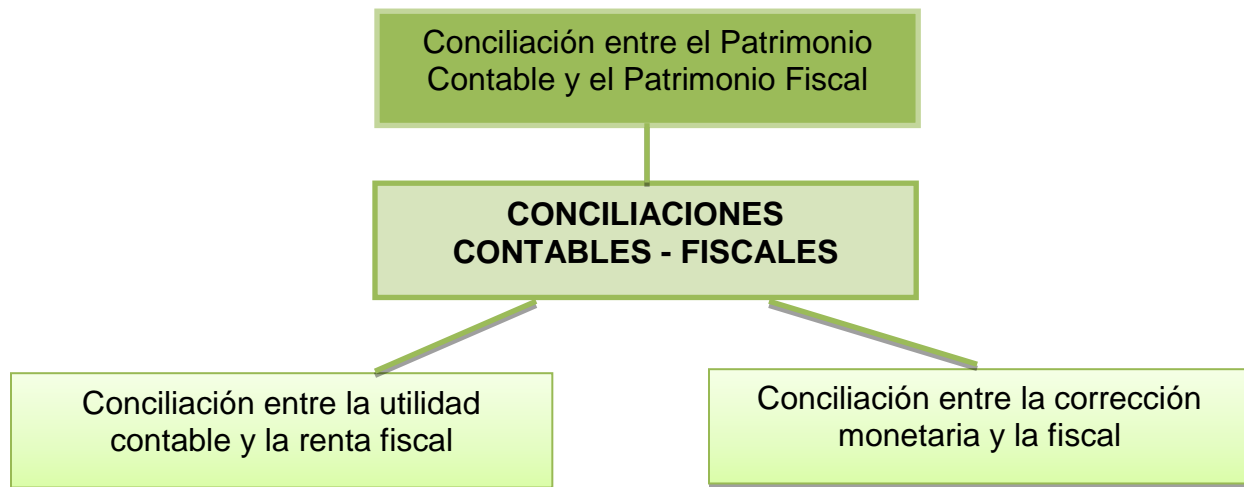
En general los documentos soportes no solo deberán reposar durante la vigencia fiscal en los archivos de la Entidad, también tendrán que ser sujetos a su conservación durante el tiempo señalado en la norma tributaria, esto es por efectos de la prescripción en la que se determina en la norma equivalente a Cinco años.

De hecho el autor representa gráficamente en la figura la situación descrita en el art. 115, numeral 19 en la que confirma que es obligatorio realizar las conciliaciones de

Bogotá, 17, 18 y 19 de septiembre de 2015

la información contable que dieron origen a las cifras consignadas en la respectiva Declaración.

Figura 3. Conciliaciones Contables - Fiscales



Fuente: (Vargas Restrepo, 2012, pág. 65)

Al tiempo reitera que el referido instrumento necesariamente debe ser elaborado para la preparación de la información tributaria, que es pertinente para la revelación de los estados financieros, que no incide en absoluto sobre la información contable, pero sí fiscalmente, toda vez que en su consideración, debe contabilizarse las diferencias en las cuentas de orden.

Así mismo expresa, la inestabilidad jurídica referente a las continuas reformas tributarias, asunto naturalmente conocido por el medio económico, pues la conciliación requiere de una mayor atención, dada la creación de nuevos impuestos y la modificación de otros, como el caso de las denominaciones del CREE y del Impuesto sobre la renta y complementarios.

Vale decir acerca de la representación que desde el año 2007 en Colombia, no se aplica la conciliación entre la corrección monetaria y fiscal

Por otra parte, en el mismo sentido el autor trae de manera oportuna acerca de la definición del término Conciliar a través de la apreciación que hiciera Rodrigo



Bogotá, 17, 18 y 19 de septiembre de 2015

Monsalve Tejada señala que conciliar es “determinar las partidas necesarias para que los saldos de dos o más cuentas o estados relacionados concuerden entre sí, sumando o restando las diferencias que resulten, según el caso” (Vargas Restrepo, 2012).

Es decir una actividad netamente de confrontación de cifras entre una información y otra, que a la postre presenta una diferencia y de cuya intención es la de identificar la correspondencia y el origen de cada una de ellas. Pero importante referir en simultánea con el autor lo que expresa Cabrera Rayo:

(...) en este contexto, la palabra conciliar se utiliza para explicar en forma cualitativa y cuantitativa las diferencias que se presentan entre las cifras incorporadas en un documento referente y las empleadas para propósitos tributarios.

La justificación cualitativa se refiere a la identificación precisa del concepto que da lugar a la diferencia entre las cifras contenidas en el documento referente y las que se incorporaron en la declaración tributaria. La justificación cuantitativa se refiere al valor monetario de una o varias diferencias cualitativas (Vargas Restrepo, 2012).

Luego es pertinente afirmar que la conciliación al interior de las áreas del Departamento de Contabilidad, son el rastro más acorde de cruce de información, en el que se deja evidencia diferencial de las dos o más caras como resultado de un proceso comparativo. Y anexo a esta consideración lo que el autor finalmente plantea:

Bajo estos planteamientos, resulta procedente conciliar de manera aritmética (sumando y restando) las diferencias entre la utilidad contable y la renta fiscal, y entre el patrimonio contable y el patrimonio fiscal, para explicar y justificar de manera adecuada aquellas partidas en las que difieren (Vargas Restrepo, 2012).

Ahora en este sentido propio desde lo teórico, se intenta mostrar en la siguiente tabla, un ejercicio en el que se plasman los dos extremos que relacionan las cuentas de resultado, con saldo de ingresos, costos y gastos de valores iguales, elementos de la estructura contable que evidencian una diferencia, teniendo en cuenta un gasto que al no ser deducible contablemente, genera una diferencia temporal para propósitos fiscales; De modo que una vez establecida la base fiscal, sobre la misma se aplican las



Bogotá, 17, 18 y 19 de septiembre de 2015

tarifas del impuesto de renta y complementarios, al CREE y aunque no genera sobretasa debido al monto, se obtienen los valores impositivos los cuales terminarán en los depósitos de las cuentas del fisco.

Tabla 1.

Conciliación fiscal local

| Contable | | Fiscal | |
|---------------------------------------|--------------------|--------------------|----------------------|
| Ingresos | \$ 20.000,00 | \$ 20.000,00 | Ingresos |
| Costos | \$ 14.000,00 | \$ 14.000,00 | Costos |
| DT en costos | \$ | \$ 1.200,00 | DT en costos |
| Gastos | \$ 4.200,00 | \$ 4.200,00 | Deducciones |
| DT en gasto | \$ 1.000,00 | | DT en deducciones |
| Utilidad | \$ 800,00 | \$ 600,00 | Renta líquida |
| Impuesto R (25%) | \$ 200,00 | \$ 150,00 | I. de Renta (25%) |
| CREE (9%) | \$ 72,00 | \$ 54,00 | CREE (9%) |
| Sobretasa | \$ | \$ | Sobretasa |
| Gasto Impuesto | \$ 272,00 | \$ 204,00 | Total impuesto *P |
| DT * tarifa = (1.200 *34%) | | \$ 408,00 | Mas I. Diferido Cr |
| DT * tarifa = (1.000 *34%) | | \$ (340,00) | Menos I. Diferido Db |
| Utilidad * tarifa = (800 *34%) | | \$ 272,00 | Total G. Impuesto |
| DT: Diferencia temporal | | \$ 272,00 | |

Fuente: (García Restrepo, 2015).

Del Impuesto a las Ganancias

Este espacio está destinado al análisis del proceso de implementación de las NIF, en lo concerniente a la disposición normativa del impuesto a las ganancias, en relación al análisis de la estructura de la Política Contable, razón por la cual se identifican sus aspectos más relevantes, atendiendo a Moya “La referencia a la norma aplicable está incluida a través del manual para indicar las bases” (Moya, 2015). Es



Bogotá, 17, 18 y 19 de septiembre de 2015

decir que el autor relaciona once aspectos que conforman la política, según la Sección 29 NIIF para Pymes. Entre los que describiremos algunos de ellos. Así:

En primer lugar el propósito de la norma debe indicar que se trata del efecto contable que recae sobre el impuesto a las ganancias, ya sean nacionales y extranjeros, que provengan de las ganancias fiscales, es decir lo que para el ente fiscalizador representa el factor impositivo sobre los ingresos obtenidos por la empresa, como resultado de sus actividades ordinarias una vez hecha la depuración incluidas las deducciones respectivas

Por otra parte, en las políticas contables se identifican claramente los dos conceptos del impuesto a las ganancias, el “Impuesto corriente: es el impuesto por pagar (recuperable) por las ganancias o pérdidas fiscales del periodo corriente o de periodos anteriores” (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad, 2009), es decir que para nuestro medio es el mismo impuesto que se causa como provisión y que finalmente al culminar el año, se reclasifica en el pasivo como impuesto por pagar. Ahora en cuanto al impuesto diferido la norma lo define:

(...) 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 o utilizados hasta el momento procedentes de periodos anteriores (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad, 2009).

Conceptos que a la luz del tiempo giran en torno a las diferencias derivadas en la información contable y fiscal.

Ahora bien, como el efecto del impuesto se origina de una obligación sustancial, el reconocimiento de la transacción será el valor del pasivo por el impuesto corriente con cargo a resultados, pero si el efecto en el pago resulta ser mayor al impuesto por pagar en la vigencia, entonces la entidad registrará contablemente un activo por impuesto corriente, es decir que representa un saldo a su favor. La misma situación se presenta cuando se trata de una perdida fiscal, la cual podrá aplicarse para recuperar el impuesto pagado en un periodo anterior.



Bogotá, 17, 18 y 19 de septiembre de 2015

En tal sentido el valor que finalmente se pague, como resultado del impuesto corriente pasivo o activo, será el liquidado por los valores porcentuales a las tarifas establecidas en cada País, por lo que en Colombia el efecto está consagrado en la normatividad tributaria, de manera más precisa en el impuesto sobre la renta y complementarios, el CREE y la Sobretasa a este último.

No obstante, cuando se trata de los impuestos diferidos, tal como se ha descrito en el marco del presente trabajo, en nuestro medio realmente no se reconoce este tipo de diferencias pese a la disposición de los artículos 67 y 78 de la norma local, por lo que el estándar si lo hace a través del pago o recuperación en periodos Futuros como resultado de las operaciones propias de la Entidad, de tal manera que el impuesto se origina por la diferencia del valor registrado en los activos y pasivos del balance general ahora Estado de Situación Financiera y precisa la norma también por las entidades fiscales.

Por lo tanto es necesario conocer que el propósito de las mencionadas entidades fiscales, esto es la DIAN para el caso Colombiano, es precisamente las disposiciones que expresan de manifiesto en el Decreto 2548/14 cuando se establece que el ente fiscalizador pretende identificar las diferencias presentadas en los impuestos a través de la conciliación fiscal, pero con mayor alcance y en este caso es la conciliación NIF-Fiscal.

A continuación en el siguiente ejercicio (Véase Tabla 2) basado en la norma local que ilustra el cálculo del impuesto diferido desde la perspectiva contable y fiscal, en la que los datos en ingresos y costos son iguales en los dos periodos, pero con la diferencia en el valor en la depreciación de un Vehículo cuyo periodo contable de vida útil es acelerado en el tiempo de tres (3) años y fiscalmente a cinco (5) años.

Tabla 2.

Impuesto diferido de renta

| Cálculo del impuesto de renta contable y fiscal | | | | | | | | | | |
|---|----------|--------|----------|--------|----------|--------|----------|--------|----------|--------|
| CUENTA | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | | | | | |
| | Contable | Fiscal | Contable | Fiscal | Contable | Fiscal | Contable | Fiscal | Contable | Fiscal |

Bogotá, 17, 18 y 19 de septiembre de 2015

| | | | | | | | | | | |
|----------|-------|-------|-------|-------|------------|------------|-------|-------|-------|-------|
| Ventas | 1.000 | 1.000 | 1.000 | 1.000 | 1.000 | 1.000 | 1.000 | 1.000 | 1.000 | 1.000 |
| Costos | 800 | 800 | 800 | 800 | 800 | 800 | 800 | 800 | 800 | 800 |
| Depre | 40 | 20 | 40 | 20 | 20 | 20 | - | 20 | - | 20 |
| Utilidad | 160 | 180 | 160 | 180 | 180 | 180 | 200 | 180 | 200 | 180 |
| Impo | 52,8 | 59 | 53 | 59 | 59 | 59 | 66 | 59 | 66 | 59 |
| UDI | 107 | 121 | 107 | 121 | 121 | 121 | 134 | 121 | 134 | 121 |

Fuente: (Fierro, 2009)

Como se aprecia en la cuenta de Depreciación surge la diferencia temporal, toda vez que la base gravable contable es menor a la fiscal, de allí que el valor del impuesto a pagar o el mismo impuesto corriente en NIIF, sea mayor desde el primer hasta el segundo año, en el tercero como es el último periodo de la depreciación acelerada, las bases son iguales y por ende el impuesto, posteriormente para los años 4 y 5 el valor de la diferencia se revierte, es decir sucede lo contrario, pues las bases y el valor de los impuestos a pagar son menores en el fiscal.

Ahora bien, la contabilización del efecto de la depreciación en el ejercicio por cada año, corresponde al cálculo de las diferencias temporales (Véase Tabla 3) razón por la cual las cifras se reconocen con cargo a resultados y simultáneamente su contrapartida en el activo a la depreciación acumulada y a la cuenta depreciación diferida, cuentas de naturaleza crédito. Acto seguido, una vez culminada la depreciación en el tercer año, las diferencias impositivas se revierten en delante en la cuenta depreciación diferida, para determinar el saldo 0.

Tabla 3.

Cálculo del impuesto de renta

| CUENTA | Cálculo del impuesto de renta contable y fiscal | | | | | | | | | |
|----------|---|---------|--------|---------|--------|---------|--------|---------|--------|---------|
| | 1 | | 2 | | 3 | | 4 | | 5 | |
| | Débito | Crédito | Débito | Crédito | Débito | Crédito | Débito | Crédito | Débito | Crédito |
| G. Depre | 40 | | 40 | | 20 | | - | | - | |
| D. Acum | | 20 | | 20 | | 20 | | 20 | | 20 |
| D. Difer | | 20 | | 20 | | - | 20 | | 20 | |

Fuente: (Fierro, 2009)



Bogotá, 17, 18 y 19 de septiembre de 2015

Pero visto desde la óptica del estándar, esto es NIC 12 Plenas y Sección 29 para Pymes, las diferencias temporarias que dan lugar a los impuestos diferidos débito y crédito, muestran la dinámica en el reconocimiento de la base fiscal desde lo contable y tributario situación que se explica a continuación:

Ahora bien, si se determinan cuantías iguales para cada año en los ingresos, pero diferentes en los gastos (Véase Tabla 4) como resultado de transacciones no deducibles fiscalmente, las utilidades por consiguiente varían en cada periodo y en efecto al aplicar la tasa impositiva en el impuesto de renta del 25% y del 9% CREE, la base fiscal será la que da lugar a la determinación de las diferencias temporarias en las dos dimensiones, la contable y la fiscal.

Para García Restrepo (2015) esta situación en particular presenta dos momentos, el primero lo define como aquel que origina la transacción y el segundo, la correspondiente reversión, para luego registrar contablemente la diferencia temporal que genera el impuesto diferido débito correspondiente a los dos periodos o momentos (véase Tablas 5 y 6) y crédito (véase Tablas 10 y 11).

Impuesto diferido débito.

Tabla 4.

Impuesto diferido débito

| CUENTAS | Origen 1º momento | | Reversión 2º momento | |
|-----------------------|----------------------|---------------------|----------------------|----------------------|
| | CONTABLES | FISCAL | CONTABLES | FISCAL |
| Ingresos | \$ 500.000,00 | \$ 500.000,00 | \$ 600.000,00 | \$ 600.000,00 |
| Gastos/Deducción | \$ 400.000,00 | \$ 380.000,00 | \$ 420.000,00 | \$ 440.000,00 |
| Unidad/Renta L. | \$ 100.000,00 | \$ 120.000,00 | \$ 180.000,00 | \$ 160.000,00 |
| Impuesto R. (25%) | \$ 25.000,00 | \$ 30.000,00 | \$ 45.000,00 | \$ 40.000,00 |
| CREE (9%) | \$ 9.000,00 | \$ 10.800,00 | \$ 16.200,00 | \$ 14.400,00 |
| Sobre tasa (5%) | \$ - | \$ - | | |
| Total Impuesto | \$ 34.000,00 | \$ 40.800,00 | \$ 61.200,00 | \$ 54.400,00 |

Bogotá, 17, 18 y 19 de septiembre de 2015

Fuente: (García Restrepo, 2015)

Tabla 5.

Impuesto diferido débito primer momento

| El registro TOTAL : Primer momento | | | |
|---|-----------------------------|--------------------|----------------|
| CÓDIGO | CUENTA | DEBE | CRÉDITO |
| 54XXXX | Gasto de impuesto | \$ 34.000,00 | |
| 24xxxx | Impuesto por pagar | | \$ 40.800,00 |
| 171076 | Impuesto diferido DB | \$ 6.800,00 | |

Fuente: (García Restrepo, 2015)

Tabla 6.

Impuesto diferido débito segundo momento

| El registro TOTAL : Segundo momento | | | |
|--|-----------------------------|--------------|--------------------|
| CÓDIGO | CUENTA | DEBE | CRÉDITO |
| 54XXXX | Gasto de impuesto | \$ 61.200,00 | |
| 24xxxx | Impuesto por pagar | | \$ 54.400,00 |
| 171076 | Impuesto diferido DB | | \$ 6.800,00 |

Fuente: (García Restrepo, 2015)

Impuesto diferido = DT x tarifa (6.800 = 20.000*34%)

Luego se está frente a un escenario en el que el registro contable se reconoce con cargo a resultados y la diferencia en una cuenta del activo del diferido y el respectivo abono a la cuenta por pagar a favor del fisco, valor de la diferencia que posteriormente se revierte en el segundo momento y que abona a la cuenta del diferido, cuyo saldo será cero (0).

Así mismo, al desglosar por separado la contabilización individual del impuesto de Renta referente a los dos momentos, las cifras serán equivalentes a la tarifa del 25%. (Véase las Tablas 7 y 8)

Tabla 7.

Impuesto diferido de renta primer momento

| El registro RENTA : Primer momento | | | |
|---|---------------|-------------|----------------|
| CÓDIGO | CUENTA | DEBE | CRÉDITO |

Bogotá, 17, 18 y 19 de septiembre de 2015

| | | | |
|----------------|-----------------------------|--------------------|--------------|
| 54XXXX | Gasto de impuesto- Renta | \$ 25.000,00 | |
| 24xxxx | Impuesto por pagar | | \$ 30.000,00 |
| 171076- | Impuesto diferido DB | \$ 5.000,00 | |

Fuente: (García Restrepo, 2015)

Tabla 8.

Impuesto diferido de renta segundo momento

| El registro RENTA : Segundo momento | | | |
|--|-----------------------------|--------------|--------------------|
| CÓDIGO | CUENTA | DEBE | CRÉDITO |
| 54XXXX | Gasto de impuesto- Renta | \$ 45.000,00 | |
| 24xxxx | Impuesto por pagar | | \$ 40.000,00 |
| 171076- | Impuesto diferido DB | | \$ 5.000,00 |

Fuente: (García Restrepo, 2015)

Impuesto Diferido = DT * tarifa (5.000 = 20.000 * 25%)

En cuanto al registro del impuesto diferido crédito, el efecto es contrario al anterior, (Véase Tablas 9, 10 y 11), es decir cuando el valor de la base fiscal es menor a la contable, el reconocimiento se realiza abonando la diferencia temporaria a la cuenta del diferido, en este caso como lo plantea García en la cuenta 171076.

Impuesto diferido crédito.

Tabla 9.

Impuesto diferido crédito

| CUENTAS | Origen 1º momento | | Reversión 2º momento | |
|-----------------------|--------------------------|---------------------|-----------------------------|---------------------|
| | CONTABLES | FISCAL | CONTABLES | FISCAL |
| Ingresos | \$ 500.000,00 | \$ 500.000,00 | \$ 600.000,00 | \$ 600.000,00 |
| Gastos/Deducción | \$ 380.000,00 | \$ 400.000,00 | \$ 440.000,00 | \$ 20.000,00 |
| Unidad/Renta L. | \$ 120.000,00 | \$ 100.000,00 | \$ 160.000,00 | \$ 180.000,00 |
| Impuesto R. (25%) | \$ 30.000,00 | \$ 25.000,00 | \$ 40.000,00 | \$ 45.000,00 |
| CREE (9%) | \$ 10.800,00 | \$ 9.000,00 | \$ 14.400,00 | \$ 16.200,00 |
| Sobre tasa (5%) | \$ - | \$ - | | |
| Total Impuesto | \$ 40.800,00 | \$ 34.000,00 | \$ 54.400,00 | \$ 61.200,00 |

Fuente: (García Restrepo, 2015)

Bogotá, 17, 18 y 19 de septiembre de 2015

Tabla 10.

Impuesto diferido crédito primer momento

| El registro TOTAL : Primer momento | | | |
|---|-----------------------------|--------------|--------------------|
| CÓDIGO | CUENTA | DEBE | CRÉDITO |
| 54XXXX | Gasto de impuesto | \$ 40.800,00 | |
| 24xxxx | Impuesto por pagar | | \$ 34.000,00 |
| 171076 | Impuesto diferido DB | | \$ 6.800,00 |

Fuente: (García Restrepo, 2015)

Tabla 11.

Impuesto diferido crédito segundo momento

| El registro TOTAL : Segundo momento | | | |
|--|-----------------------------|--------------------|----------------|
| CÓDIGO | CUENTA | DEBE | CRÉDITO |
| 54XXXX | Gasto de impuesto | \$ 54.400,00 | |
| 24xxxx | Impuesto por pagar | | \$ 61.200,00 |
| 171076 | Impuesto diferido DB | \$ 6.800,00 | |

Fuente: (García Restrepo, 2015)

Impuesto diferido =DT x tarifa (6.800 = 20.000*34%)

Y de manera similar si se desglosa el valor del solo impuesto de renta el reconocimiento de la diferencia temporaria que da origen al impuesto diferido crédito, los registros son: (Véase Tablas 12 y 13)

Tabla 12.

Impuesto diferido de renta primer momento

| El registro RENTA : Primer momento | | | |
|---|-----------------------------|--------------|--------------------|
| CÓDIGO | CUENTA | DEBE | CRÉDITO |
| 54XXXX | Gasto de impuesto- Renta | \$ 30.000,00 | |
| 24xxxx | impuesto por pagar | | \$ 25.000,00 |
| 171076- | impuesto diferido DB | | \$ 5.000,00 |

Fuente: (García Restrepo, 2015)

Tabla 13.

Impuesto diferido de renta segundo momento



Bogotá, 17, 18 y 19 de septiembre de 2015

| El registro RENTA: Segundo momento | | | |
|------------------------------------|-----------------------------|--------------------|--------------|
| CÓDIGO | CUENTA | DEBE | CRÉDITO |
| 54XXXX | Gasto de impuesto- Renta | \$ 40.000,00 | |
| 24xxxx | impuesto por pagar | | \$ 45.000,00 |
| 171076- | impuesto diferido DB | \$ 5.000,00 | |

Fuente: (García Restrepo, 2015)

Impuesto diferido =DT * tarifa (5.000 = 20.000*25%)

De la Normatividad Vigente

Para llevar a cabo el análisis de la Conciliación Contable – NIIF, se considera necesario para mayor comprensión, la representación gráfica de la normativa (Ver Figura 3) aplicado a un caso en particular que permitiera ilustrar la dinámica de las diferencias de las bases fiscales, para posteriormente determinar el impuesto diferido y aplicar los criterios de reconocimiento, medición y presentación, según la Sección 29 Impuestos Diferidos.

Decreto 2548 de 2014. En atención a la decreto en mención, es pertinente transcribir otra apreciación del término Conciliación definido como:

(...) un proceso de comparación entre dos o más informes con el objetivo de identificar y explicar las diferencias, de modo que surge un informe base y destino que permite verificar los soportes, comprobantes y libros de cuyo análisis se establecen las diferencias que explican y comprueban los contenidos del informe destino (Franco R., 2013, pág. 155).

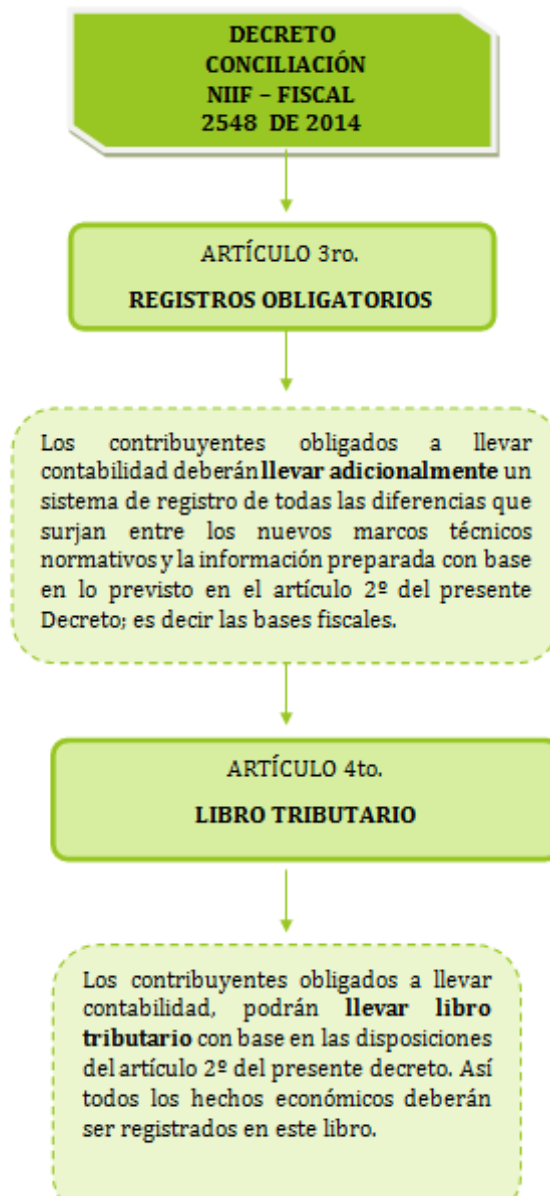
La disposición normativa establece los mecanismos para la aplicación de las diferencias fiscales a través de la Conciliación NIIF – Fiscal propuesta para los años 2014 al 2019, su misión está encaminada a mantener la frontera entre el cuerpo normativo contenido en el Estatuto Tributario y la Contabilidad bajo el reporte financiero NIIF.

Por lo general las Empresas grandes y algunas pymes tienen separadas sus oficinas de contabilidad y de impuestos, por lo que al Personal del área encargada de la preparación de las Declaraciones, les corresponde tener a su disposición los documentos soportes y el procedimiento técnico realizado para no solamente cumplir

Bogotá, 17, 18 y 19 de septiembre de 2015

con el requerimiento de una eventual visita del ente fiscalizador, también con el propósito de analizar y medir los impactos y los métodos que dan cuenta del registro de las transacciones a través de la información vista desde las dos orillas, la contable y la fiscal.

Figura 4. Decreto de Conciliación 2548/14



Fuente: Elaboración propia a partir de la investigación



Bogotá, 17, 18 y 19 de septiembre de 2015

Otras situaciones en particular que presentan divergencias entre la información financiera y las cifras reportadas en las Declaraciones son la vida útil, depreciación y deterioro de los activos fijos, cifras a valor presente mediante el método de efectivo o valor razonable de los Instrumentos financieros y sus ajustes con cargo a resultados, beneficios a largo plazo de los empleados, interés implícito entre otros.

Pero un elemento notorio en la brecha de las disposiciones normativas NIIF y Fiscales tiene que ver con los Ingresos, toda vez que las primeras contemplan la no necesidad de la emisión de la Factura de venta, al tanto que sin este título valor la transacción carece de la prueba documental para su reconocimiento.

Resulta difícil aún para la comunidad contable y en especial para la Gerencia que el rol del Contable esté identificado simplemente para satisfacer tareas netamente de carácter fiscal, pues en el entorno de los negocios debe prevalecer siempre el factor diferenciador y en el caso anteriormente mencionado, el reconocimiento del ingreso bajo NIIF y posteriormente el efecto tributario.

A la luz de la práctica contable, desconocer el soporte de las tecnologías de la información, sería como participar en una competencia ciclística sin el vehículo previsto para ello; pues el Paquete contable o Software es el medio por el cual transita toda la información, vale decir de doble propósito el contable - fiscal y ahora NIIF – Fiscal, que debe garantizar el flujo de registros contables, los cuales estarán a disposición de los usuarios de la información en tiempo récord y en atención a los mecanismos de reportes hoy por hoy, conocido como el lenguaje XBRL.

Del concepto 0512 de Junio de 2015. La unidad administrativa especial DIAN adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, el pasado 5 de Junio de 2015 anunció a manera de cronograma y actividades (Ver Figura 4), el procedimiento para establecer los mecanismos técnicos-contables para que las Empresas de algún modo, continúen a la par con el proceso de implementación en torno a la conciliación fiscal, en el que se identifiquen claramente las diferencias en el reporte de los estados financieros frente a la preparación de las declaraciones de impuestos.



Bogotá, 17, 18 y 19 de septiembre de 2015

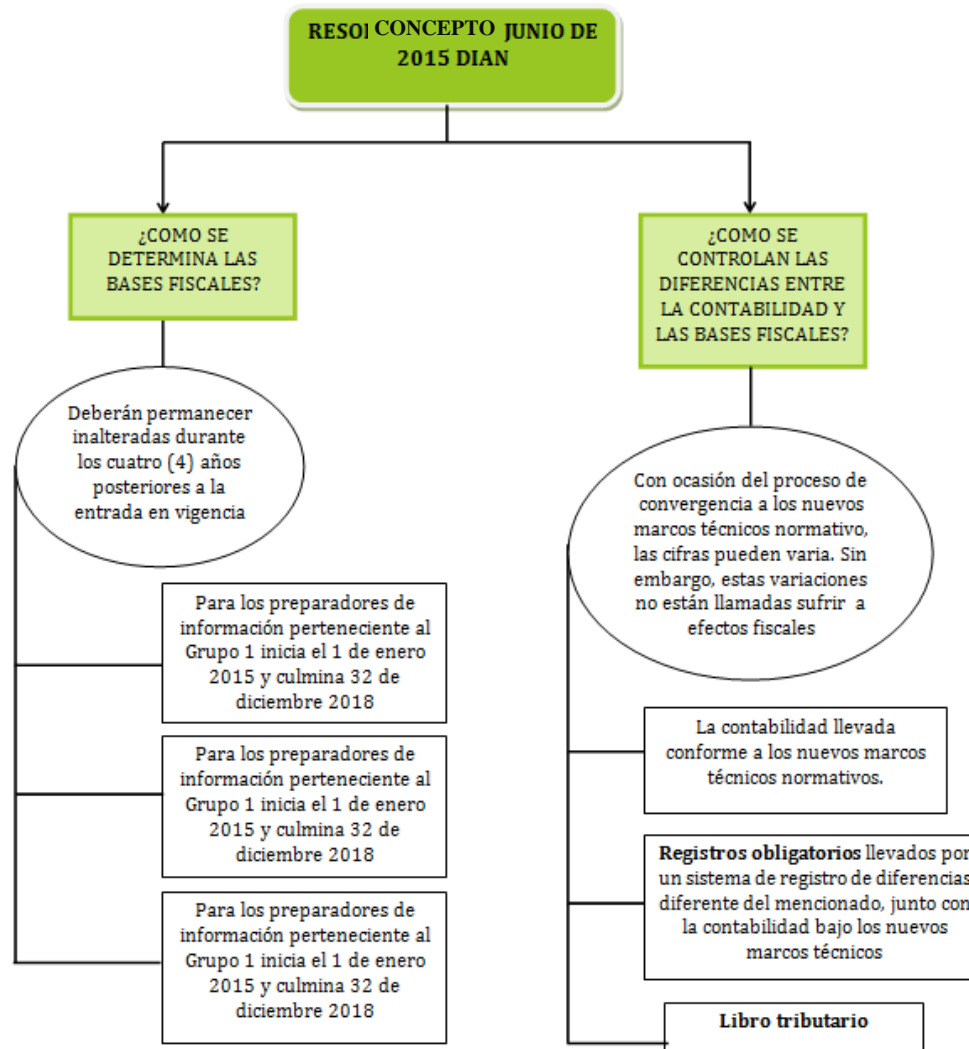
Así las cosas, tal y como lo estableció el art. 165 de la penúltima reforma tributaria, durante los próximos cuatro años plantea el Concepto en el numeral a) que las bases fiscales permanecerán inalterables para la preparación de las declaraciones de impuestos, pero enfatiza que se deberá contabilizar según el grupo al que pertenezca en los periodos 2015 a 2019, con el propósito de identificar los impactos que permitan presentar las modificaciones acordes al sistema tributario nacional.

Frente a la inquietud que la entidad plantea en el numeral b) se identifica que en primer lugar la contabilidad en aplicación al nuevo marco técnico normativo, resultaría útil para aquellas Empresas en las cuales las bases fiscales son muy similares, por lo que se pueden controlar a través del uso de las cuentas de orden fiscales

Es tal sentido muy seguramente los programas contables de igual manera tendrán que ajustar el software para permitir que los registros contables estén incorporados desde las cuentas reales, esto es en el estado de situación financiera para la presentación de las cifras que dan origen a las diferencias temporarias, para su reconocimiento de activos y pasivos por impuestos diferidos y por supuesto, que esté articulado con las políticas contables.

Figura 5. Concepto DIAN 0512 junio de 2015

Bogotá, 17, 18 y 19 de septiembre de 2015



Fuente: Elaboración propia a partir de la investigación

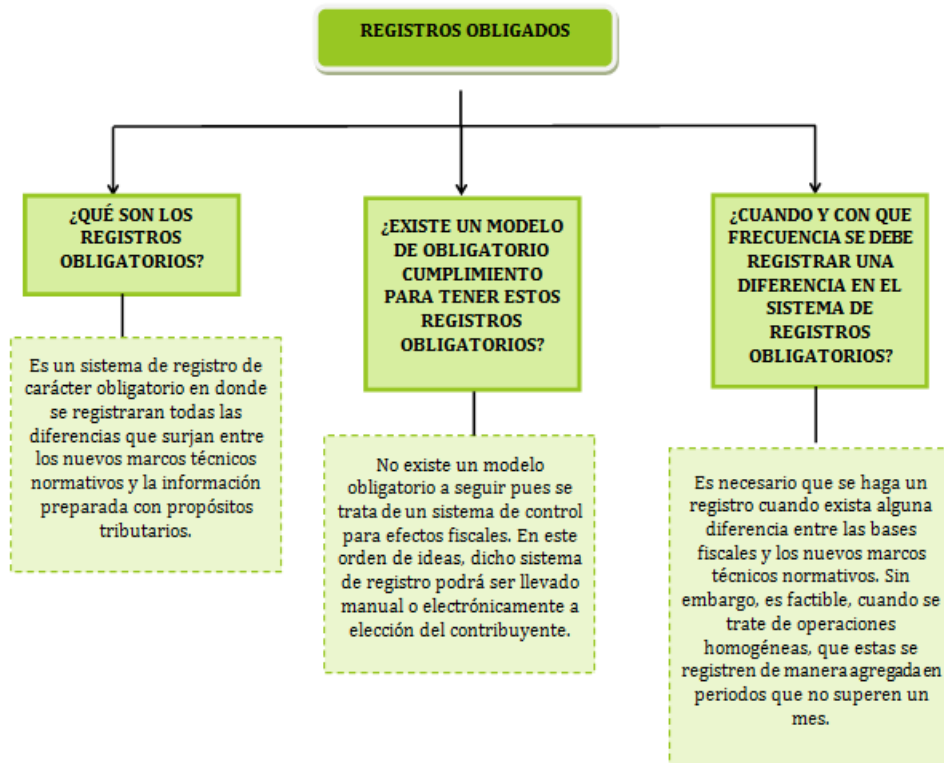
Por otra parte sugiere implementar un sistema de registro diferencial (Ver Figura 6) para aquellas Empresas que puedan dar lugar a reflejar un número mayor de diferencias con respecto a las bases fiscales, las cuales deberán ser controladas a través de registros obligatorios que permitan una verificación efectiva y determine la realidad de los hechos económicos y financieros de la Empresa y en tercer lugar la teneduría del Libro tributario (Ver Figura 7) el cual no deberá ser registrado ante ninguna autoridad y para el cual no se determina una forma específica de registro, pero establece claramente que deberá ser diligenciado por los contribuyentes cuya

Bogotá, 17, 18 y 19 de septiembre de 2015

contabilidad se encuentre bajo el nuevo marco normativo que presenta diferencias numerosas y relevantes con respecto a las bases fiscales.

Registros obligatorios

Figura 6. Registros obligatorios



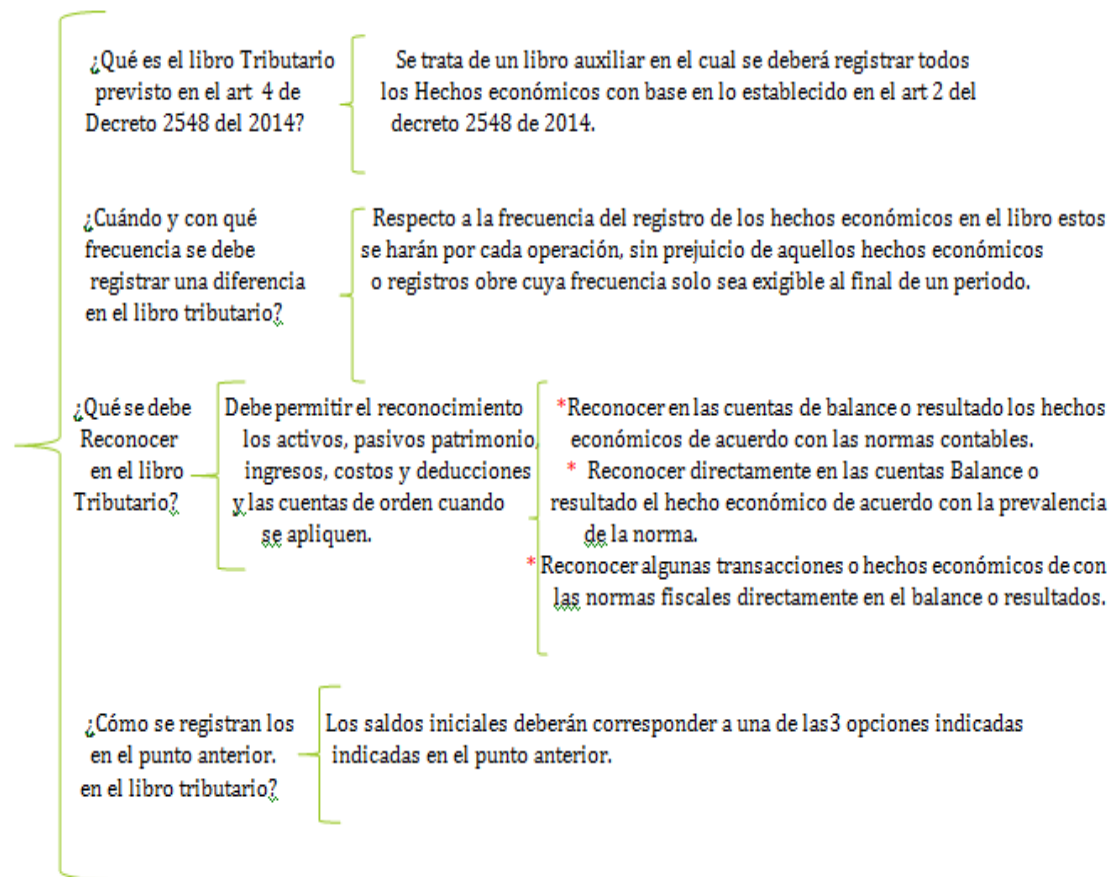
Fuente: Elaboración propia a partir de la investigación

Sin embargo, le corresponderá a las Empresas seleccionar una de las tres opciones más adecuadas para el reconocimiento de las transacciones, afirma el ente Fiscalizador en el concepto referido, por lo que de una u otra forma, se espera que el proceso determine que las conciliaciones NIIF – Fiscal puedan identificar el impacto, tal vez con la oportunidad para que en desarrollo de las transacciones se pueda administrar la información tributaria a través de la medición del impacto, el cual permita evaluar desde una acorde planeación tributaria, en uso de las cuentas de orden, el sistema de registro o el Libro tributario, la determinación de los tributos y por supuesto,

un reporte financiero de alta calidad y transparencia que mejore las condiciones económicas de la Entidad.

Libro Tributario

Figura 7. Libro tributario



Fuente: Elaboración propia a partir de la investigación

Caso México

Finalmente, para los fines del nuevo entorno del proceso de implementación respecto de la conciliación NIIF – Fiscal, se relaciona un ejemplo caso México (Véase Tabla 13) con el propósito de aplicar el método de activos y pasivos para identificar el registro de las operaciones en libros y el reporte del valor fiscal para el IETU (Impuesto Empresarial a Tasa Única) el cual ya fue derogado en 2014, pero su filosofía fue muy

Bogotá, 17, 18 y 19 de septiembre de 2015

similar a lo que actualmente en Colombia se estableció con impuesto al CREE,
Sin embargo, es un referente para comprender su dinámica, así:

Tabla 14.

Ejercicio método activo y pasivo

| | CONTABLE | FISCAL | TEMPORALES | |
|---------------------------------------|----------|----------|------------|--------------------------|
| Efectivo y Equivalentes de efectivo | 90.000 | 90.000 | - | Sin repercusión fiscal |
| Cuentas por cobrar a Clientes | 165.000 | - | 165.000 | Pasivo Impuesto diferido |
| Impuestos por recuperar | 15.000 | 15.000 | - | Sin repercusión fiscal |
| Inventarios | 145.000 | 105.000 | 40.000 | Pasivo Impuesto diferido |
| Inmuebles, maquinaria y equipo | 215.000 | 225.000 | -10.000 | Activo Impuesto diferido |
| Total Activos | 630.000 | 435.000 | | |
| Proveedores | 40.000 | 40.000 | - | Sin repercusión fiscal |
| Acreedores diversos | 145.000 | 145.000 | - | Sin repercusión fiscal |
| Impuestos por pagar | 35.000 | 35.000 | - | Sin repercusión fiscal |
| Anticipo de Clientes | 135.000 | | -135.000 | Activo Impuesto diferido |
| Total Pasivos | -355.000 | -220.000 | | |
| Resultado de diferencias temporales | | | 60.000 | |
| Tasa del IETU | | | 17.5% | |
| IETU diferido al cierre del ejercicio | | | 10.500 | |

Fuente: (Rodríguez V., 2012, pág. 179)

En el caso particular, se observa información sobre los elementos de los Activos, que en la columna Diferencias Temporales se relacionan cifras con saldo negativo y positivo, las cuales corresponden a las diferencias presentadas entre los valores contable y fiscal, de manera que al sumar se obtiene un resultado de \$ 60.000, que corresponde a la diferencia temporal de las partidas y que al aplicar el impuesto del 17.5% el valor diferido al cierre del ejercicio será de \$ 10.500.00.

El tratamiento contable (Ver Tabla 14) para las cifras reportadas en el estado de situación financiera, dan cuenta que el valor de \$ 10.500,00 se reconocen tanto en activo como en pasivo, en el primer caso con cargo en el estado de resultados y como el mayor valor un pasivo por pagar, dado que el valor fiscal fue mayor que el contable, pero sujeto a que sea revertido en el futuro.

La dinámica del ejercicio muestra que para los efectos de la Conciliación que reúne el presente documento, en torno a las nuevas disposiciones emanadas desde el



Bogotá, 17, 18 y 19 de septiembre de 2015

decreto 2548 de 2014 y las apreciaciones del Concepto 0512 de junio del presente año, el mecanismo que se ha ilustrado, parece estar más acorde dentro de las tres opciones que refiere el citado concepto.

Tabla 15.

Impuesto diferido de renta

| CLAVE | RUBRO | GRUPO | PRESENTACIÓN | CUENTA | SUBCUENTA | DEBE | HABER |
|-------|---|------------------------|-------------------------|-------------------------------|-----------|--------|--------|
| B-3 | ESTADO DE RESULTADOS | | | | | | |
| P-33 | | IMPUESTO A LA UTILIDAD | | | | | |
| P-33 | | | IMPUESTOS A LA UTILIDAD | | | | |
| P-34 | | | | IMPUESTOS DIFERIDOS | | | |
| | | | | | IETU | 10.500 | |
| C-9 | PASIVO, PROVISIONES, ACTIVOS Y PASIVOS CONTINGENTES Y COMPROMISOS | | | | | | |
| P-56 | | PASIVO A LARGO PLAZO | | | | | |
| P-24 | | | OBLIGACIONES ACUMULADAS | | | | |
| P-24 | | | | PASIVOS POR IMPUESTO DIFERIDO | | | 10.500 |

Fuente: (Rodríguez V., 2012, pág. 179)

Conclusiones

El proceso de convergencia en Colombia intenta direccionar en otra dirección a las Organizaciones, pues desde ahora los reportes de información contable basados en las tendencias normativas - tributarias, realizan su tránsito hacia una nueva estructura netamente Financiera, es decir conforme a los nuevos estándares internacionales.

Si bien es cierto que la información tributaria se produce de la Contabilidad, también lo es que la información financiera evidencie los cálculos de las diferencias que dan origen a los impuestos diferidos, los cuales tendrán su asiento en la Conciliación NIIF – Fiscal.

Las Casas de software no deben pestañar frente a la regulación, son los pilares para que la información de las transacciones fluya correctamente en medio de la infinidad de datos, en procura de una información más aterrizada a la realidad.

El trabajo lo debe adelantar el ente fiscalizador DIAN, pues su tarea para los próximos años, consistirá en analizar con detenimiento a través de las pruebas piloto,



Bogotá, 17, 18 y 19 de septiembre de 2015

el mayor número de impactos en la información y en las cargas tributarias, pues la tarea es dejar consolidar una mejor imagen a los Empresarios del País.

Bibliografía

- Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad. (2009). *Norma Internacional de Información Financiera para las Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES)*. Londres, UK: IFRS.
- Congreso de Colombia. (13 de Julio de 2009). Ley 1314 de 2009. Bogotá: Diario Oficial 47.409.
- Consejo Técnico de la Contaduría Pública. (2014). *Documento de Orientación Técnica 001 - Contabilidad bajo los nuevos marcos técnicos normativos*. Bogotá: CTCP.
- Corredor Alejo, J. O. (2014). Tributación. *Revista Internacional Legis de Contabilidad Auditoría*, 43-58.
- Fierro, A. M. (2009). *Contabilidad de pasivos*. Ecoe Ediciones.
- Franco R., R. (2013). *Contabilidad tributaria un enfoque de armonización actualizada leyes 1429-1430*. Nueva Legislación.
- García Restrepo, J. (25 de Junio de 2015). Ponencia. *Seminario Impuesto Diferido Norma Nacional*. Medellín, Colombia.
- Ministerio de Hacienda y Crédito Público. (29 de Diciembre de 1993). Decreto 2649. Bogotá: Diario Oficial 41.156.
- Moya, L. H. (2015). *Manual de políticas contables en la aplicación de NIIF para pymes*. Legis.
- Rodríguez V., R. (2012). *Normas de Información Financiera*. México D.F.: Tax.
- Vargas Restrepo, C. M. (2012). *Contabilidad tributaria*. Ecoe Ediciones.



o Simposio Internacional de Investigación en Ciencias Económicas, Administrativas y C
Sociedad y Desarrollo



Bogotá, 17, 18 y 19 de septiembre de 2015
