

EFFECTOS SOBRE LOS ESTADOS FINANCIEROS DE LA APLICACIÓN DE LA NORMA  
INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD No. 12 “IMPUESTO SOBRE LAS GANANCIAS”

CARLOS MARIO GIRALDO GÓMEZ

UNIVERSIDAD EAFIT

2014

EFFECTOS SOBRE LOS ESTADOS FINANCIEROS DE LA APLICACIÓN DE LA NORMA  
INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD NO. 12 “IMPUESTO SOBRE LAS GANANCIAS”

CARLOS MARIO GIRALDO GÓMEZ

Trabajo de grado para obtener el título de Magister en Administración

Asesor Temático

GLORIA STELLA MESA VELÁSQUEZ

Coordinadora del Área Contable

Departamento de Contaduría Pública

Universidad EAFIT

UNIVERSIDAD EAFIT

MEDELLÍN

2014

## DEDICATORIA

Alcanzar los objetivos de mi vida, como los de muchos, han requerido de un gran esfuerzo y dedicación, que sólo pueden ser llevaderos, en la medida que contemos con aliados incondicionales como el Dios de cada uno, la familia con su apoyo, entrega y motivación y con otras tantas personas que nos han prodigado la vitalidad y el equilibrio para seguir adelante.

## AGRADECIMIENTOS

A Dios, que independiente de “la idea que se tenga de El”, es el bálsamo que en aquellos momentos de más necesidad, nos brinda el alivio que necesitamos.

A la familia, por su comprensión y apoyo, en esta nueva etapa académica.

A profesores, por compartir ese valioso conocimiento, a los asesores por toda su paciencia y dedicación, y a todos aquellos que directa o indirectamente, apoyaron este proceso.

## CONTENIDO

	Pag.
LISTA DE TABLAS .....	7
RESUMEN .....	8
ABSTRACT .....	9
GLOSARIO .....	10
ACRÓNIMOS .....	12
INTRODUCCIÓN.....	13
1. PROBLEMA .....	18
1.1. Planteamiento del problema .....	18
1.2. Formulación del problema .....	18
1.3. Sistematización del problema.....	18
2. JUSTIFICACIÓN .....	20
2.1. Justificación teórica .....	21
2.2. Justificación metodológica .....	22
2.3. Justificación práctica .....	23
3. OBJETIVOS .....	24
3.1. Objetivo General .....	24
3.2. Objetivos específicos .....	24
4. MARCO REFERENCIAL .....	25
4.1. Marco teórico.....	25
4.2. Marco Histórico .....	25

4.2.1 Enfoques de impuesto diferido en Colombia .....	27
5. METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN .....	29
5.1 Fuentes primarias.....	29
5.2 Fuentes secundarias .....	29
6. DESARROLLO DEL TRABAJO .....	30
6.1 ¿Cómo es el hoy del impuesto diferido en nuestro país? .....	30
6.2 Base fiscal .....	36
6.3 Reconocimiento de impuestos.....	39
6.3.1 Reconocimiento de pasivos y activos por impuesto corrientes.....	39
6.3.2 Reconocimiento de pasivos y activos por impuesto diferidos.....	40
6.4 Impuestos diferidos como activos .....	43
6.5 Impuestos diferidos como pasivos .....	44
6.6 Tratamiento de las diferencias temporarias .....	45
6.7 Diferencias temporarias imponibles y deducibles .....	46
6.8 Otros aspectos a considerar .....	47
6.9 Medición de activos y pasivos fiscales.....	50
6.10 Cálculo del impuesto diferido .....	50
6.11 Ejemplos ilustrativos .....	51
7. REVELACIONES .....	58
CONCLUSIONES.....	61
RECOMENDACIONES .....	65
BIBLIOGRAFÍA .....	66
CIBERGRAFÍA.....	67
ANEXOS .....	68

## LISTA DE TABLAS

	Pag.
Tabla 1: Cronología de la NIC 12.....	22
Tabla 2: Normas Internacionales de Contabilidad.....	26
Tabla 3: Normas Internacionales de Información Financiera.....	27
Tabla 4: ¿cómo saber si se registra impuesto diferido débito o crédito? .	36

## RESUMEN

El objetivo del presente trabajo: NIC 12 (Normas Internacionales de Contabilidad), “Impuesto a las ganancias e impuesto diferido”, parte integral de las NIIF (Normas Internacionales de Información Financiera), es identificar algunos aspectos especiales que se reflejarán en los estados financieros de las empresas en relación con el manejo del impuesto diferido. Lo anterior originado en las diferencias que se darán al comparar la información contable con la información fiscal, y que de una manera muy particular, tendrá efectos significativos en el estado de resultados, hechos que deberán ser analizados muy especialmente, por todos los responsables y usuarios de la información contable.

La entrada en vigencia de la Ley 1314 de 2009, promulgada por el Gobierno Nacional, “Por la cual se regulan los principios y normas de contabilidad e información financiera (...)”, traerá consigo grandes cambios en la forma de proceder desde el punto de vista de la contabilidad y de su esencia. Se busca que la forma de presentación de la información financiera, vaya a la par con los estándares internacionales. Demanda grandes cambios en la contabilidad que utilizan las empresas en el país, dado además el actual grado de internacionalización de la economía colombiana.

## ABSTRACT

The objective of this work: IAS 12 (International Accounting Standards), "Income tax and deferred tax", integral part of IFRS (International Standards Financial Reporting), is to identify some special aspects that will be reflected in the financial reporting companies in relation with handling the a deferred tax arising on differences to be given to compare accounting information with tax information, and that of a very particular way will have significant effects especially in the income statement, which must be made analyzed especially, by all stakeholders and users of accounting information.

The entry into effect of Law 1314 of 2009, promulgated by the National Government, "By which are regulated the principles and accounting standards and financial information (...)", will bring about major changes in how to proceed from the point of view of accounting and its essence , looking to the presentation of financial information, is assimilated at par with international standards, a special situation that requires accounting firms used in the country, given the current degree of internationalization of the Colombian economy.

## GLOSARIO

**RESULTADO CONTABLE:** utilidad o pérdida del ejercicio, antes de restar el impuesto de renta.

**RESULTADO FISCAL O BASE IMPONIBLE:** base sobre la cual se determina el impuesto de renta a pagar por la sociedad

**GASTO - INGRESO POR IMPUESTO:** es la totalidad del impuesto a cargo de la sociedad incluido en el estado de resultado y que comprende, tanto el impuesto corriente, como el impuesto diferido.

**IMPUESTO CORRIENTE:** valor establecido como valor a pagar en el año corriente por impuesto de renta.

**PASIVOS POR IMPUESTOS DIFERIDOS:** cantidades a pagar por concepto de impuestos en períodos futuros y que están relacionadas con diferencias temporarias o temporales.

**DIFERENCIAS TEMPORALES:** diferencias resultantes entre el valor de un costo, gasto o ingreso del estado de resultados en comparación de las cifras tenidas en cuenta para la determinación del impuesto de renta.

**DIFERENCIAS TEMPORARIAS:** diferencias resultantes entre el valor contable de un activo o pasivo en relación con la base fiscal

**DIFERENCIAS TEMPORARIAS IMPONIBLES:** en el futuro darán lugar a valores gravables al determinar el resultado fiscal.

**DIFERENCIAS TEMPORARIAS DEDUCIBLES:** en el futuro darán lugar a valores deducibles al determinar el resultado fiscal.

**ACTIVOS POR IMPUESTOS DIFERIDOS:** impuestos sobre las ganancias a recuperar en períodos futuros.

**BASE FISCAL DE UN ACTIVO O PASIVO:** valor atribuido al activo o pasivo para la determinación de los impuestos.

## ACRÓNIMOS

IFRS: International Financial Reporting Standards

NIIF: Normas Internacionales de Información Financiera

NIC: Normas Internacionales de Contabilidad

IAS: International Accounting Standards

IASC: International Accounting Standards Committee

IASB: International Accounting Standards Board

IFRIC: International Financial Reporting Interpretations Committee

## INTRODUCCIÓN

### CÓMO SE DEFINEN LAS NIIF

Se derivan del acrónimo en inglés IFRS (International Financial Reporting Standards), que se conocen en español como las Normas Internacionales de Información Financiera y que recogen los estándares contables que se están aplicando en todo el mundo para la contabilización de los diferentes hechos económicos de las empresas (Barrientos & Sarmiento 2010).

Previo a las NIIF se emitían las NIC (Normas internacionales de Contabilidad), en inglés, IAS (International Accounting Standards), las cuales eran establecidas por IASC (International Accounting Standards Committee), y fueron promulgadas entre 1974 y 2001. A partir de ese año, las NIIF han sido emitidas por IASB (International Accounting Standards Board) o Junta de Normas Internacionales de Contabilidad.

Es importante anotar que adicional a las normas se deben incluir las interpretaciones de las NIIF y NIC definidas por el IFRIC (International Financial Reporting Interpretations Committee), que son aprobadas por el IASB (Barrientos & Sarmiento 2010).

Las NIIF, se establecen como las reglas claras de valoración, reconocimiento, presentación contable y demás elementos que puedan dar al inversor la mejor calidad de datos en aras de tomar las decisiones más acertadas. Lo anterior, aunado a la información que deben brindar con el fin de lograr la su

universalización, y de ser entendida en cualquier lugar del mundo que se analice (XXVI Conferencia Interamericana de Contabilidad, 2005).

La adopción de las NIIF significa un cambio trascendental en la manera de procesar la contabilidad de acuerdo a las costumbres colombianas, ya que hoy se brinda información a diferentes usuarios sin definir una categoría específica, al implementar estas normas, se mostrará más del lado de los inversionistas, ya que está estructurada según sus necesidades. Para los demás usuarios, será necesario acudir a fuentes extracontables para su total entendimiento (Rodríguez A. 2009).

En el año 2009 fue promulgada por el gobierno nacional la Ley 1314, “Por la cual se regulan los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información aceptadas en Colombia, se señalan las autoridades competentes, el procedimiento para su expedición y se determinan las entidades responsables de vigilar su cumplimiento” (Colombia, Congreso de la República, Ley 1314, 2009).

Esta normatividad, como ya se describió con anterioridad, pretende suministrar información relevante para los inversores y requerirá de un estudio y gran entendimiento para los demás usuarios, gerentes, empleados, proveedores, clientes, contadores y personas interesadas en la información. Se trata de un cambio esencial comparado con lo que actualmente se tiene definido en el país, por el decreto 2649 de 1993, que regula la contabilidad en muchos aspectos, y que particularmente presenta una gran injerencia por normas estrictamente tributarias, dándose una incongruencia en las normas contables.

Esta Ley básicamente consiste en;

- Regular la convergencia de las normas contables colombianas con las internacionales.
- Impedir la falta de coherencia de reglamentaciones entre superintendencias y otros organismos del Estado.

- Establecer al Consejo Técnico de la Contaduría Pública como redactor único de las normas de convergencia.

Diferenciar de una vez, las normas contables de las tributarias (Colombia, Congreso de la República, Ley 1314, 2009).

Así mismo, esta Ley:

- Propende por el acercamiento de las normas colombianas al sistema internacional.
- Define normas de contabilidad e información financiera que facilitan el control de la información contable relacionada con la inversión extranjera, hacen más entendible el mercado de capitales y puede dar mejor opciones de interpretación de los resultados de la empresa.
- Este Ley debe aplicarse a todas las personas naturales y jurídicas que, de acuerdo con la normatividad vigente, estén obligadas a llevar contabilidad.

De acuerdo con los especialistas y conocedores del tema, esta Ley puede traer beneficios como:

- Mejorar la productividad y la competitividad de las empresas colombianas.
- Dejar a los inversionistas nacionales o extranjeros, desarrollar sus propuestas de inversión y tener herramientas apropiadas para su información financiera.
- Obligar a las grandes empresas la utilización de normas ajustadas a los mercados internacionales.
- Pertener a los procesos de globalización económica
- Reducir costos, ya que en las operaciones con el exterior, se evita realizar conciliación de las normas contables nacionales con las de los demás países.
- Reducir los costos de información, así como de los costos de los créditos.

Colombia cada día despierta mayor interés entre inversionistas internacionales y converge permanentemente en los mercados mundiales, y como tal, no es ajeno a la necesidad de tener un lenguaje común. Adicionalmente el buen nombre de

la industria interna se ha fortalecido y se ha convertido en el foco ideal de muchos inversionistas extranjeros. Sin embargo la necesidad de expresarse contable y financieramente sin fronteras ideológicas tiene un alto precio, al tener que acudir a conversiones adaptadas, elevando muchas veces el costo financiero y distorsionando la información. De ahí, que la obligatoriedad de ingresar al tema de NIIF, ayudará a superar estas dificultades.

No es un tema fácil de entender y de aplicar, y exigirá una gran cuota de sacrificio por parte de los concedores del tema, en especial de los contadores, quienes tienen la gran responsabilidad de adaptarse a los estándares internacionales. Sin embargo, el compromiso también lo tiene la alta administración de la empresa, pues los efectos del cambio de sistema incide en los resultados de la compañía.

Debido a los cambios trascendentales que se darán en el manejo de los hechos económicos, es responsabilidad de cada empresa determinar con la debida antelación, que implicaciones tendrán a partir de la implementación de las NIIF en los estados financieros y evidenciar a sus accionistas estos efectos. Ha sido tradicional en muchas compañías, no sólo colombianas sino incluso países desarrollados, en aras de mejorar resultados y de repartir dividendos, el uso inadecuado de ciertos rubros como la activación de costos y gastos, diferir más de lo establecido en su vida útil algunos activos y otras prácticas poco ortodoxas, que se espera sean subsanadas en pro de la transparencia y calidad de la información.

Así mismo es importante resaltar, que la implementación por primera vez de las NIIF, permitirá a las empresas en el balance de apertura, llevar contra su patrimonio y no contra los resultados, los efectos de los cambios derivados de la implementación de la norma. Por ejemplo, el manejo de un software que probablemente se esté difiriendo y por NIIF no sea posible hacerlo, se lleve de una vez a las cuentas de patrimonio, “Utilidades retenidas”, sin pasar por el

estado de resultados, anotando que éste y todo tipo de información relevante debe ser plasmada en las notas a los estados financieros, hecho que sobre la nueva normatividad contable, gana una gran importancia (Consejo Técnico de la Contaduría, Colombia, 2009).

En este nuevo panorama contable para el país, cobra una gran importancia la NIC 12, “Impuesto a las Ganancias e Impuesto Diferido”, tema de este estudio y el cual se detallará más adelante. Esta norma trae unos cambios estructurales en la manera de determinar el impuesto diferido, ya que pasa del acostumbrado método del estado de resultados, que es el que hoy se utiliza parcialmente por algunas empresas, al método del diferido del pasivo, que compara cuentas de balance y no de resultados, y que al confrontarse el valor en libros de los activos o pasivos, con el valor tenido en cuenta para fines fiscales, conllevará a la aparición de activos o pasivos por el impuesto diferido en muchas más cantidades de lo que hoy se tiene y quizás con unos efectos mayores en el estado de resultados.

En la actualidad, no todas las empresas son responsables en el manejo de esta partida bajo el método de resultados. De hecho muchas omiten información en este sentido y desdibujan los datos contables, pero con la aplicación de NIIF, se espera que esta problemática o manera de esconder cifras, pueda ser subsanada.

# 1. PROBLEMA

## 1.1. Planteamiento del problema

Gracias al proceso de internacionalización que ha vivido Colombia se han promulgado normas contables de aceptación mundial, Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) - Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) y dentro de ellas las NIC 12 Impuestos sobre las Ganancias, que busca un manejo ortodoxo de la contabilidad, un lenguaje universal entendible para todos que no permita el manejo inadecuado que se hace muchas veces de la información, y la estandarización de esta para la toma de decisiones. ¿Pero a pesar de los someros estudios que se tienen en el momento sobre el manejo de la NIC 12, Impuestos sobre las Ganancias, están las empresas preparadas para un cambio tan trascendental cómo este?, ¿Conocen las organizaciones los costos que ello generará?

## 1.2. Formulación del problema

¿En qué medida, el análisis y estudio sistemático de la NIC 12, podrá ayudar a los usuarios de la información, establecer mecanismos que permitan el reflejo adecuado en la contabilidad de todos los efectos que de la aplicación de las NIIF se debe realizar y las implicaciones que en sus estados financieros ello conlleva?

## 1.3. Sistematización del problema

¿Cuál es el manejo actual que se le da al registro del impuesto corriente y de las diferencias temporales que resultan del manejo contable y fiscal de algunos rubros, en los estados financieros de las compañías?

¿Son realmente tenidas en cuenta todos los efectos de las diferencias contables y fiscales para determinar este impuesto diferido?

¿Cuál podrá ser el impacto que se derive de la aplicación de la NIC 12, en los estados financieros?

## 2. JUSTIFICACIÓN

Ante la desaparición de fronteras en el mundo económico y la gran cantidad de acuerdos comerciales firmados por Colombia en los últimos años, hace que el país, aunque en forma tardía, entre el modelo de contabilidad moderna, el cual está basado en un lenguaje universal.

Con la disposición del país de adoptar estándares internacionales de información financiera, IFRS por sus siglas en inglés (NIIF, por sus siglas en español: Normas Internacionales de Información Financiera), los temas de ganancia, impuesto a las ganancias, finanzas públicas, recaudo tributario, gestión fiscal, normas contables nacionales, normas contables internacionales y normas fiscales, deben ser objeto de estudio de parte de las empresas impactadas. Esto en busca de determinar los efectos que dicha aplicación tendrá en los estados financieros de estas empresas, proceso que es acogido por los diferentes entes, dado que ello proporcionará transparencia, consistencia, y comparabilidad de la información financiera (actualícese.com 2011).

Es evidente la brecha existente entre la contabilidad nacional actual y lo que en la práctica se maneja en el mundo. Y si bien se aproxima un cambio sustancial, lo cierto es que el país se encuentra en mora en la preparación para ello. A pesar de la normatividad emitida por el gobierno, sólo unas pocas empresas están trabajando en el tema.

La preparación de los estados financieros, bajo normas internacionales de información financiera, requiere de un importante esfuerzo de adaptación por parte de las empresas, por medio de un conjunto importante de acciones, que incluyen capacitación, cambio tecnológico y dominio en el uso de aplicaciones contables.(ceta.org.co 2012).

En medio de este panorama, se hace necesario generar espacios de estudio, que permitan dar más claridad sobre el tema de NIIF, y en especial la aplicación de la

NIC 12, con relación al impuesto y los grandes efectos que tendrá en los estados financieros.

Lo anterior motiva el estudio especial de dicha norma, con el fin de proporcionar elementos de entendimiento y sus efectos en todos los grupos relacionados con el tema, como estudiantes, directivos y contadores, entre otros.

La Norma Internacional de Contabilidad NIC 12, se aplicará a la contabilización del impuesto sobre las ganancias. Este término, incluye todos los impuestos (nacionales o extranjeros) que se relacionan con las ganancias sujetas a imposición.

## 2.1. Justificación teórica

Las NIC<sup>1</sup>, o NIIF<sup>2</sup>, corresponden a un conjunto de estándares de contabilidad mundial, cuya adecuación en los diferentes países crece cada vez más. Dichas normas están basadas en principios y objetivos que dejan atrás las reglas especiales de cada país, y se implementan por medio de adopciones, convergencias, aceptaciones o imitaciones.

En principio estas normas las emitía el IASC<sup>3</sup> y se definían como IAS<sup>4</sup>, en lenguaje común las NIC<sup>5</sup>, definidas desde 1.974 hasta 2001, año en que la Junta de Normas Internacionales de Contabilidad, cambió a IASB<sup>6</sup>

Las NIIF contienen normas que establecen reglas de reconocimiento, valoración y presentación contable, orientadas a entregar información que requieren los inversionistas, en aras de la toma de mejor decisiones.

---

<sup>1</sup> NIC: Normas Internacionales de Contabilidad

<sup>2</sup> NIIF: Normas Internacionales de la Información Financiera

<sup>3</sup> IASC: International Accounting Standards Committee

<sup>4</sup> IAS: International Accounting Standards

<sup>5</sup> NIC: Normas Internacionales de contabilidad

<sup>6</sup> IASB: International Accounting Standards Board

La NIC 12, “Impuesto a las Ganancias e Impuesto Diferido”, pretende evidenciar en los estados financieros, todos los efectos del uso de algunas cuentas contables que permiten, el pago anticipado o posterior, del impuesto de renta, pero que hace necesario que dicha información quede reflejada de una manera coherente y adecuada en los estados financieros de la compañía (Memorias Seminarios de NIIF. EPM 2011 - 2012 - 2013).

Tabla 1: Cronología de la NIC 12

Fecha	Detalles
Abr-78	La exposición E13, "Proyecto de contabilidad para los impuestos sobre la renta"
Jul-79	NIC 12, "Contabilización de impuestos sobre la renta"
Ene-89	La exposición E33, "Proyecto de contabilidad para los impuestos sobre la renta"
	NIC 12, (1979), fue formateada.
Oct-94	Y se modificó una vez más expuesta como la exposición E49, "Proyecto de impuesto de ingreso"
Oct-96	NIC 12, "Impuesto sobre beneficios"
Ene-98	Fecha de vigencia de la NIC 12 (1996).
Oct-00	Fecha de vigencia de la NIC 12 (1996).
Ene-01	Fecha de vigencia de la NIC 12 (2000). "Impuesto sobre beneficios"

Fuente: IAS PLUS (2008).

## 2.2. Justificación metodológica

Mediante el proceso de consultas de la información que se tiene sobre el tema de NIC 12 actualmente (muy limitado en el ámbito nacional), normatividad y textos, se hará un análisis de cada uno de los conceptos que se aplican. A partir de allí, se pretende mostrar mediante ejemplos, en una forma entendible para los diferentes usuarios, los efectos que sobre los

estados financieros se tendrá, con el fin de tener ayuda en el entendimiento de tal situación.

### 2.3. Justificación práctica

Se pretende mediante la metodología de ejercicios prácticos y el soporte teórico respectivo, evidenciar los efectos que de la aplicación de la norma se deriva. Así mismo se estudiará la aplicación parcial que en la actualidad, se hace de estas normas y cómo las empresas muestran esta información en sus estados financieros

## 3. OBJETIVOS

### 3.1. Objetivo General

Evaluar los diferentes efectos que tendrá la aplicación de la Norma Internacional de Contabilidad NIC 12 “Impuesto a las Ganancias E Impuesto Diferido”, mediante el estudio y análisis de la limitada información que se tiene actualmente en el país, proporcionando elementos de juicio y entendimiento a los diferentes usuarios de la información contable.

### 3.2. Objetivos específicos

- Evidenciar el tratamiento contable del impuesto sobre las ganancias bajo NIIF.
- Ayudar en el entendimiento en aras de identificar cuáles son las diferencias temporarias y permanentes.
- Establecer a través de ejercicios prácticos, los efectos a reflejarse en el estado de resultados.

## 4. MARCO REFERENCIAL

### 4.1. Marco teórico

La NIC 12 original antes de la revisada, establecía que las entidades podrían contabilizar los impuestos diferidos utilizando el método del diferimiento o el método del pasivo, conocido también como método del pasivo basado en el estado de resultados. La actual NIC 12 (revisada) no permite el método del diferimiento y exige la aplicación de otra variante del método del pasivo, al que se conoce con el nombre de método del pasivo basado en el balance.

El método del pasivo basado en el estado de resultados, se centraba en las diferencias temporales. Entre tanto, el método del pasivo basado en el balance contempla las diferencias temporarias surgidas de los activos, así como de los pasivos. Las diferencias temporales son diferencias entre la ganancia tributaria y la contable, que se originan en un periodo y revierten en otro u otros posteriores. Las diferencias temporarias son las que existen entre la base fiscal de un activo o pasivo, y su valor en libros en el estado de situación financiera. La base fiscal de un activo o pasivo es el valor atribuido, para fines fiscales, a dicho activo o pasivo (IASCF Publications Department United Kindom 2009).

### 4.2. Marco Histórico

Actualmente se tiene un listado de normas vigentes, clasificadas como se presentan a continuación:

Tabla 2: Normas Internacionales de Contabilidad

NIC 1:	Presentación de Estados Financieros
NIC 2:	Inventarios
NIC 7:	Estado de Flujos de Efectivo
NIC 8:	Políticas Contables
NIC 10:	Hechos posteriores a la fecha del balance
NIC 11:	Contratos de Construcción
NIC 12:	Impuestos sobre las ganancias
NIC 16:	Propiedad planta y equipo
NIC 17:	Leasing
NIC 18:	Ingresos Ordinarios
NIC 19:	Pensiones y beneficios empleados (Retribuciones a los empleados)
NIC 20:	Subvenciones Oficiales (Subsidios)
NIC 21:	Efectos variaciones tipo de cambio
NIC 23:	Costes por intereses
NIC 24:	Informaciones a revelar sobre partes vinculada
NIC 26:	Contabilización e información financiera sobre planes de prestaciones por jubilación
NIC 27:	Estados financieros separados
NIC 28:	Inversiones en asociadas
NIC 29:	Información financiera en economías hiperinflacionarias
NIC 32:	Instrumentos financieros: Presentación
NIC 33:	Ganancias por acción
NIC 34:	Información financiera intermedia
NIC 36:	Deterioro del valor de los activos
NIC 37:	Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes
NIC 38:	Activos intangibles
NIC 39:	Instrumentos financieros: Reconocimiento y valoración
NIC 40:	Inversiones inmobiliarias
NIC 41:	Agricultura

Tabla 3: Normas Internacionales de Información Financiera

NIIF 1:	Adopción por primera vez
NIIF 2:	Pagos basados en acciones
NIIF 3:	Combinaciones de Negocios
NIIF 4:	Contratos de Seguros
NIIF 5:	Activos no corrientes mantenidos para la venta
NIIF 6:	Exploración y evaluación RRNN
NIIF 7:	Instrumentos Financieros
NIIF 8:	Segmentos de Operación
NIIF 9.	Instrumentos financieros
NIIF 10.	Estados financieros consolidados
NIIF 11.	Acuerdos conjuntos
NIIF 12.	Información a revelar sobre participaciones en otras entidades
NIIF 13.	Valor razonable

#### 4.2.1 Enfoques de impuesto diferido en Colombia

En Colombia, han existido dos métodos para reconocer los impuestos a las ganancias con efectos en períodos futuros y que se han denominado impuestos diferidos: Enfoque de resultados y Enfoque de balance.

El enfoque de resultados, existió en las normas internacionales de contabilidad hasta 1996, fecha de revisión de la NIC 12. A partir de 1998 se eliminó su aplicación y en su reemplazo se implementó el enfoque de balance. En Colombia, como quiera que el último reglamento contable se aprobó en 1993 (Decreto Reglamentario 2649), no incorporó el nuevo método sencillamente porque en dicha fecha no se exigía en las normas internacionales, a pesar que en Estados Unidos ya estaba en aplicación (García Restrepo 2006). Por esta razón,

existe en el país un retraso considerable en el reconocimiento de los impuestos diferidos, al quedar con una práctica ya obsoleta a nivel internacional.

Con la Ley 1314 de 2009, se fijan los parámetros para la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera, y se hace mandatorio la aplicación de la determinación del método del impuesto diferido, en la contabilidad que deben realizar las empresas.

## 5. METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN

El análisis para desarrollar este trabajo está basado en el modelo descriptivo, ya que básicamente pretende identificar bajo el nuevo modelo contable aquellas acciones que deben implementar las empresas bajo Normas Internacionales de Información Financiera, y básicamente de la NIC 12 Impuesto sobre las ganancias, las diferencias entre lo fiscal y lo contable y sus incidencias en los estados financieros.

Se tuvieron en cuenta para la investigación fuentes primarias y secundarias, tal como se describe:

### 5.1 Fuentes primarias

Se realizaron varias entrevistas con personas que en su momento trabajan en proyectos asociados al tema de implementación de NIIF, en diferentes empresas de servicios.

### 5.2 Fuentes secundarias

Se establecieron diferentes mecanismos en aras de recopilar referentes para la información requerida: decreto 2649 de 1993, trabajos de tipo académico previos, Estatuto Tributario, publicaciones y revistas asociadas al tema de la NIC 12, ejemplos de estados financieros, balances de diferentes empresas, lo mismo que consultas en la Web.

## 6. DESARROLLO DEL TRABAJO

### 6.1 ¿Cómo es el hoy del impuesto diferido en nuestro país?

Actualmente algunas compañías determinan el impuesto diferido, por las diferencias resultantes entre las cifras tenidas en el estado de resultados y las consideradas para la determinación del impuesto de renta, aclarando que el gasto total por impuesto reflejado en el estado de resultados es la suma del gasto de impuesto corriente, más el ajuste por pasivos o activos por impuestos diferidos.

A continuación se presenta un sencillo ejemplo, partiendo de una de las diferencias más comunes entre las cifras contables y las cifras de impuestos, la manera cómo se determina la depreciación, y cuál es el manejo actual de dicha diferencia:

Valor del activo	2.000.000
Vida útil fiscal en años	5
Valor de salvamento	10,00%
Depreciación contable	Línea Recta
Depreciación fiscal	Reducción de saldos
Factor de Reducción de saldos	<b>36,90%</b>

<b>Reducción de saldos</b>	<b>Año 1</b>	<b>Año 2</b>	<b>Año 3</b>	<b>Año 4</b>	<b>Año 5</b>
Gasto Depreciación	738.085	465.700	293.837	185.399	316.979
Saldo por depreciar	1.261.915	796.214	502.377	316.979	0

<b>Línea recta</b>	<b>Año 1</b>	<b>Año 2</b>	<b>Año 3</b>	<b>Año 4</b>	<b>Año 5</b>
Gasto Depreciación	400.000	400.000	400.000	400.000	400.000
Saldo por depreciar	1.600.000	1.200.000	800.000	400.000	0

<b>Diferencia depreciaciones</b>	<b>Año 1</b>	<b>Año 2</b>	<b>Año 3</b>	<b>Año 4</b>	<b>Año 5</b>
Diferencia gasto	338.085	65.700	106.163	214.601	83.021
Impuesto diferido	111.568	21.681	35.034	70.818	27.397
Impuesto diferido acumulado	111.568	133.249	98.215	27.397	0

Ejemplos de depreciación. Fuente propia.

Para efectos de simplificar el ejemplo, se toma un activo de \$2.000.000, que se deprecia contable y fiscal a cinco años, pero por métodos de depreciación distintos, contablemente por línea recta y fiscal por reducción de saldos.

El método de reducción de saldos, consiste en determinar un factor que cada período se aplica al valor neto del activo y que se calcula a partir de la vida útil del activo y de su valor de salvamento.

Cabe anotar que para utilizar el método de reducción de saldos para efectos fiscales, no se requiere autorización de las autoridades tributarias, aunque la última reforma tributaria, sí estableció que el valor de salvamento utilizado en la fórmula para determinar el porcentaje a aplicar cada período, no puede ser inferior al 10%. Este valor de salvamento junto con el porcentaje a aplicar en el último período de depreciación, se convierte de acuerdo con las normas tributarias en la última alícuota de depreciación.

Como bien se observa en el ejemplo, para los dos primeros años, se tiene una mayor depreciación fiscal que contable, pues al aplicar la tarifa del 33%, se

determina el registro de un impuesto diferido crédito en el pasivo, contra una cuenta de resultados, gasto impuesto diferido.

Para los tres años restantes dicha situación se revierte, es decir, la depreciación contable es mayor que la fiscal, y como tal, deben reflejarse estos efectos en el estado de resultados.

Para evidenciar dicho efecto en el estado de resultados, se propone el siguiente ejercicio hipotético:

Conceptos	Año 1	Año 2	Año 3	Año 4	Año 5
Utilidad antes de impuestos	500.000	525.000	551.250	578.813	607.753
Impuesto Corriente	100.000	105.000	110.250	115.763	121.551
Impuesto Diferido	111.568	21.681	-35.034	-70.818	-27.397
<b>Subtotal Impuesto</b>	<b>211.568</b>	<b>126.681</b>	<b>75.216</b>	<b>44.944</b>	<b>94.154</b>
Utilidad Neta	288.432	398.319	476.034	533.868	513.600

Estado de resultados proyectado. Fuente propia.

Con el fin de facilitar el entendimiento del asunto, se parte de un estado de resultados proyectado, con una utilidad antes de impuestos para el primer año de \$500.000, incrementada para los demás años en un 5% sobre el año anterior. Igual situación acontece con el impuesto corriente. Se parte de \$100.000 y se proyecta con el mismo 5% cada año para reflejar en cada período el valor del impuesto diferido calculado en los cuadros anteriores.

Al observar con detenimiento el efecto que brinda el impuesto diferido en cada año, se tiene que en los dos primeros años al ser la depreciación fiscal mayor que la contable, se refleja un impuesto diferido crédito que aumenta el gasto por este rubro en el estado de resultados, y disminuye considerablemente las

utilidades. Sin embargo a partir del año tres, momento en que la depreciación contable es mayor que la fiscal, este efecto se revierte en el estado de resultados, y la cuenta de impuesto diferido como gasto se disminuye proporcionalmente, por cada año, y por ende, se incrementan las utilidades.

Este es en sí el manejo que desde el punto de vista contable y de acuerdo con el decreto 2649 de 1993, debe reflejar el impuesto diferido en los resultados de la empresa. Dicha situación debe ser tenida en cuenta cuando se den diferencias entre lo contable y lo fiscal, pero que se reviertan en el tiempo, puesto que además de depreciaciones, se puede dar en amortizaciones, cartera contable y fiscal, algunos ajustes por diferencia en cambio que sólo son deducibles o gravables en el momento del pago y no de causación, uso de créditos mercantiles y demás cuentas que como se dijo, puedan generar diferencias en el manejo contable y fiscal.

Si bien existe la ley, una gran cantidad de empresas, no son consecuentes con la norma y no presentan la realidad económica de estos efectos en sus estados de resultados, y en muchos casos, se limitan a registrar sólo el impuesto corriente, con las consabidas distorsiones que de ello se deriva.

Ahora, y con el básico entendimiento que hasta el momento se pueda tener, se esboza un ejercicio que de una manera sencilla, pretende reflejar la aplicación del impuesto diferido, pero partiendo de la normatividad NIIF.

Aquí no se calcula sobre diferencias del gasto de depreciación aplicada, tanto contable como fiscal, que es el método que hasta el momento se ha usado en la contabilidad en el país, sino sobre las diferencias que se deriven de las cuentas de balance por el pasivo diferido, es decir, tomando el valor neto de estas cuentas, el valor contable del activo y comparándolo con el valor fiscal del activo y sobre la diferencia de estos dos, hacer el respectivo cálculo.

<b>Reducción de saldos</b>	<b>Año 1</b>	<b>Año 2</b>	<b>Año 3</b>	<b>Año 4</b>	<b>Año 5</b>
Gasto Depreciación	738.085	465.700	293.837	185.399	316.979
Saldo por depreciar	1.261.915	796.214	502.377	316.979	0

<b>Línea recta</b>	<b>Año 1</b>	<b>Año 2</b>	<b>Año 3</b>	<b>Año 4</b>	<b>Año 5</b>
Gasto Depreciación	400.000	400.000	400.000	400.000	400.000
Saldo por depreciar	1.600.000	1.200.000	800.000	400.000	0

<b>Diferencia depreciaciones</b>	<b>Año 1</b>	<b>Año 2</b>	<b>Año 3</b>	<b>Año 4</b>	<b>Año 5</b>
Diferencia gasto	338.085	65.700	106.163	214.601	83.021
Impuesto diferido	111.568	21.681	35.034	70.818	27.397
Impuesto diferido acumulado	111.568	133.249	98.215	27.397	0

<b>Diferencia saldos</b>	<b>Año 1</b>	<b>Año 2</b>	<b>Año 3</b>	<b>Año 4</b>	<b>Año 5</b>
Diferencia saldos	338.085	403.786	297.623	83.021	0
Impuesto Diferido	111.568	133.249	98.215	27.397	0

Determinación de impuesto diferido a partir de depreciación. Fuente propia.

En esta metodología y contrario al ejercicio anterior, el cálculo del impuesto diferido se hace por diferencia de cuentas de balance y no de cuentas de resultados.

El primer año se toma un valor neto del activo desde lo fiscal que es de \$1.261.915, determinado a partir del costo fiscal del activo que es de \$2.000.000 y se le resta la depreciación \$738.085 y se compara con el costo neto del activo desde lo contable, que es de \$1.600.000 (\$2.000.000 - \$400.000) para obtener una diferencia de \$338.085. A esta diferencia se le aplica la tarifa del 33% y se obtiene el impuesto diferido a contabilizar el primer año. Dado que lo que se está comparando es un activo y que el valor contable en este caso es mayor que la base fiscal, se determina que el registro a realizar es de un impuesto pasivo, se busca evidenciar que esta cifra es similar a la obtenida por el método que compara cifras del estado de resultados.

Para el segundo año se realiza el mismo cálculo. El el costo neto fiscal es \$796.215 y el contable de \$1.200.000. Sobre esta diferencia se aplica la tarifa del 33% y se obtiene un valor de \$133.249. Pero al tener en cuenta que ya se tenía un valor contabilizado de \$111.568, entonces y de acuerdo con la norma, se puede devolver el registro del año anterior y realizar un registro por los \$133.249, o simplemente realizar el ajuste (por valor de \$21.681 que es el valor del segundo año por el otro método) sin devolver registros de años anteriores. Esto es opcional para el responsable de la contabilidad.

Para el tercer año, el respectivo cálculo da un acumulado de \$98.215, menor que el del año inmediatamente anterior en \$35.034, lo que necesariamente implicará que en los resultados del año, deberá de ajustarse este valor como un menor costo. Y así sucesivamente hasta el año cinco, en que se revierte en su totalidad.

Si se analiza entre uno y otro método, se encuentra que al final no se presenta ninguna diferencia, ya que en cada uno de los años, coincide el efecto en el estado de resultados. Ello obedece a que en primera medida su aplicación coincidió desde el año 1 y no se dieron ajustes en los activos derivados de la aplicación de las NIIF, como valoraciones adicionales o deterioros, que para efectos fiscales no tienen ningún efecto, pero contablemente bajo NIIF, la diferencia para determinar el impuesto diferido, debe hacer parte de la base para determinar dicho cálculo.

Tabla 4: ¿cómo saber si se registra impuesto diferido débito o crédito?

	<b>Si se analiza Activo</b>	<b>Si se analiza Pasivo</b>
<b>Valor Contable &gt; Base Fiscal</b>	Pasivo	Activo
<b>Valor Contable &lt; Base Fiscal</b>	Activo	Pasivo

Cómo determinar el tipo de impuesto diferido. Adaptado de (Memorias Seminarios de NIIF. EPM 2011 - 2012 - 2013).

Dado el cambio de sistema de cálculo del impuesto diferido bajo la normatividad NIIF, al comparar cifras contables y fiscales, pero bajo el método del balance, se presentan dificultades al determinar la naturaleza del impuesto diferido a contabilizar. Para ello puede hacerse uso del esquema planteado en la Tabla 4, que pretende de una manera sencilla y esquemática, explicar como debe ser el proceder para el respectivo registro.

Si lo que se está comparando son cuentas del activo y el valor contable comparado con la base fiscal es mayor, se debe registrar un impuesto diferido en el pasivo. Si se comparan cuentas de pasivo y el valor contable es mayor que la base fiscal, por el contrario, se registra en el activo y de una manera similar se hace la comparación cuando el valor contable es menor que la base fiscal, y se establece la naturaleza del registro, tal como está plasmado en la Tabla 4.

## 6.2 Base fiscal

Esta definición cobra gran relevancia ya que determina el parámetro de comparación que deberá considerarse con el valor contable, bien sea que se trate de activos o de pasivos. Esto depende de la forma en que se espera recuperar el activo o liquidar el pasivo. Las definiciones dadas para bases fiscales de activos y de pasivos de acuerdo con la norma internacional, es como sigue:

## Base fiscal de un Activo

La base fiscal de un activo es el valor que será deducible para efectos fiscales, de los beneficios económicos que obtenga la empresa en el futuro, cuando recupere el valor en libros de dicho activo. (NIC 12, 7).

Si tales beneficios económicos no tributan, la base fiscal será igual a su valor en libros (Barrientos & Sarmiento 2010).

En síntesis, la base fiscal del activo se puede determinar de la siguiente manera:

Algunos ejemplos que tipifican bases fiscales de un activo:

- Una empresa de comunicaciones tiene una planta utilizada para la prestación de servicios con un costo de \$800 millones y una depreciación acumulada de \$500 millones, que han sido considerados en las respectivas declaraciones de renta. La diferencia, o sea \$300 millones, serán deducibles en el futuro. Los futuros ingresos que se generen por el uso de la planta serán base para determinar el impuesto de renta, así como cualquier ganancia que se pueda obtener por la venta de la máquina. Aquí *la base tributaria de la planta es de \$300 millones.*
- Los ingresos por diferencia en cambio originados por la suscripción de un swap, están registrados en los libros de contabilidad por \$500 millones. Fiscalmente, estos serán gravados cuando se realicen en consecuencia, aquí *la base fiscal de los ingresos por diferencia en cambio es \$0.*
- La cartera de una compañía, presenta un saldo de \$1.200 millones y los ingresos relacionados con esta cuenta, ha tributado en la renta en su totalidad. Aquí *la base fiscal de la cartera es de \$1.200 millones.*

- Los gastos de investigación y desarrollo de un nuevo proyecto de la empresa, tienen un valor de \$150 millones, los cuales fueron contabilizados en gastos del período, pero el próximo año será imputado al impuesto de renta. Aquí la *base tributaria para estos gastos de investigación es de \$150 millones.*

Base fiscal de un pasivo:

La base fiscal de un pasivo es igual a su valor en libros menos cualquier valor que, eventualmente, sea deducible fiscalmente respecto de tal partida en ejercicios futuros. (NIC 12, 8).

En el caso de ingresos por actividades ordinarias que se reciben de forma anticipada, la base fiscal del pasivo correspondiente es su valor en libros, menos cualquier eventual ingreso ordinario que no resulte imponible en ejercicios futuros. (NIC 12, 8) (Barrientos & Sarmiento 2010).

Algunos ejemplos de este tipo son:

- Se reconoce en el balance una provisión por valor de \$500 millones, de los cuales \$350 millones, ya han sido tomados como deducibles en impuestos, y los \$150 millones restantes serán deducibles cuando se paguen. *La base fiscal de los gastos provisionados es de \$350 millones.*
- Se tienen unos ingresos recibidos por anticipado, que se evidencian como un pasivo y sobre los cuales ya ha tributado. *La base fiscal de estos ingresos es de \$0.*

- Se tienen sanciones y multas en los pasivos por valor de \$150 millones. Ni sanciones, ni multas son deducibles para efectos del impuesto de renta. *La base fiscal de estas sanciones y multas es de \$150 millones.*

Algunas partidas tienen base fiscal aunque no figuren reconocidas como activos ni pasivos en el balance.

Cuando la base fiscal de un activo o un pasivo no resulte obvia, inmediatamente es útil considerar el principio fundamental sobre el que se basa esta norma. Esto es, que la entidad debe con ciertas excepciones muy limitadas, reconocer un pasivo (activo) por impuestos diferidos, siempre que la recuperación o el pago del valor en libros de un activo o pasivo vaya a producir pagos fiscales mayores (menores) que los que resultarían si tales recuperaciones o pagos no tuvieran consecuencias fiscales.

En la consolidación de estados financieros, las diferencias temporarias se determinarán comparando el valor en libros de los activos y pasivos, incluidos en ellos, con la base fiscal que resulte apropiada para los mismos. La base fiscal se calculará tomando como referencia la declaración fiscal consolidada en aquellas jurisdicciones, o países en su caso, en las que tal declaración se presenta (Barrientos & Sarmiento 2010).

## **6.3 Reconocimiento de impuestos**

### **6.3.1 Reconocimiento de pasivos y activos por impuesto corrientes**

El valor del impuesto corriente, del período presente y los anteriores, deben ser reconocidos como un pasivo en la medida que este no haya sido cancelado. Si lo

pagado corresponde a este período y anteriores y supera el valor de la obligación, la diferencia debe ser reportada como un activo. (NIC 12, 12)

El valor que corresponda a una pérdida fiscal y aparezca como una cuenta por cobrar, y este valor puede ser recuperado en el futuro, debe reconocerse como un activo (NIC 12, 13).

Cuando una pérdida fiscal se utilice para recuperar el impuesto corriente pagado en ejercicios anteriores, la entidad reconocerá tal derecho como un activo en el mismo ejercicio en el que se produce la citada pérdida fiscal, puesto que es probable que la entidad obtenga el beneficio económico derivado de tal derecho, además de poder ser medido de forma fiable. (NIC 12, 14) (Barrientos & Sarmiento 2010).

### **6.3.2 Reconocimiento de pasivos y activos por impuesto diferidos**

Diferencias temporarias imponibles

Se reconocerá un pasivo de naturaleza fiscal por causa de cualquier diferencia temporaria imponible, excepto por:

- Reconocimiento inicial de un crédito mercantil.
- Reconocimiento inicial de un activo que no es:
  - Una combinación de negocios
  - En el momento en que fue realizada no afectó ni la utilidad contable, ni la utilidad (pérdida) fiscal. ( NIC 12, 15).

Como ya se ha evidenciado, la NIC 12, se ocupa de resolver el tratamiento a las consecuencias fiscales actuales y futuras, de la recuperación de un activo o de la liquidación de un pasivo, que están reconocidos en el balance de la empresa, y de igual manera por transacciones del período que se encuentren en el estado de resultados.

Esta norma establece, reconocer como un activo impuesto diferido que surge de las diferencias temporarias que sean deducibles en años futuros (mayor pago de impuestos hoy y menor en el futuro). De igual manera, define el reconocimiento que se debe realizar en el impuesto pasivo por las diferencias temporarias que en el futuro resulten gravables (menor renta imponible hoy, mayor en el futuro).

Además de las diferencias temporarias, deducibles y gravables en el futuro, el impuesto diferido resulta de las pérdidas fiscales y de los excesos de renta presuntiva sobre la ordinaria, que se pueden utilizar como compensación en períodos futuros, siempre y cuando la proyección de tales pérdidas y del exceso de renta presuntiva sobre la ordinaria, permita establecer que esta pueda ser compensada. También deben reconocerse como activos, los créditos fiscales no utilizados, como descuentos en el impuesto de renta.

Es de anotar que en la normatividad actual, las pérdidas fiscales, los excesos de renta presuntiva sobre la ordinaria, lo mismo que los créditos fiscales, no se consideran para la determinación del impuesto diferido.

Se debe tener en cuenta que la tasa a utilizar para la determinación del impuesto diferido, tanto activo como pasivo, es la tasa que se conozca que estará vigente para el año en que deba revertirse la diferencia que le dio origen o la que en los años se tomarán en compensación las pérdidas fiscales o la deducción de los excesos de renta presuntiva sobre la ordinaria.

La técnica del reconocimiento del impuesto diferido es un tema indiscutiblemente contable, que tiene como principal objetivo, ayudar a determinar la tasa efectiva de impuesto, ya que al incluir dentro de su cálculo, aquellas diferencias temporarias que en el futuro impactarán la determinación del impuesto de renta, evita la distorsión de las cifras, situación que se daría, en el caso de que sólo se contabilice el impuesto corriente del ejercicio (Barrientos & Sarmiento 2010).

La causación contable de este impuesto diferido para nada distorsiona, la determinación del impuesto corriente, que se seguirá determinando sobre las bases fiscales que para tal efecto, determina el gobierno nacional. Consecuente con lo anotado es importante mencionar que la mayoría de países que han implementado NIIF, utilizan para la determinación de su impuesto corriente, bases diferentes a las contables, por lo que se hace necesario para las compañías al implementar en sus sistemas las NIIF, seguir considerando el modelo de normas COLGAAP (Principios de Contabilidad Generalmente aceptados Colombia), que en este país, ha servido de base para la determinación del impuesto de renta.

En la última reforma tributaria Ley 1607 de 2012, el Gobierno Nacional y ante el atraso que sobre el tema de NIIF tienen las entidades del Estado, entre ellas la DIAN, Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, prescribió que las empresas a partir del momento de implementación de NIIF, deberán de llevar por cuatro años más, la normativa contable actual, en aras de realizar sobre ella la determinación del impuesto sobre la renta, tiempo en el que la DIAN, deberá de realizar los estudios en relación con los impactos que podría dar, sobre el tener que utilizar para la determinación del impuesto de renta, la contabilidad sobre estándares NIC - NIIF.

La norma transcrita de la 1607 del 26 de diciembre de 2012 (Reforma tributaria), establece lo siguiente:

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

## 6.4 Impuestos diferidos como activos

Los impuestos diferidos como activos nacen de las diferencias temporarias que serán deducibles como costo o gasto en períodos futuros. Para ser reconocidos en la contabilidad, deben tener como condición que en el futuro puedan generar suficiente renta gravable para revertir la diferencia temporaria, mediante la deducción. Lo anterior significa que un activo por impuesto diferido, es un derecho por el cual se paga en el hoy y que se recupera con un menor pago de impuestos en el futuro, ya que la partida que lo originó, en su momento será un costo o gasto deducible.

La contabilización de impuestos diferidos como parte de los activos, exige que en las notas a los estados financieros y de acuerdo con los estándares de la normatividad NIC - NIIF, mostrar una revelación que sustente la naturaleza sobre la cual se apoya dicho reconocimiento, y más cuando la recuperación de este impuesto diferido, dependa de utilidades futuras en exceso de las reversiones temporales gravables, o cuando la empresa haya tenido pérdidas fiscales en los dos últimos años. Dicho de otra manera, reconocer un activo diferido, exige demostrar porque en años futuros, se obtendrá un nivel de renta gravable suficiente para recuperar el beneficio representado en un menor pago de impuestos.

La presencia de pérdidas fiscales pendientes por ser compensadas, y los excesos de renta presuntiva sobre una renta ordinaria, se toman como deducción en años posteriores, y a pesar de no estar dentro de las catalogadas como diferencias temporarias, también dan la connotación de un impuesto diferido activo, que disminuirá en la medida en que sea compensado en rentas futuras. Es requisito para su contabilización, que en el futuro se disponga de la suficiente renta gravable, que permita su compensación.

Otra diferencia temporal adicional que puede dar lugar al reconocimiento de un activo por impuesto diferido, es el que resulta de las valoraciones del costo fiscal

frente al contable, cuando dicho reajuste resulte superior por el uso de reajustes fiscales. Esto en razón a que en el momento de una enajenación, se podría tener una menor utilidad fiscal, frente a la contable. Ahora, si el valor de venta será menor que el costo fiscal reajustado, no habrá lugar a dicho reconocimiento en razón a que las pérdidas por un menor costo fiscal, no son reconocidas (Barrientos & Sarmiento 2010).

De acuerdo con la NIC 12, es prohibido reconocer los activos por impuestos diferidos que surgen en el reconocimiento inicial de un activo o de un pasivo, en una operación que:

- No es una combinación de negocios
- No afecta la ganancia contable o fiscal del período.

## **6.5 Impuestos diferidos como pasivos**

Se reconoce un pasivo por impuesto diferido, como regla general, siempre que haya una diferencia temporaria imponible. Es importante tener en cuenta, que se dan ciertos supuestos en los que se prohíbe su contabilización, especialmente cuando estas diferencias surgen por:

- El reconocimiento inicial de un crédito mercantil.
- El reconocimiento inicial de un activo o un pasivo en una transacción, que cumpla con estas dos condiciones
  - Que no sea de una combinación de negocios
  - Que no afecta, ni afectará la ganancia fiscal.

El crédito mercantil no es deducible de la renta, en la medida que no se integra en la base del impuesto, bien sea por amortización de este, por el deterioro que pueda darse, ni por la venta de la entidad controlada.

Dicha prohibición se fundamenta, en la propia naturaleza residual del crédito mercantil, dado que los impuestos diferidos que surgen de una combinación de negocios, repercuten en el valor del crédito mercantil, y el reconocimiento de este pasivo fiscal podría incrementar su propio valor en la contabilidad. El no reconocimiento alcanza también a los cambios posteriores del valor de tales activos o pasivos fiscales, pero no a los impuestos diferidos que surgen con posterioridad al reconocimiento inicial.

Hay reglas específicas que impiden el reconocimiento de los pasivos por impuestos diferidos relacionadas con inversiones en subsidiarias, filiales y negocios conjuntos, cuando se den las siguientes condiciones:

- La matriz o inversionista puede controlar el momento de la reversión de la diferencia temporaria.
- Es probable que la diferencia temporaria no revierta en un futuro predecible (Barrientos & Sarmiento 2010).

## **6.6 Tratamiento de las diferencias temporarias**

Ya se ha mencionado el cambio que trae la NIC 12, que ha adoptado el “método del pasivo basado en el balance”, alejándose del “método basado en el estado de resultados”. Este último es el que actualmente se aplica de manera parcial en el país, y que resulta más familiar, donde las diferencias se toman directamente de las cuentas de ingresos, costos y gastos.

Con la nueva metodología se pretende que las cifras de impuestos diferidos, tanto activos como pasivos, que figuren en los balances, representen un verdadero derecho o verdadera obligación. Esto es, la recuperación de impuesto que se pagó de manera anticipada, o el pago de un impuesto en el futuro que se dejó de pagar en el período actual.

Igualmente, bajo este método, no se hace referencia a diferencias temporales por ingresos, costos y gastos, sino más bien a cuentas referidas de balance, lo mismo que las diferencias permanentes, sin que ello signifique que no se deben de tener en cuenta en los cálculos del respectivo impuesto (Barrientos & Sarmiento 2010).

## **6.7 Diferencias temporarias imponibles y deducibles**

Se denominan diferencias temporarias imponibles, a las que se originan en el momento en que los activos se recuperan o se liquidan los pasivos, en tanto que las diferencias temporarias deducibles son las que darán lugar a cantidades deducibles en ese momento.

Cuando resultan diferencias imponibles, la cancelación del pasivo o la recuperación del activo, da lugar a pagos fiscales mayores que los que se soportarían si las diferencias fueran nulas. Dichos pagos se registran como pasivos por impuestos diferidos, desde que la diferencia es manifiesta. Entre tanto cuando las diferencias sean deducibles, se producen menos pagos de impuestos que si la diferencia no existiera, y estos se contabilizan como activos por impuestos diferidos, en la medida que no existe duda en su re.

Una novedad que trae la NIC 12 y que antes fue definida, es la “Base Fiscal”, que como se vio en su momento, al comparar su valor, con el valor en libros de los activos y pasivos que se comparan, da lugar a las denominadas diferencias temporarias. En consecuencia la base fiscal es el valor atribuido a un activo o pasivo para fines fiscales.

Es importante anotar ó señalar ó resaltar que en algunos casos especiales, debe acudirse al análisis de cuentas de resultados para determinar si existe o no, una diferencia temporaria, pues se dice que hay partidas que tienen base fiscal, pero no se encuentran dentro de los activos y de los pasivos en el balance y es el caso de los costos de investigación y desarrollo. Estos contablemente fueron llevados

a resultados, pero desde el punto de vista fiscal, serán deducibles en períodos futuros (Barrientos & Sarmiento 2010).

## **6.8 Otros aspectos a considerar**

Resulta relevante anotar que la NIC 12, establece algunas situaciones particulares en el manejo del impuesto diferido y que son abordados por la misma norma de una manera muy puntual. Para este caso específico se requiere del soporte de especialistas que tengan amplio el conocimiento sobre la materia. Se habla aquí de diferencias temporarias surgidas de algunos casos como combinación de negocios calificada como adquisición, la medición del crédito mercantil positivo o negativo cuando existan saldos por impuestos diferidos en el balance del negocio adquirido, de las inversiones en subsidiarias por la existencia de ganancias no distribuidas, de las subvenciones del gobierno relativas a la compra de activos, de activos no monetarios poseídos en el exterior cuando la moneda de reporte es la funcional, entre otros.

Así, mismo, es importante tener en cuenta además, las siguientes consideraciones:

- Debe existir simetría entre el registro de las transacciones o sucesos económicos y la contabilización de las consecuencias fiscales de tales transacciones o sucesos. Dicho en otra forma, si la transacción se reconoció en el estado de resultados, el efecto fiscal también se registrará allí. Si la transacción u otros eventos se reconocieron directamente en el patrimonio, su efecto fiscal se tratará por cuentas de balance. Esto último aplica en el caso de la valorización de los bienes de la propiedad, planta y equipo que utiliza como contrapartida una cuenta de patrimonio, y el correspondiente impuesto diferido pasivo se tratará también por una cuenta del patrimonio neto.

- No es suficiente con saber que una diferencia temporaria deducible será revertida en el futuro como para crear el respectivo impuesto diferido. El beneficio económico en forma de reducción en el pago de impuestos, llegará a la empresa sólo si es capaz de obtener ganancias suficientes como para cubrir las posibles reducciones. Aquí se concluye que se reconocerán impuestos diferidos como activo, sólo si es probable disponer de esos beneficios fiscales futuros, contra los cuales se puedan cargar las deducciones por diferencias temporarias deducibles.
- La probabilidad de obtener esa renta gravable suficiente se cumple cuando a su vez existen diferencias temporarias gravables por una cuantía por lo menos igual, y que éstas habrán de ser revertidas en el mismo período en que se revierten las diferencias temporarias deducibles. En tal sentido, la “fuente primaria” de suficientes rentas gravables para reconocer impuestos diferidos como activos, lo serán las propias diferencias temporarias gravables.
- Cuando el monto de las diferencias temporarias gravables sea insuficiente para “soportar” las diferencias temporarias deducibles, el reconocer el impuesto diferido como activo sobre la porción no cubierta exige evaluar la probabilidad de obtener en el futuro renta gravable suficiente. En esa evaluación de ganancias fiscales se deberán ignorar las partidas que en esos años no serán deducibles y que servirán para crear nuevos impuestos diferidos como activo. La razón es que tal clase de activo, por sí mismo, requerirá de ganancias futuras para poder realizarlo efectivamente bajo la forma de un menor pago de impuestos.
- Se presentan como una fuente de creación futura de ganancias fiscales las oportunidades de planificación tributaria.

- Se pide que con motivo del cierre contable anual se reconsideren los activos por impuestos diferidos que no hayan sido previamente reconocidos. Si el potencial de futuras ganancias fiscales lo permite, será preciso dar ese reconocimiento.
- El monto del impuesto diferido como activo debe ser revisado en la fecha de cada balance general. Se auspicia disminuirlo en la medida que no se disponga de suficiente renta gravable en el futuro, como para permitir cargar contra la misma, la totalidad o una parte del beneficio que comporta tal activo. Así mismo, que esa disminución se revierta cuando se haya recuperado la expectativa de suficiente renta fiscal.
- Los activos y pasivos por impuestos diferidos se deberán cuantificar utilizando las tasas de impuestos que, conforme a las normas tributarias aprobadas o que estén por aprobarse en la fecha del balance general, se conozcan, y que estarán vigentes para los años en que se espera realizar el activo o liquidar el pasivo, es decir, para los años en que irán a ser revertidas las diferencias temporarias.
- Los saldos por impuesto de renta (trátase de activos o pasivos) deben presentarse separados de otros activos y pasivos en el balance general. Del mismo modo, se ha de distinguir entre activos y pasivos por impuestos diferidos y activos y pasivos por impuestos corrientes. Bajo determinadas circunstancias (que sea ante la misma autoridad, que no haya prohibición y que se tenga legalmente la posibilidad), es permitido compensar el activo con el pasivo por impuestos diferidos (Barrientos & Sarmiento 2010).

## 6.9 Medición de activos y pasivos fiscales

- a. Los pasivos o activos por impuesto corriente, se miden usando las tasas impositivas aprobadas o a punto de aprobarse en la fecha del balance.
- b. Los activos y pasivos por impuesto diferido, se miden usando las tasas que se espera sean efectivas en el momento de su reversión, determinadas a partir de las que estén aprobadas o a punto de aprobarse.
- c. Se debe usar una tasa promedio, cuando la norma fiscal, aplique una escala de gravamen para determinar la cuota de impuesto.
- d. Los activos y pasivos, por impuesto diferido, deben reflejar las consecuencias fiscales de la forma en que se espera recuperar los activos y liquidar los pasivos.
- e. Cuando la tasa aplicable varía si se distribuyen dividendos (aunque se hagan con cargo a reservas), el impuesto se calcula aplicando la tasa que corresponde a beneficios retenidos (las consecuencias fiscales de la distribución, se reconocen en el período en que se registra el dividendo a pagar).
- f. Los activos o pasivos por impuesto diferido no son objeto de descuento (ni siquiera cuando se obtienen en una combinación de negocios).

Los activos o pasivos por impuesto diferido en moneda extranjera, son partidas monetarias que se deben presentar en el balance por el valor que resulta de aplicar el tipo de cambio del último día de cierre (las diferencias de cambio, se presentan como ajustes al gasto o ingreso por impuesto sobre beneficios. (Barrientos & Sarmiento 2010).

## 6.10 Cálculo del impuesto diferido

La firma KPMG, ha propuesto cuatro pasos, para calcular el impuesto diferido:

1. Determine las diferencias entre el balance general IFRS y el balance fiscal.

2. Determine qué diferencias son gravables o deducibles en el futuro.
3. Multiplíquelas por la tasa de impuesto esperada.
4. Considere si es probable que exista renta gravable disponible en el futuro contra la cual pueden aplicarse las diferencias deducibles (incluyendo pérdidas no utilizadas) y solo entonces muestre un activo (KPMG 2012).

### 6.11 Ejemplos ilustrativos

En aras de sintetizar lo visto anteriormente, se presentan una serie de ejemplos, que tratan de mostrar los efectos que por los diferentes conceptos, reflejan un impacto en los estados financieros, la aplicación de la NIC 12, impuesto sobre la renta.

Para efectos prácticos la tarifa de impuesto tenida en cuenta, será del 33%, que es la que aplicaba hasta el año 2012 en la legislación tributaria colombiana. Mediante la ley 1607 de 2012, la tarifa del impuesto de renta se disminuyó al 25%, pero se creó un nuevo impuesto para la Equidad CREE con una tarifa del 9% entre los años 2013 y 2015 y a partir de allí, del 8%, es decir, la tarifa consolidada vuelve a ser del 33%.

En los análisis preliminares que se ha hecho del asunto, y dado que la base para determinar el impuesto creado, se ha concluido que el impuesto diferido también debe considerar el CREE, por lo que la tarifa a tener en cuenta, debe ser la sumatoria de las dos tarifas, 25% del impuesto de renta y del 9%, si la reversión se estima se hará entre los años 2013 y 2015 y del 8%, si las diferencias se revierten posterior al año 2015.

También es importante tener en cuenta, que dado que el CREE, no admite en su depuración las pérdidas fiscales, ni la compensación de renta presuntiva, la

tarifa que se debe considerar para determinar el impuesto diferido por estos conceptos es del 25%.

Y por último, en relación a la tarifa a aplicar por ganancia ocasional, la misma Ley enunciada, la disminuyó del 33% al 10%, por lo que en el caso de que se comparen valores por ejemplo de activos poseídos por la empresa por más de dos años, y que en dicha comparación se evidencie que en el futuro se vaya a generar una ganancia ocasional, la tarifa a considerar al determinar el impuesto diferido debe ser del 10%.

### **Ejemplos Pasivos fiscales.**

Se tiene una inversión de activos financieros, la cual se clasifica para la venta. Se compraron por un valor de \$1.000.000, en la fecha de cierre, el valor en el mercado es de \$1.500.000. La valoración es gravable a la fecha de venta.

Haciendo caso a lo visto en este estudio, se procede a hacer la comparación respectiva:

Verificando la diferencia entre NIIF y lo fiscal, se tienen \$500.000

Tal como se establece, será una renta gravable en el futuro.

Se multiplica la diferencia por la tasa de impuesto esperada,  $33\% \times 500.000 = 165.000$

Se hace uso de la metodología vista para determinar dónde encuadra dicho valor: y dónde se está comparando activos

El Valor contable es de \$1.500.000, el fiscal de \$1.000.000. Si el valor contable es mayor que la base fiscal, entonces para este caso, se registra un impuesto diferido crédito por valor de \$165.000.

Este valor queda registrado en la contabilidad de la siguiente manera:

<b>Concepto</b>	<b>Débito</b>	<b>Crédito</b>
Gasto Impuesto diferido	165.000	
Pasivo Impuesto diferido crédito		165.000

Pasivos fiscales. Fuente propia.

Lo anterior significa que los \$165.000 equivalen al impuesto que habrá que pagar en el momento de la venta de la inversión, pero que de acuerdo con las normas contables, debe revelarse desde el mismo momento en que se conozcan las diferencias entre lo contable y lo fiscal, y no esperar hasta el momento de la venta.

### **Ejemplo revaluación de activos**

Se tiene una máquina que fiscal y contablemente trae el mismo tratamiento y tiene un costo neto en libros de \$2.100.000. La empresa decide aplicar el método revaluado de la NIC 16 y se establece que el valor de mercado, es de \$2.400.000, ¿cómo se determina el impuesto diferido en este ejercicio?

En este caso la revaluación no tiene efecto fiscal, y da lugar a una diferencia temporaria imponible, y por ende, a un pasivo por impuesto diferido. Sin embargo dado que esta partida no afecta el estado de resultados, la contrapartida del pasivo por impuesto diferido, se contabiliza en la cuenta de superávit por valorizaciones.

Valor de mercado \$2.400.000

Valor Fiscal: \$2.100.000

La diferencia \$300.000 es la diferencia temporaria imponible, por la tasa de impuesto 33%, lo que origina un valor de \$99.000.

El registro contable es como sigue:

<b>Concepto</b>	<b>Débito</b>	<b>Crédito</b>
Superávit por valorizaciones	99.000	
Pasivo por impuesto diferido		99.000

Revaluación de activos. Fuente propia.

Este registro se actualiza en cada período y deberá ajustarse en la medida que haya diferencias entre lo contable y lo fiscal. Por tratarse de la revaluación, registro que no afectó el estado de resultado, la contabilización del impuesto diferido tampoco lo hace.

### **Ejemplo activos fiscales**

Se tiene un activo por valor de compra de \$1.500 millones para efectos contables. Se deprecia a una tasa del 5% anual y fiscalmente se deprecia al 2%. Determinar el impuesto diferido al cabo de cuatro años.

Contablemente se ha depreciado 20%, \$300 millones, Valor contable \$1.200 millones.

Fiscalmente se ha depreciado 8%, \$120 millones, Base fiscal, \$1.380 millones.

La diferencia entre el valor contable y base fiscal es de \$180 millones (\$1.380-\$1200) por la tarifa del impuesto 33%, equivalentes a \$59.4 millones

Entre tanto, para determinar si es impuesto diferido activo o impuesto diferido pasivo, se hace la comparación entre el valor en libros calculado anteriormente (valor contable \$1.200 millones, valor fiscal \$1.380 millones), y se encuentra que el valor contable es menor que la base fiscal, situación que origina un impuesto diferido débito.

El registro contable sería:

Concepto	Débito	Crédito
Impuesto diferido débito	59.4	
Gasto impuesto diferido		59.4

Activos fiscales. Fuente propia.

Lo anterior significa que la empresa por tener una menor depreciación fiscal, está pagando un impuesto, de manera anticipada y que más adelante en la medida que la depreciación contable sea menor que la fiscal, se compensará.

### Impuesto diferido por pérdidas fiscales

Este es el ejemplo de cómo se manejan hoy las pérdidas fiscales, bajo el esquema actual colombiano y su aplicación de impuestos.

Datos	Año 1	Año 2	Año 3	Total
Ingresos	1.000.000	1.500.000	1.800.000	4.300.000
Costos	1.200.000	1.400.000	1.500.000	4.100.000
Util - Perd.	-200.000	100.000	300.000	200.000
Impto Ctte. 25%	0	0	50.000	50.000
Impto Diferido	0	0	0	0
Utilid neta	-200.000	100.000	250.000	150.000

Adaptado del libro "Impuesto Diferido de Renta", Corredor Alejo.

En el año 1, hay pérdida, no se calcula impuesto. En el año 2 hay utilidad, pero al compensarse la utilidad con las pérdidas que vienen del año 1, tampoco hay impuesto, y en el año 3, de la utilidad del período se compensan \$100.000 que faltaba por compensar de las pérdidas del año 1 y se liquida impuesto al 25% sobre una base de \$200.000 (diferencia entre ingresos y costos). Hay que recordar que la tarifa del impuesto a partir de 2013 es del 25%, que es lo que se utilizará en este ejercicio específico,

Ahora se presenta el esquema bajo la aplicación de NIIF, teniendo las mismas cifras para el estado financiero:

Datos	Año 1	Año 2	Año 3	Total
Ingresos	1.000.000	1.500.000	1.800.000	4.300.000
Costos	1.200.000	1.400.000	1.500.000	4.100.000
Util - Perd.	-200.000	100.000	300.000	200.000
Impto Ctte. 25%	0	0	-50.000	-50.000
Diferido	50.000 *	-25.000	-25.000	0
Utilid neta	-150.000	75.000	225.000	150.000

Adaptado del libro “Impuesto Diferido de Renta”, Corredor Alejo.

De acuerdo con la normatividad NIIF, al tener pérdidas fiscales, se hace necesario reconocer un impuesto diferido en el estado de resultados, que en este caso particular si se analiza año a año, afecta las utilidades o pérdidas. Es así como el año 1, que se tenía una pérdida de \$200.000, lo que origina un impuesto diferido de \$50.000 ( $\$200.000 \times 25\%$ ). Este impuesto diferido que es de naturaleza débito, mejora el resultado, pero en los años 2 y 3 se compensan las pérdidas. El estado de resultados se ve afectado negativamente por esta compensación del impuesto diferido contabilizado en el año 1.

Es de anotar que bajo el mismo esquema propuesto para el impuesto diferido derivado de pérdidas fiscales, se debe considerar el manejo del impuesto diferido derivado de los excesos de renta presuntiva sobre la ordinaria, cuando las empresas deben tributar por esta metodología.

Igualmente es importante considerar que la contabilidad actual en el país, no permite el reconocimiento de impuesto diferido cuando se dan pérdidas fiscales. La obligación de registrarlo resulta a partir de la implementación de las NIIF y en principio cuando se dan estas pérdidas fiscales en una compañía, deberán de llevarse como un impuesto diferido débito, que afectará positivamente el estado de resultados ya que se registra como un gasto de impuesto con naturaleza crédito y se compensará en la medida que las pérdidas se compensan, igual como

se ilustró en el ejemplo anterior, donde en el primer año, resulta un impuesto diferido débito por \$50.000.

## 7. REVELACIONES

Los componentes principales del gasto (ingreso) por el impuesto sobre las ganancias deben ser revelados por separado en los estados financieros.

Los componentes del gasto (ingreso) por el impuesto sobre las ganancias pueden incluir:

- El gasto (ingreso) corriente, y por tanto correspondiente al ejercicio presente, por el impuesto.
- Cualquier ajuste de los impuestos corrientes del ejercicio presente o de los anteriores.
- El valor del gasto (ingreso) por impuestos diferidos relacionado con la creación y reversión de diferencias temporarias.
- El valor del gasto (ingreso) por impuestos diferidos relacionado con cambios en los tipos fiscales o con la aparición de nuevos impuestos.
- El valor de los beneficios de carácter fiscal procedentes de pérdidas fiscales, créditos fiscales o diferencias temporarias, no reconocidos en ejercicios anteriores, que se han utilizado para reducir el gasto por impuestos del presente ejercicio.
- El impuesto diferido surgido de la baja, o la reversión de bajas anteriores, de saldos de activos por impuestos diferidos.
- El valor del gasto (ingreso) por el impuesto, relacionado con los cambios en las políticas contables y los errores fundamentales, que se han incluido en la determinación de la ganancia o pérdida neta del ejercicio.

Explicar la relación entre el gasto (ingreso) por el impuesto y la utilidad contable, por una o ambas de las siguientes situaciones:

- Entre la conciliación numérica del gasto (ingreso) por el impuesto y la cifra que resulte de aplicar la tasa de impuestos a la utilidad contable.

- Mediante una conciliación numérica entre la tasa media efectiva y la tasa de impuestos aplicable especificando cómo se computó la tasa aplicable. La tasa media efectiva, se obtiene por la relación entre el gasto (ingreso) por el impuesto y la ganancia contable.

Explicación de los cambios de las tasas efectivas de impuesto comparadas con el año anterior.

Monto de cualquier impuesto corriente o diferido en las partidas reconocidas directamente en el patrimonio, ejemplo revaluación de inmuebles.

Para cada tipo de diferencia temporaria, arrastre de pérdidas disponibles o créditos por utilizar:

- Se debe revelar el valor de activos por impuestos diferidos, cuando: i) su realización dependa de ganancias futuras en exceso de los ingresos producto de la reversión de diferencias temporarias gravables y ii) la empresa haya tenido pérdida en el período actual o anterior. Además es requerido mencionar la naturaleza de la evidencia en que se fundamentó el reconocimiento de impuestos diferidos como activos en situaciones como las dos antes enunciadas.

El monto del ingreso o gasto por impuesto diferido en el estado de resultados.

Monto y fecha de vencimiento o expiración de las diferencias temporarias deducibles y de los créditos fiscales por utilizar para los cuales no se reconoce impuesto diferido.

Reconciliación de la tasa de impuestos efectiva y la tasa nominal.

Diferencias temporarias de ganancias no distribuidas de las subsidiarias, etcétera que no han sido reconocidas.

Valor de las consecuencias que el impuesto tenga sobre los dividendos que hayan sido propuestos o decretados a los accionistas antes de que los estados financieros sean autorizados para su emisión, pero que no han sido reconocidos como un pasivo en el balance general (Consejo Técnico de la Contaduría Pública 2009).

## CONCLUSIONES

El impuesto de renta bajo NIIF, es un tema de obligatoria aplicación en el país, de acuerdo con la normatividad expedida por el gobierno nacional, si bien a partir de 2014 uno de los grupos de empresas definidas para tal fin, ya deben haber iniciado con el balance de apertura y el paralelo que deben de hacer dentro del primer año de aplicación de la norma, es un asunto que aún genera grandes inquietudes, pues falta mucho por entender, y más aún, por aprender.

En los ejemplos señalados a través del presente trabajo, se trató de mostrar de una manera simplista, quizás lo que hasta el momento ha generado para las empresas unos verdaderos problemas en la determinación de estas diferencias entre lo fiscal y lo contable que deriva en un impuesto diferido. Primero por la falta de experticia que aún se evidencia en las personas responsables del tema, por la asesoría ofrecida por los “especialistas” del tema que ante la inminencia de la entrada de esta normatividad, venden sus servicios en todas partes y que al final del día no son prenda de garantía de buenos resultados. Otro asunto se deriva por los efectos que ha mostrado en los balances de apertura conocidos en el momento el impuesto bajo normas NIIF, donde se ven unos impactos de gran magnitud, que en primera instancia afectarán el patrimonio de las compañías y que en algunos casos, ante un gran desbalance del patrimonio, podrían llegar a estar en causal de disolución, situación que a la fecha, aún no ha sido aclarada por la autoridad competente.

Las NIIF y en especial lo relacionado con el impuesto de renta, debe ser un tema de especial atención del área financiera de cada empresa. Los contadores son los llamados a dominar el asunto, lo cual implica no sólo leer las normas y asistir a seminarios. Su comprensión y correcta aplicación, implica un análisis más profundo de una mayor envergadura. Lo primero que se hace necesario es entender la nueva normatividad, como un factor de calidad y transparencia de la información financiera. No se trata de una cuestión de requisitos legales (aunque

están por Ley), ni de imposiciones de países extranjeros. Esta es una consecuencia lógica y necesaria de la globalización que vive el mundo actualmente y reclama salir del atraso en que se encuentra Colombia e ingresar a la dinámica de unificación universal de la información.

Una de los objetivos específicos que formuló este estudio, era establecer si con la aplicación de la NIIF se lograba una independencia de la información con respecto a la tributación, hecho que hoy no se logra debido a la gran dependencia o imposición que hace las normas fiscales con respecto a la contabilidad.

De hecho el Artículo 4 de la ley 314, *INDEPENDENCIA Y AUTONOMÍA DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS FRENTE A LAS DE CONTABILIDAD Y DE INFORMACIÓN FINANCIERA*, establece que las normas expedidas en desarrollo de esta ley, *únicamente tendrán efecto impositivo cuando las leyes tributarias remitan expresamente a ellas o cuando estas no regulen la materia.*”, (resaltado fuera de texto), (Gobierno de Colombia Ley 1314 de 2009). Se parte entonces de que la problemática actual de que muchas normas tributarias definen el tratamiento contable, en aras del tema impositivo, con la nueva normativa pone fin a tal disyuntiva y subsana la intromisión que tiene la tributaria sobre normas contables. Basta recordar lo ya evidenciado antes en el sentido de que la última reforma tributaria, estableció que con el ánimo de cuantificar desde lo tributario el efecto que pueda tener las NIIF, para la determinación del impuesto, será necesario tener la contabilidad que hoy se tiene, por cuatro años después de haber iniciado la aplicación de NIIF.

Igualmente, y basado en lo que se ha escrito sobre tema, lo escuchado en seminarios especializados, entrevistas a especialistas y de la participación que se ha tenido en la determinación del impuesto de renta bajo NIIF, se ha pretendido entregar algunos elementos básicos para su entendimiento y aplicación. Sin embargo, vale la pena reiterar, que este es un simple acercamiento al asunto, y

que será necesario hacer estudios mucho más juiciosos, iniciar la aplicación plena de las normas, incluso equivocarse, para que en Colombia se pueda llegar a la madurez que un tema tan complejo demanda.

La finalidad de esta norma es reflejar en la contabilidad los efectos que se pueda tener tanto de la determinación del impuesto corriente así como los efectos que se derivan de las diferencias contables y fiscales. Diferencias en que un futuro puede afectar el cálculo del impuesto corriente y que se deben considerar, tanto como impuestos diferidos de naturaleza crédito o débito, en algunos casos con efectos muy significativos en los estados financieros, tal como se comentó.

Otros aspectos a tener en cuenta.

- Siempre se debe efectuar una aplicación integral al utilizar el método del pasivo en el balance general.
- Es importante recordar que bajo NIC 12, una provisión parcial no es aceptable.
- No se permiten cálculos descontados.
- Sólo se reconocen activos por impuestos diferidos por diferencias temporales deducibles y arrastre de pérdidas cuando sea probable que exista renta gravable en el futuro, contra la cual se apliquen esas diferencias.
- No existen diferencias temporales, sino temporarias
- Deben determinarse impuesto diferido para casi todas las diferencias temporarias.
- Se debe aplicar el método de los cuatro pasos para aplicar el impuesto diferido, planteado por KPMG.
- Tener presente que el arrastre de pérdidas fiscales, también es un activo, dada su compensación en el futuro.
- Recordar que los activos por impuestos diferidos, se deben registrar sólo si es probable que existan rentas gravables en el futuro, contra las que las

diferencias temporarias, deducibles, puedan ser utilizadas (Barrientos & Sarmiento 2010).

## RECOMENDACIONES

Como consecuencia del cambio en la presentación, uso e interpretación de la información financiera, y en especial de la NIC 12, “Impuesto sobre la renta”, se hace necesario que tanto la academia, los estudiantes de contaduría, los contadores y la administración de las empresas, entiendan plenamente, lo que significa este cambio de paradigma contable y la necesidad que se tiene de interiorizarlo y aplicarlo. No se trata de asistir a un seminario sobre NIIF donde se presentan una serie de conceptos teóricos de la norma y sus implicaciones, no es con leer un libro acerca de NIIF y NIC 12, no es sólo contratar un asesor especialmente en el tema para que el asunto quede superado. Al contrario, se demanda de una tarea conjunta hecha con responsabilidad y gusto donde la misma academia asuma un protagonismo relevante, diseñando un programa sólido que recoja las enseñanzas del tema. Hoy se ve con preocupación que las universidades, si bien han implementado algunos seminarios, estos no recogen todos los elementos para estructurar un verdadero modelo de NIIF y de impuesto bajo NIIF. Esta es una tarea y un compromiso de todos.

No se puede caer una vez más en el facilismo que infortunadamente ha caracterizado a los colombianos, de posponer, lo que un día tarde o temprano, tendrá que implementarse. El momento es ya, el país ha avanzado y los interesados en el asunto, no pueden ser inferiores al reto.

## BIBLIOGRAFÍA

RODRÍGUEZ A., José Miguel. Adopción por primera vez de las NIIF. Un análisis teórico de la norma- Actualidad Contable FACES Año 12 N° 19, Mérida. Venezuela (84-99) Julio-Diciembre 2009.

CONSEJO TÉCNICO DE LA CONTADURÍA PÚBLICA. Orientación Profesional. Presentación de Estados Financieros con base en Estándares Internacionales de Contabilidad de Información Financiera. Colombia, 2009.

XXVI CONFERENCIA INTERAMERICANA DE CONTABILIDAD. De la contabilidad mercantil a la contabilidad fiscal: efectos en el recaudo tributario por adopción de NIIF caso de estudio en Argentina y Colombia., Brazil, 2005.

CORREDOR ALEJO, Jesús Orlando. El Impuesto Diferido de Renta. Editores HACHE SAS. Colombia 2011. 148 p

BARRIENTOS E., Maria Sonia y SARMIENTO P, Daniel. Normas Internacionales de Información Financiera NIIF - IFRS. Cargraphics S.A. Colombia 2010, 790 p.

GARCÍA RESTREPO, Javier Enrique. Investigación y Desarrollo: Impuestos Diferidos, Colombia 2006.

CONSEJO DE NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD (IASB). NIIF para las PYMES. IASCF Publications Department United Kindom 2009, p 245.

KPMG Ltda, NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA, Impactos en la Organización y efectos contables en la industria, Publicaciones Semana S. A., 2012

Memorias Seminarios de NIIF. EPM 2011 - 2012 - 2013

## CIBERGRAFÍA

“Disponible en Internet”: Impuesto sobre la Renta y Complementarios ..... DE CONFORMIDAD CON LA NORMATIVIDAD INTERNACIONAL (**NIC 12**) ... 12 (**Impuesto a las Ganancias**) (2008), tomado de [www.notinet.com.co/pedidos/Perdidaf](http://www.notinet.com.co/pedidos/Perdidaf)

“Disponible en Internet”: History of IAS 12, (2012), tomado de <http://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias12#link1>

“Disponible en Internet”: CetaNiif Normas Internacionales de Información Financiera (2012), tomado de [www.ceta.org.co](http://www.ceta.org.co)

“Disponible en Internet”: Impuesto a las Ganancias NIC 12 y Sección 29 NIIF para Pymes, (2011) tomado de: <http://actualicese.com/conferencias/oro-impuesto-a-las-ganancias-nic-12-y-seccion-29-niif-para-pymes/>

“Disponible en Internet”. Las NIC-NIIFS y su Implementación Próxima en Colombia (2012), tomado de <http://www.gerencie.com/las-nic-niifs-y-su-implementacion-proxima-en-colombia-2.html>

## ANEXOS

### LEY 1314 DE 2009

(julio 13)

Diario Oficial No. 47.409 de 13 de julio de 2009

CONGRESO DE LA REPÚBLICA

Por la cual se regulan los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información aceptados en Colombia, se señalan las autoridades competentes, el procedimiento para su expedición y se determinan las entidades responsables de vigilar su cumplimiento.

EL CONGRESO DE COLOMBIA

DECRETA:

**ARTÍCULO 1o. OBJETIVOS DE ESTA LEY.** Por mandato de esta ley, el Estado, bajo la dirección del Presidente la República y por intermedio de las entidades a que hace referencia la presente ley, intervendrá la economía, limitando la libertad económica, para 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, por cuya virtud los informes contables y, en particular, los estados financieros, brinden información financiera 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, los inversionistas actuales o potenciales y otras partes interesadas, para mejorar la productividad, la competitividad y el desarrollo armónico de la actividad empresarial de las personas naturales y jurídicas, nacionales o extranjeras. Con tal finalidad, en atención al interés público, expedirá normas de contabilidad, de información financiera y de aseguramiento de información, en los términos establecidos en la presente ley.

Con observancia de los principios de equidad, reciprocidad y conveniencia nacional, con el propósito de apoyar la internacionalización de las relaciones económicas, la acción del Estado se dirigirá hacia la convergencia de tales

normas de contabilidad, de información financiera y de aseguramiento de la información, con estándares internacionales de aceptación mundial, con las mejores prácticas y con la rápida evolución de los negocios.

Mediante normas de intervención se podrá permitir u ordenar que tanto el sistema documental contable, que incluye los soportes, los comprobantes y los libros, como los informes de gestión y la información contable, en especial los estados financieros con sus notas, sean preparados, conservados y difundidos electrónicamente. A tal efecto dichas normas podrán determinar las reglas aplicables al registro electrónico de los libros de comercio y al depósito electrónico de la información, que serían aplicables por todos los registros públicos, como el registro mercantil. Dichas normas garantizarán la autenticidad e integridad documental y podrán regular el registro de libros una vez diligenciados.

**PARÁGRAFO.** Las facultades de intervención establecidas en esta ley no se extienden a las cuentas nacionales, como tampoco a la contabilidad presupuestaria, a la contabilidad financiera gubernamental, de competencia del Contador General de la Nación, o la contabilidad de costos.

**ARTÍCULO 2o. ÁMBITO DE APLICACIÓN.** La presente ley aplica a todas las personas naturales y jurídicas que, de acuerdo con la normatividad vigente, estén obligadas a llevar contabilidad, así como a los contadores públicos, funcionarios y demás personas encargadas de la preparación de estados financieros y otra información financiera, de su promulgación y aseguramiento.

En desarrollo de esta ley y en atención al volumen de sus activos, de sus ingresos, al número de sus empleados, a su forma de organización jurídica o de sus circunstancias socioeconómicas, el Gobierno autorizará de manera general que ciertos obligados lleven contabilidad simplificada, emitan estados financieros y revelaciones abreviados o que estos sean objeto de aseguramiento de información de nivel moderado.

En desarrollo de programas de formalización empresarial o por razones de política de desarrollo empresarial, el Gobierno establecerá normas de contabilidad y de información financiera para las microempresas, sean personas

jurídicas o naturales, que cumplan los requisitos establecidos en los numerales del artículo 499 del Estatuto Tributario.

**PARÁGRAFO.** Deberán sujetarse a esta ley y a las normas que se expidan con base en ella, quienes sin estar obligados a observarla pretendan hacer valer su información como prueba.

**ARTÍCULO 3o. DE LAS NORMAS DE CONTABILIDAD Y DE INFORMACIÓN FINANCIERA.**

Para los propósitos de esta ley, se entiende por normas de contabilidad y de información financiera el sistema compuesto por postulados, principios, limitaciones, conceptos, normas técnicas generales, normas técnicas específicas, normas técnicas especiales, normas técnicas sobre revelaciones, normas técnicas sobre registros y libros, interpretaciones y guías, que permiten identificar, medir, clasificar, reconocer, interpretar, analizar, evaluar e informar, las operaciones económicas de un ente, de forma clara y completa, relevante, digna de crédito y comparable.

**PARÁGRAFO.** Los recursos y hechos económicos deben ser reconocidos y revelados de acuerdo con su esencia o realidad económica y no únicamente con su forma legal.

**ARTÍCULO 4o. INDEPENDENCIA Y AUTONOMÍA DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS FRENTE A LAS DE CONTABILIDAD Y DE INFORMACIÓN FINANCIERA.**

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

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.

**ARTÍCULO 5o. DE LAS NORMAS DE ASEGURAMIENTO DE INFORMACIÓN.** Para los propósitos de esta ley, se entiende por normas de aseguramiento de información el sistema compuesto por principios, conceptos, técnicas, interpretaciones y guías, que regulan las calidades personales, el comportamiento, la ejecución del trabajo y los informes de un trabajo de aseguramiento de información. Tales normas se componen de normas éticas, normas de control de calidad de los trabajos, normas de auditoría de información financiera histórica, normas de revisión de información financiera histórica y normas de aseguramiento de información distinta de la anterior.

**PARÁGRAFO 1o.** El Gobierno Nacional podrá expedir normas de auditoría integral aplicables a los casos en que hubiere que practicar sobre las operaciones de un mismo ente diferentes auditorías.

**PARÁGRAFO 2o.** Los servicios de aseguramiento de la información financiera de que trata este artículo, sean contratados con personas jurídicas o naturales, deberán ser prestados bajo la dirección y responsabilidad de contadores públicos.

**ARTÍCULO 6o. AUTORIDADES DE REGULACIÓN Y NORMALIZACIÓN TÉCNICA.** Bajo la dirección del Presidente de la República y con respeto de las facultades regulatorias en materia de contabilidad pública a cargo de la Contaduría General de la Nación, los Ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Comercio, Industria y Turismo, obrando conjuntamente, expedirán principios, normas, interpretaciones y guías de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información, con el fundamento en las propuestas que deberá presentarles el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, como organismo de normalización técnica de normas contables, de información financiera y de aseguramiento de la información.

**PARÁGRAFO.** En adelante las entidades estatales que ejerzan funciones de supervisión, ejercerán sus facultades en los términos señalados en el artículo **10** de la presente ley.

**ARTÍCULO 7o. CRITERIOS A LOS CUALES DEBE SUJETARSE LA REGULACIÓN AUTORIZADA POR ESTA LEY.** Para la expedición de normas de contabilidad y de información financiera y de aseguramiento de información, los Ministerios de

Hacienda y Crédito Público y de Comercio, Industria y Turismo, observarán los siguientes criterios:

1. Verificarán que el proceso de elaboración de los proyectos por parte del Consejo Técnico de la Contaduría Pública sea abierto, transparente y de público conocimiento.
2. Considerarán las recomendaciones y observaciones que, como consecuencia del análisis del impacto de los proyectos, sean formuladas por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, por los organismos responsables del diseño y manejo de la política económica y por las entidades estatales que ejercen funciones de inspección, vigilancia o control.
3. Para elaborar un texto definitivo, analizarán y acogerán, cuando resulte pertinente, las observaciones realizadas durante la etapa de exposición pública de los proyectos, que le serán trasladadas por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, con el análisis correspondiente, indicando las razones técnicas por las cuales recomienda acoger o no las mismas.
4. Dispondrán la publicación, en medios que garanticen su amplia divulgación, de las normas, junto con los fundamentos de sus conclusiones.
5. Revisarán que las reglamentaciones sobre contabilidad e información financiera y aseguramiento de información sean consistentes, para lo cual velarán porque las normas a expedir por otras autoridades de la rama ejecutiva en materia de contabilidad y de información financiera y aseguramiento de información resulten acordes con las disposiciones contenidas en la presente ley y en las normas que la desarrollen. Para ello emitirán conjuntamente opiniones no vinculantes. Igualmente, salvo en casos de urgencia, velarán porque los procesos de desarrollo de esta ley por el Gobierno, los Ministerios y demás autoridades, se realicen de manera abierta y transparente.
6. Los demás que determine el Gobierno Nacional para garantizar buenas prácticas y un debido proceso en la regulación de la contabilidad y de la información financiera y del aseguramiento de información.

**ARTÍCULO 8o. CRITERIOS A LOS CUALES DEBE SUJETARSE EL CONSEJO TÉCNICO DE LA CONTADURÍA PÚBLICA.** En la elaboración de los proyectos de normas que

someterá a consideración de los Ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Comercio, Industria y Turismo, el Consejo Técnico de la Contaduría Pública aplicará los siguientes criterios y procedimientos:

1. Enviará a los Ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Comercio, Industria y Turismo, al menos una vez cada seis (6) meses, para su difusión, un programa de trabajo que describa los proyectos que considere emprender o que se encuentren en curso. Se entiende que un proyecto está en proceso de preparación desde el momento en que se adopte la decisión de elaborarlo, hasta que se expida.

2. Se asegurará que sus propuestas se ajusten a las mejores prácticas internacionales, utilizando procedimientos que sean ágiles, flexibles, transparentes y de público conocimiento, y tendrá en cuenta, en la medida de lo posible, la comparación entre el beneficio y el costo que producirían sus proyectos en caso de ser convertidos en normas.

3. En busca de la convergencia prevista en el artículo 1o de esta ley, tomará como referencia para la elaboración de sus propuestas, los estándares más recientes y de mayor aceptación que hayan sido expedidos o estén próximos a ser expedidos por los organismos internacionales reconocidos a nivel mundial como emisores de estándares internacionales en el tema correspondiente, sus elementos y los fundamentos de sus conclusiones. Si, luego de haber efectuado el análisis respectivo, concluye que, en el marco de los principios y objetivos de la presente ley, los referidos estándares internacionales, sus elementos o fundamentos, no resultarían eficaces o apropiados para los entes en Colombia, comunicará las razones técnicas de su apreciación a los Ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Comercio, Industria y Turismo, para que estos decidan sobre su conveniencia e implicaciones de acuerdo con el interés público y el bien común.

4. Tendrá en cuenta las diferencias entre los entes económicos, en razón a su tamaño, forma de organización jurídica, el sector al que pertenecen, su número de empleados y el interés público involucrado en su actividad, para que los

requisitos y obligaciones que se establezcan resulten razonables y acordes a tales circunstancias.

5. Propenderá por la participación voluntaria de reconocidos expertos en la materia.

6. Establecerá Comités Técnicos ad honórem conformados por autoridades, preparadores, aseguradores y usuarios de la información financiera.

7. Considerará las recomendaciones que, fruto del análisis del impacto de los proyectos sean formuladas por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, por los organismos responsables del diseño y manejo de la política económica, por las entidades estatales que ejercen funciones de inspección, vigilancia o control y por quienes participen en los procesos de discusión pública.

8. Dispondrá la publicación, para su discusión pública, en medios que garanticen su amplia divulgación, de los borradores de sus proyectos. Una vez finalizado su análisis y en forma concomitante con su remisión a los Ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Comercio, Industria y Turismo, publicará los proyectos definitivos.

9. Velará porque sus decisiones sean adoptadas en tiempos razonables y con las menores cargas posibles para sus destinatarios.

10. Participará en los procesos de elaboración de normas internacionales de contabilidad y de información financiera y de aseguramiento de información, que adelanten instituciones internacionales, dentro de los límites de sus recursos y de conformidad con las directrices establecidas por el Gobierno. Para el efecto, la presente ley autoriza los pagos por concepto de afiliación o membresía, por derechos de autor y los de las cuotas para apoyar el funcionamiento de las instituciones internacionales correspondientes.

11. Evitará la duplicación o repetición del trabajo realizado por otras instituciones con actividades de normalización internacional en estas materias y promoverá un consenso nacional en torno a sus proyectos.

12. En coordinación con los Ministerios de Educación, Hacienda y Crédito Público y Comercio, Industria y Turismo, así como con los representantes de las facultades y Programas de Contaduría Pública del país, promover un proceso de

divulgación, conocimiento y comprensión que busque desarrollar actividades tendientes a sensibilizar y socializar los procesos de convergencia de las normas de contabilidad, de información financiera y de aseguramiento de información establecidas en la presente ley, con estándares internacionales, en las empresas del país y otros interesados durante todas las etapas de su implementación.

**ARTÍCULO 9o. AUTORIDAD DISCIPLINARIA.** La Junta Central de Contadores, Unidad Administrativa Especial con personería jurídica, creada por el Decreto Legislativo 2373 de 1956, actualmente adscrita al Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, en desarrollo de las facultades asignadas en el artículo 20 de la Ley 43 de 1990, continuará actuando como tribunal disciplinario y órgano de registro de la profesión contable, incluyendo dentro del ámbito de su competencia a los Contadores Públicos y a las demás entidades que presten servicios al público en general propios de la ciencia contable como profesión liberal. Para el cumplimiento de sus funciones podrá solicitar documentos, practicar inspecciones, obtener declaraciones y testimonios, así como aplicar sanciones personales o institucionales a quienes hayan violado las normas aplicables.

**ARTÍCULO 10. AUTORIDADES DE SUPERVISIÓN.** Sin perjuicio de las facultades conferidas en otras disposiciones, relacionadas con la materia objeto de esta ley, en desarrollo de las funciones de inspección, control o vigilancia, corresponde a las autoridades de supervisión:

1. Vigilar que los entes económicos bajo inspección, vigilancia o control, así como sus administradores, funcionarios y profesionales de aseguramiento de información, cumplan con las normas en materia de contabilidad y de información financiera y aseguramiento de información, y aplicar las sanciones a que haya lugar por infracciones a las mismas.
2. Expedir normas técnicas especiales, interpretaciones y guías en materia de contabilidad y de información financiera y de aseguramiento de información. Estas actuaciones administrativas, deberán producirse dentro de los límites fijados en la Constitución, en la presente ley y en las normas que la reglamenten y desarrollen.

**PARÁGRAFO.** Las facultades señaladas en el presente artículo no podrán ser ejercidas por la Superintendencia Financiera de Colombia respecto de emisores de valores que por ley, en virtud de su objeto social especial, se encuentren sometidos a la vigilancia de otra superintendencia, salvo en lo relacionado con las normas en materia de divulgación de información aplicable a quienes participen en el mercado de valores.

**ARTÍCULO 11. AJUSTES INSTITUCIONALES.** Conforme a lo previsto en el artículo 189 de la Constitución Política y demás normas concordantes, el Gobierno Nacional modificará la conformación, estructura y funcionamiento de la Junta Central de Contadores y del Consejo Técnico de la Contaduría Pública, para garantizar que puedan cumplir adecuadamente sus funciones.

Desde la entrada en vigencia de la presente ley, a los funcionarios y asesores de las entidades a que hace referencia el artículo 60, así como a los integrantes, empleados y contratistas de la Junta Central de Contadores y del Consejo Técnico de la Contaduría Pública, se les aplicará en su totalidad las inhabilidades, impedimentos, incompatibilidades, reglas para manejo de conflictos de interés y demás normas consagradas en la Ley 734 de 2002 o demás normas que la adicionen, modifiquen o sustituyan.

La Junta Central de Contadores y el Consejo Técnico de la Contaduría Pública contarán con los recursos necesarios para el ejercicio de sus funciones.

La Junta Central de Contadores podrá destinar las sumas que se cobren por concepto de inscripción profesional de los contadores públicos y de las entidades que presten servicios al público en general propios de la ciencia contable como profesión liberal, por la expedición de tarjetas y registros profesionales, certificados de antecedentes, de las publicaciones y dictámenes periciales de estos organismos.

Los recursos del Consejo Técnico de la Contaduría Pública, que provendrán del presupuesto nacional, se administrarán y ejecutarán por el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, a partir del 1o de enero del año 2010.

**PARÁGRAFO.** En la reorganización a que hace referencia este artículo, por lo menos tres cuartas partes de los miembros del Consejo Técnico de la Contaduría

Pública deberán ser contadores públicos que hayan ejercido con buen crédito su profesión. Todos los miembros del Consejo Técnico de la Contaduría Pública deberán demostrar conocimiento y experiencia de más de diez (10) años, en dos (2) o más de las siguientes áreas o especialidades: revisoría fiscal, investigación contable, docencia contable, contabilidad, regulación contable, aseguramiento, derecho tributario, finanzas, formulación y evaluación de proyectos de inversión o negocios nacionales e internacionales.

El Gobierno determinará la conformación del Consejo Técnico de la Contaduría Pública. Para ello, garantizará que el grupo se componga de la mejor combinación posible de habilidades técnicas y de experiencia en las materias a las que hace referencia este artículo, así como en las realidades y perspectivas de los mercados, con el fin de obtener proyectos de normas de alta calidad y pertinencia. Por lo menos una cuarta parte de los miembros serán designados por el Presidente de la República, de ternas enviadas por diferentes entidades tales como Asociaciones de Contadores Públicos, Facultades de Contaduría, Colegios de Contadores Públicos y Federaciones de Contadores. El Gobierno Nacional reglamentará la materia.

Las ternas serán elaboradas por las anteriores organizaciones, a partir de una lista de elegibles conformada mediante concurso público de méritos que incluyan examen de antecedentes laborales, examen de conocimientos y experiencia de que trata este artículo.

**ARTÍCULO 12. COORDINACIÓN ENTRE ENTIDADES PÚBLICAS.** En ejercicio de sus funciones y competencias constitucionales y legales, las diferentes autoridades con competencia sobre entes privados o públicos deberán garantizar que las normas de contabilidad, de información financiera y aseguramiento de la información de quienes participen en un mismo sector económico sean homogéneas, consistentes y comparables.

Para el logro de este objetivo, las autoridades de regulación y de supervisión obligatoriamente coordinarán el ejercicio de sus funciones.

**ARTÍCULO 13. PRIMERA REVISIÓN.** A partir del 1o de enero del año 2010 y dentro de los seis (6) meses siguientes a esta fecha, el Consejo Técnico de la Contaduría

Pública hará una primera revisión de las normas de contabilidad, de información financiera y de aseguramiento de información, al cabo de los cuales presentará, para su divulgación, un primer plan de trabajo al Ministerio de Comercio, Industria y Turismo. Dicho plan deberá ejecutarse dentro de los veinticuatro (24) meses siguientes a la entrega de dicho plan de trabajo, término durante el cual el Consejo presentará a consideración de los Ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Comercio, Industria y Turismo los proyectos a que haya lugar.

**PARÁGRAFO.** Las normas legales sobre contabilidad, información financiera o aseguramiento de la información expedidas con anterioridad conservarán su vigor hasta que entre en vigencia una nueva disposición expedida en desarrollo de esta Ley que las modifique, reemplace o elimine.

**ARTÍCULO 14. ENTRADA EN VIGENCIA DE LAS NORMAS DE INTERVENCIÓN EN MATERIA DE CONTABILIDAD Y DE INFORMACIÓN FINANCIERA Y DE ASEGURAMIENTO DE INFORMACIÓN.** Las normas expedidas conjuntamente por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público y el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo entrarán en vigencia el 1o de enero del segundo año gravable siguiente al de su promulgación, a menos que en virtud de su complejidad, consideren necesario establecer un plazo diferente.

Cuando el plazo sea menor y la norma promulgada corresponda a aquellas materias objeto de remisión expresa o no reguladas por las leyes tributarias, para efectos fiscales se continuará aplicando, hasta el 31 de diciembre del año gravable siguiente, la norma contable vigente antes de dicha promulgación.

**ARTÍCULO 15. APLICACIÓN EXTENSIVA.** Cuando al aplicar el régimen legal propio de una persona jurídica no comerciante se advierta que él no contempla normas en materia de contabilidad, estados financieros, control interno, administradores, rendición de cuentas, informes a los máximos órganos sociales, revisoría fiscal, auditoría, o cuando como consecuencia de una normatividad incompleta se adviertan vacíos legales en dicho régimen, se aplicarán en forma supletiva las disposiciones para las sociedades comerciales previstas en el Código de Comercio y en las demás normas que modifican y adicionan a este.

**ARTÍCULO 16. TRANSITORIO.** Las entidades que estén adelantando procesos de convergencia con normas internacionales de contabilidad y de información financiera y aseguramiento de información, podrán continuar haciéndolo, inclusive si no existe todavía una decisión conjunta de los Ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Comercio, Industria y Turismo, pero respetando el marco normativo vigente.

Las normas así promulgadas serán revisadas por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública para asegurar su concordancia, una vez sean expedidas por los Ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Comercio, Industria y Turismo, con las normas a que hace referencia esta ley.

**ARTÍCULO 17. VIGENCIA Y DEROGATORIAS.** La presente ley rige a partir de la fecha de su publicación y deroga todas las normas que le sean contrarias.

El Presidente del honorable Senado de la República,

HERNÁN ANDRADE SERRANO.

El Secretario General del honorable Senado de la República,

EMILIO RAMÓN OTERO DAJUD.

El Presidente de la honorable Cámara de Representantes,

GERMÁN VARÓN COTRINO.

El Secretario General de la honorable Cámara de Representantes,

JESÚS ALFONSO RODRÍGUEZ CAMARGO.

REPUBLICA DE COLOMBIA - GOBIERNO NACIONAL

Publíquese y cúmplase.

Dada en Bogotá, D. C., a 13 de julio de 2009.

ÁLVARO URIBE VÉLEZ

El Ministro de Hacienda y Crédito Público,

OSCAR IVÁN ZULUAGA ESCOBAR.

El Ministro de Comercio, Industria y Turismo,

LUIS GUILLERMO PLATA PÁEZ.