Interrelación entre las bases de medición contables y el marco fiscal

Autores

Andrés Felipe López Restrepo

Rubén Arlex Pineda Ocampo

Presentado para optar por el título de: Magister en Tributación

Director

Msc. Jairo Serna Restrepo

Universidad de Manizales

Facultad De Ciencias Contables, Económicas y Administrativas

Maestría en Tributación

Manizales, Caldas

Noviembre 27 de 2024

Tabla de contenido

Introducción 5
Capítulo I Aspectos generales de la propuesta 7
1.1 Planteamiento del problema. 7
1.2 Objetivos. 10
1.2.1 Objetivo general. 10
1.2.2 Objetivos específicos. 11
1.3 Justificación 11
1.4 Alcance 12
Capitulo II Antecedentes y marco teórico 13
2.1 Antecedentes. 13
2.1.1 Contexto internacional 13
2.1.2 Contexto Contable local 14
2.1.3 Contexto Fiscal Local 18
2.2 Marco teórico. 19
2.2.1 Marcos técnicos normativos y su evolución en Colombia. 19
2.2.2 Hitos tributarios a partir de la reforma del año 2016. 25
2.2.3 Sistemas de información 28
2.2.4 Conciliación Fiscal 30
2.2.5 Bases de medición contable – tributaria. 31
Capitulo III Aspectos Metodológicos 33
3.1 Tipo de estudio. 33
3.2 Técnicas e instrumentos de recolección de los datos. 33
Capitulo IV Descripción y análisis de resultados 34
4.1. Bases de medición contable y fiscal permitidas en las norma contable y fiscal vigentes en Colombia para el año 2023. 34
4.1.1 Bases de medición para los instrumentos financieros. 34

4.2. Principales discrepancias en la aplicación de las bases contables y fiscales en la preparación de los estados financieros y el cálculo del impuesto a las ganancias de las empresas. 41

4.3 Efectos en la aplicación de las bases de medición permitidas por los marcos financieros versus las normas fiscales en la determinación del impuesto de renta y presentación de los estados financieros. 46

4.3.1 Análisis Ejemplo Numero 1..... 46

4.3.2 Análisis Ejemplo Numero 2..... 52

4.3.3 Análisis Ejemplo Numero 3..... 56

Conclusiones y recomendaciones 62

Referencias Bibliográficas 64

Anexo: Cuadro Comparativo (Normas Contables Versus Fiscales “Matriz”).xlsx 66

Índice de tablas

Tabla No 1. Evolución normativa de las NIIF en Colombia……15

Tabla No. 2. Principales discrepancias entre las bases medición contable y fiscal……...42

Tabla No. 3. Datos contables y tributarios año 2023 empresa número 1……46

Tabla No. 4 Depuración utilidad contable de la empresa numero 1……..49

Tabla No. 5. Ruta de decisión para tipo de diferencia en cálculo de impuesto diferido……51

Tabla No. 6. Datos contables y tributarios año 2023 empresa número 2, cuentas de balance...53

Tabla No. 7. Datos contables y tributarios año 2023 empresa número 2, cuentas de resultado parte 1……53

Tabla No. 8. Datos contables y tributarios año 2023 empresa número 2, cuentas de resultado parte 2……55

Tabla No. 9. Datos contables y tributarios año 2023 empresa número 3, cuentas de balance……56

Tabla No. 10. Datos contables y tributarios año 2023 empresa número 3, cuentas de resultado parte 1……57

Tabla No. 11. Datos contables y tributarios año 2023 empresa número 3, cuentas de resultado parte 2……58

Índice de ilustraciones

Figura 1. Emisores de normas internacionales de información financiera……..……20

Figura 2. Línea de tiempo implementación NIIF en Colombia……...……25

Figura 3. Reglamentación ley 1314 de 2009……...……..27

Figura 4. Ruta de decisión impuesto diferido……32

Introducción

Las diferencias entre las bases contables y fiscales suelen tener un gran impacto en los estados financieros y las declaraciones del impuesto sobre la renta y complementarios de las empresas, con influencia directa en la toma de decisiones en un mayor o menor grado de acuerdo al tipo de organización, su tamaño y el sector de la economía al cual pertenecen.

El principal interés de los usuarios de la información se enfoca en la liquidez/rentabilidad y en la carga impositiva, es decir, en los estados financieros y en las declaraciones tributarias, para que ambos informes se preparen e interrelacionen de forma correcta es necesario que los preparadores de la información y quienes la analizan tengan un nivel apropiado de conocimiento y diferenciación de los impactos que genera la aplicación de una u otra base de medición, que les permita tomar decisiones oportunas para mejorar la fiabilidad de los datos presentados en los estados financieros, así como el grado de cumplimiento y seguridad en la presentación de las declaraciones tributarias.

El interés del presente trabajo es conocer y analizar la incidencia que puede tener, en las empresas, el hecho de que exista una base de medición contable/financiera diferente a la fiscal, teniendo en cuenta la capacidad influir en la toma de decisiones de los usuarios de la información, así como la relación de dichas bases con de realidad económica de la entidad que informa.

El trabajo se desarrolla en cuatro (4) capítulos siendo el primero la aplicación de unos aspectos generales que permitan ubicar al lector en el planteamiento del problema, los objetivos tanto genera como específicos, así como la justificación y alcance para delimitar la investigación.

Por su parte, en el capítulo dos se hace una aproximación a diferentes autores construyendo unos antecedentes base para el tema como un marco teórico que enfoca los grandes temas necesarios para la comprensión de la medición financiera y fiscal desde la perspectiva de las bases normativas aplicadas a las mismas.

En el capítulo tres se explican los criterios metodológicos empleados para alcanzar los objetivos propuestos.

Los resultados y sus análisis asociados a cada uno de los objetivos, se detallan en el capítulo cuatro afianzando las diferencias que pueden originarse por la aplicación de bases contables y fiscales en materia de presentación de los estados financieros y la respuesta a las obligaciones fiscales a través de la presentación de las declaraciones respectivas.

Por último, se presentan las conclusiones y recomendaciones como contribución al desempeño profesional de los contadores públicos en el ámbito financiero y tributario.

Capítulo I Aspectos generales de la propuesta

1.1 Planteamiento del problema.

La complejidad y variación constante de las normas fiscales generan desafíos al buscar su armonía con las normas financieras, las empresas a menudo se encuentran en situaciones en las que, decisiones de orden financiero pueden tener impactos fiscales significativos implicando riesgos legales y económicos por errores en cualquiera de los escenarios (financiero y fiscal), lo que requiere de una aplicación precisa y acertada entre las bases de medición contables-financieras y el marco fiscal vigente en Colombia.

La identificación de las diferentes bases o criterios de medición financieros y fiscales en las empresas, así como la notable prioridad de la información para fines tributarios, puede generar como consecuencia, incertidumbre sobre la realidad económica de los negocios por lo reflejado en los estados financieros, al querer convertir la contabilidad en una contabilidad fiscal, que induce a errores en la toma de decisiones y expone a multas y sanciones por cálculos incorrectos.

Desde el punto de vista de la esencia de la información, tanto el marco contable vigente en Colombia como las reglas fiscales persiguen fines distintos, lo que hace que tomen caminos diferentes en la mayoría de los casos.

> Por una parte, las NIIF buscan reflejar la realidad económica de una empresa para satisfacer las necesidades de información de sus proveedores de capital a través de principios, por otra parte, las normas tributarias buscan establecer reglas para salvaguardar los objetivos de recaudación fiscal de un Estado, para financiar la inversión y el gasto público **(**Chávez, 2020, p. 123**).**

Con la entrada en vigencia de la ley 1314 del año 2009, se emitieron una serie de decretos que terminan compilados en el decreto único reglamentario 2420 del año 2015 en donde se hizo adopción de los estándares internacionales de información financiera, obligando

a cada una de las empresas colombianas a clasificarse en alguno de los tres grupos establecidos y adoptar el marco contable correspondiente (grupo uno aplica NIIF plenas, grupo dos aplica NIIF para pymes y grupo tres aplica una especie de contabilidad simplificada bajo el esquema de medición del costo histórico).

No hay que pasar por alto que el decreto 2649 de 1993 hizo un primer intento de independizar la contabilidad de las normas fiscales, dicho decreto recoge amplios criterios de reconocimiento y medición que correspondían a normas internacionales de contabilidad (NIC) emitidas por la IASC para la década de los años 90, sin que existiera un organismo regulador nacional, el decreto terminó sin la aplicación esperada y la contabilidad continuó como un sistema de información dedicado a procesar y generar información con fines fiscales, lo que no permitió que la información registrada o presentada en la contabilidad, fuera útil para la toma de decisiones por parte de los interesados en la información de cada una de las empresas.

> El asunto se origina en que la contabilidad financiera elaborada sobre la base comprensiva establecida por los estándares internacionales para la presentación de reportes financieros y estándares internacionales de contabilidad (IAS/IFRS) abundan en bases subjetivas de valoración, se orientan al mercado y su objetivo fundamental es el valor de la empresa, a diferencia de la información tributaria que requiere información verificable, basada en costo histórico aunque se complemente con algunas presunciones y ficciones jurídicas (Barros, 2014, págs. 13-53). (Franco Ruiz, 2015, pp 6-7).

Se implementa un sistema contable bajo NIIF basado en principios mas no en reglas, que priorizan la realidad económica de las empresas por encima de los requerimientos fiscales, en donde las estimaciones están a la orden del día y el juicio se convierte en un factor relevante para el reconocimiento y medición de activos, pasivos, ingresos y gastos en los estados financieros de las compañías, aparecen términos como el valor razonable con presencia en la mayoría de las mediciones contables, sin embargo todo el esquema tributario se asienta en

mediciones a costo histórico, bases de medición diferentes que han sido objeto de estudio y controversia de muchos autores, afirmando algunos que:

> El valor razonable, como una de las bases de medición establecidas por las normas contables, genera la presencia de diferencias, al buscar reconocer la capacidad contributiva para determinar la base fiscal, ya que el "beneficio imponible se asienta mayormente en el principio de realización y en un criterio de costes históricos, argumentando que estas dos características no están en conformidad con las Normas Internacionales de Contabilidad" (Aguiar, 2011, p. 411), las cuales están en presente aplicación en Colombia. (Rodríguez Vásquez,2020, p. 14).

Para el año 2016 la norma fiscal, buscando la armonía y el entendimiento de la aplicación de los nuevos marcos contables, incorpora en la reforma tributaria un acercamiento a los criterios contables para reconocimiento y medición de activos, pasivos, ingresos y gastos de los estándares contables internacionales con las normas fiscales; se publica la ley 1819 de este mismo año, la cual incorpora importantes modificaciones al ordenamiento fiscal, unifica algunos conceptos contables con los tributarios, se modifican y adicionan gran cantidad de artículos al estatuto tributario entre ellos el 21-1, 28, 32, 33, 33-1, 68, 69 y otros, destacan modificaciones importantes como el reconocimiento fiscal de activos, pasivos, ingreso y gastos acorde a los criterios de reconocimiento de los marcos normativos contables aplicables (Artículo 21-1 Estatuto Tributario Nacional), sin embargo en cuanto a criterios de medición no se acepta el valor razonable y se continúa con un criterio de medición fiscal a costo histórico; además se conserva o ratifica la independencia entre la norma fiscal y la contable que reza el artículo 4 de la ley 1314 de 2009, estableciendo que "En todo caso, la ley tributaria puede disponer de forma expresa un tratamiento diferente."

Sin desconocer los esfuerzos hechos por disminuir los conflictos entre ambos marcos regulatorios y entendiendo que:

> Es imperativo que la normativa fiscal de un país también evolucione para considerar todos los nuevos casos y brindar certidumbre tributaria a las empresas e inversionistas, claro está, salvaguardando siempre los principios fundamentales de la tributación, como son, por ejemplo: la capacidad contributiva y la neutralidad (Chávez, 2020, p. 118**).**

El hecho de que los marcos normativos contables y las reglas fiscales vigentes contengan diferentes criterios de medición, requiere un esfuerzo importante de parte de los preparadores de información financiera y de impuestos en las empresas, para garantizar la correcta aplicación de las diferentes bases de medición, lo que conlleva a especializar sus conocimientos en los marcos técnicos normativos contables y regulaciones fiscales, buscando con esto garantizar información fiable, que a través de técnicas de conciliación logren armonizar las diferencias entre unas y otras.

Con todo lo mencionado y como herramienta de consulta profesional este estudio busca abordar el siguiente problema:

¿Cómo afectan las diferentes bases de medición contables y fiscales vigentes en Colombia para el año 2023, el cálculo del impuesto a las ganancias y la presentación de los estados financieros en las empresas?

1.2 Objetivos.

1.2.1 Objetivo general.

Determinar los efectos de las diferentes bases de medición contables y fiscales establecidos en la NIIF para Pymes vigente en Colombia para el año 2023, en la presentación de los estados financieros de las empresas y en el cálculo del impuesto a las ganancias.

1.2.2 Objetivos específicos.

1. Describir las diferentes bases de medición contable y fiscal permitidas en la NIIF para Pymes vigente en Colombia para el año 2023.
2. Identificar las discrepancias en la aplicación de las bases contables y fiscales en cada una de las partidas más comunes de los estados financieros de una empresa.
3. Establecer los efectos en la aplicación de las bases de medición permitidas por los marcos financieros versus las normas fiscales en la determinación del impuesto de renta y presentación de los estados financieros.

1.3 Justificación

Esta investigación se realiza con el ánimo de contribuir a la profesión contable y tributaria, a través de un documento que sirva de apoyo para la resolución de conflictos, dudas y diferencias de criterio resultantes en la aplicación de las diferentes bases de medición a partidas de los EEFF de una empresa obligada a aplicar marcos técnicos normativos vigentes, que luego son llevadas a la respectiva declaración de renta u otras declaraciones tributarias; por medio de la compilación en este documento de las diferentes opciones de medición y su referencia normativa tanto financiera como fiscal, el lector podrá contar con información suficiente que le permita tener una visión más amplia y precisa sobre el criterio de medición de una partida en particular, sirviendo así de apoyo en la toma de decisiones.

Este trabajo busca, además, ofrecer a la maestría en tributación de la universidad de Manizales, a la comunidad académica y a los diferentes profesionales dedicados a la consultoría en materia contable y tributaria un documento de consulta frecuente que les permita situarse en las normas vigentes en materia contable y fiscal e identificar las diferentes bases de medición y los efectos que se pueden presentar en la información financiera y tributaria de los diferentes entes económicos.

1.4 Alcance

La investigación realiza un análisis comparativo de los diferentes criterios de medición contables y fiscales que pueden ser utilizados por las empresas obligadas a implementar NIIF para pymes en Colombia, con una referenciación de la norma contable (NIIF) y fiscal colombiana vigente para el año gravable 2023.

Se abordarán las partidas más comunes de los estados financieros como son: los instrumentos financieros, los inventarios, las inversiones, la propiedad planta y equipo, los activos intangibles, los acreedores comerciales, los beneficios a empleados, los pasivos estimados y provisiones, los ingresos y los gastos, todas organizadas en una matriz de consulta profesional a disposición del lector.

Capitulo II Antecedentes y marco teórico

2.1 Antecedentes.

2.1.1 Contexto internacional

Los esfuerzos por estandarizar los criterios para el tratamiento de la información contable y financiera se remontan al año 1887, año en que se funda el American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) en Estados Unidos, que a través de su comité (Accounting Principles Board) tenía como función principal el apoyo de la profesión en aspectos como la ética y los estándares de auditoría, para el año 1973 en el mismo país nace el Financial Accounting Standards Board (FASB), encargado de producir normas para la regulación contable (US GAAP) que inicialmente buscaba su aplicación no solo en Estados Unidos sino en la mayoría de países el mundo, de forma paralela se creó en Reino unido el International Accounting Standards Committee (IASC) organismos que genera las normas internacionales de contabilidad (NIC o IAS por sus siglas en inglés) desde el año 1975, produciendo hasta el año 2000 un total de 41 estándares de contabilidad (NIC) y que más adelante serian de aplicación obligada para los países de la hoy unión Europea.

Para el año 2001 la IASC se trasforma en el International Accounting Standards Board (IASB), nuevo organismo que de acuerdo al autor Alexander Madrid Ortega[1] tenía como una de sus prioridades comenzar un proceso de mutua convergencia con el FASB, para que ambos conjuntos de normas fueran totalmente compatibles.

Luego de la primera reunión formal y conjunta entre las dos juntas, el IASB y el FASB publicaron un Memorando de entendimiento (MOU) conocido como “El acuerdo

[1] Traducción Alexander Madrid Ortega Universidad de Antioquia, Stephen A. Zeff Herbert S, The Evolution of the IASC into the IASB, and the Challenges It Faces

Norwalk", el cual afirmaba su compromiso de "hacer sus normas de información financiera existentes totalmente compatibles tan pronto como sea posible". Prometieron progresar en proyectos de corto plazo no especificados que pudieran ser completados en los años siguientes, así como la coordinación de sus futuros programas de trabajo para proyectos de más largo plazo" (Madrid Ortega, 2012, p. 124)

Desde el año 2000 a la fecha el IASB ha emitido 18 NIIF (Norma Internacional de Información Financiera o IFRS por sus siglas en ingles), que reemplazan total o parcial las NIC, y en su mayoría ha contado con la participación del FASB, todo con el ánimo de lograr la compatibilidad entre las normas de ambos organismos y con ello la estandarización de la información en todas las compañías del mundo.

2.1.2 Contexto Contable local

En Colombia hay un primer acercamiento a las normas internacionales de contabilidad que se da con el decreto 2649 del año 1993, en este año se adoptan un marco contable que busca regular el reconocimiento, medición y presentación de la información financiera, un primer acercamiento a la armonización con las NIC vigentes para la época. Este marco contable se mantuvo vigente por más de 20 años y sin mayores modificaciones, también sin mayor aplicación por parte de las pequeñas y medianas empresas en Colombia.

En el Año 2009 se emite la ley 1314, la cual se puede considerar como la ley marco de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), aunque algunas de las grandes empresas en el país ya transaban su información basados en normas internacionales no era formal ni estandarizada su aplicación en todas las demás empresas Colombianas, de acuerdo a los calendarios planteados y a la clasificación dada a las compañías la aplicación se extendió hasta el año 2015 con la emisión del decreto 2420 que compiló todos los decretos emitidos al respecto desde la emisión de la ley 1314 hasta el año 2015, para el año 2016 la gran mayoría

de las empresas estaban en el periodo de obligatorio cumplimiento y todos los organismos de control comienzan su tarea de apoyo y seguimiento.

Se buscaba que las empresas no emitieran única y exclusivamente información para fines fiscales, sino generar información que reflejara la realidad económica y satisfacer necesidades específicas de los usuarios, tales como inversionistas, Estado y administradores, entre otros. (Franco Ruiz, 2015), sin embargo, en la práctica no es tarea fácil, existen conflictos y diferencias que separan las regulaciones contables de las fiscales, ocasionando que algunas empresas, principalmente las clasificadas como pequeñas y medianas opten por continuar con una contabilidad fiscal de baja utilidad para la toma de decisiones financieras y administrativas.

De otro lado y en el deber ser, es presumible que "una empresa que no aplique adecuadamente las NIIF, no podrá reflejar su verdadera situación económica y rendimiento, y estará en desventaja competitiva para la obtención de capital al no brindar información financiera transparente y de alta calidad" (Chávez, 2020, p120), sin embargo en la realidad se debe reconocer que en Colombia no es prioridad para la pequeña industria (cerca del 95% del total de las empresas) la generación de información confiable y actualizada, prima la información con necesidades fiscales sobre la contable.

Desde el año 2015 año en el que se compilaron los decretos sobre regulaciones de adopción NIIF en el decreto único reglamentario 2420, la norma ha sufrido algunas modificaciones y actualizaciones que se relacionan en la siguiente tabla:

Tabla No 1. Evolución normativa de las NIIF en Colombia.

NORMA	**MODIFICACIÓN**
Ley 1314 de 2009	Por la cual se regulan los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información aceptados en Colombia, se señalan las autoridades competentes, el

NORMA	MODIFICACIÓN
	procedimiento para su expedición y se determinan las entidades responsables de vigilar su cumplimiento.
Decreto 2420 de 2015	Por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones.
Decreto 2496 de 2015	Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones.
Decreto 2101 de 2016	Por el cual se adiciona un título 5, denominado Normas de Información Financiera para Entidades que no Cumplen la Hipótesis de Negocio en Marcha, a la Parte 1 del Libro 1 del Decreto 2420 de 2015, Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, Información Financiera y de Aseguramiento de la Información, y se dictan otras disposiciones.
Decreto 2131 de 2016	Por medio del cual se modifica parcialmente el Decreto 2420 de 2015 modificado por el Decreto 2496 de 2015, y se dictan otras disposiciones.
Decreto 2132 de 2016	Por medio del cual se modifica parcialmente el marco técnico normativo de las Normas de Aseguramiento de la información, previsto en el artículo 1.2.1.1., del Libro I, Parte 2, Título 1, del Decreto 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones.
Decreto 2170 de 2017	Por medio del cual se modifican parcialmente los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera y de Aseguramiento de la

NORMA	MODIFICACIÓN
	Información previstos en los artículos 1.1.1.2. y 1.2.1.1. del Libro 1, del Decreto 2420 de 2015, modificado por los Decretos 2496 de 2015, 2131 Y 2132 de 2016, respectivamente, y se dictan otras disposiciones.
Decreto 2483 de 2018	Por medio del cual se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera NIIF para el Grupo 1 y de las Normas de Información Financiera, NIIF para las Pymes, Grupo 2, anexos al Decreto 2420 de 2015, modificado por los Decretos 2496 de 2015,2131 de 2016 y 2170 de 2017, respectivamente, y se dictan otras disposiciones.
Decreto 2270 de 2019	Por el cual se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 y de las Normas de Aseguramiento de Información, y se adiciona un Anexo No. 6 2019 al Decreto Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información, Decreto 2420 de 2015, y se dictan otras disposiciones.
Decreto 1432 de 2020	Por el cual se modifica la NIIF 16 contenida en el anexo técnico compilatorio y actualizado 1-2019, del Decreto Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información; Decreto 2420 de 2015, y se dictan otras disposiciones.
Decreto 938 de 2021	Por el cual se modifica el marco técnico de las Normas de Información Financiera para el Grupo 1 del Decreto Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de

NORMA	MODIFICACIÓN
	Aseguramiento de la Información, Decreto 2420 de 2015, y se dictan otras disposiciones.
Decreto 1670 de 2021	Por el cual se modifica el Decreto 2420 de 2015, Decreto Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información, en relación con la simplificación contable y se dictan otras disposiciones.
Decreto 1611 de 2022	Por el cual se modifica el Decreto 2420 de 2015, Decreto Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información, en relación con la simplificación contable y se dictan otras disposiciones.

Fuente: Ministerio de Comercio, Industria y Turismo.

2.1.3 Contexto Fiscal Local

Después de sancionada la ley 1314 en el año 2009, se da inicio a la adopción de las normas internacionales de información financiera (NIIF), adicional el gobierno nacional a través del ministerio de hacienda y crédito público inicia una serie de modificaciones al marco fiscal que permita la integración de los nuevos marcos técnicos normativos con las obligaciones tributarias de cada una de las empresas, aunque en el artículo 4 de la ley 1314 establece una total independencia entre la norma fiscal y la norma contable, estas normas solo tendrían impacto en el sistema fiscal cuando expresamente este último se remitiera a ellas, o en su defecto, cuando la legislación fiscal tuviera un vacío legislativo (Orozco Jiménez, 2018); desde la emisión de la ley 1607 de 2012 (reforma tributaria) se comenzaba a visualizar una conexión entre la norma contable y las leyes fiscales.

Inicialmente en el artículo 165 de la mencionada ley, establece, que el efecto impositivo de las NIIF se encontrará suspendido hasta el 2016 para los grupos I (Grandes

empresas que aplican las NIIF de manera plena) y III (Microempresas); y hasta el 2020 para el grupo II. (Pequeñas y medianas empresas; en adelante “PYMEs), (Orozco Jiménez, 2018, p. 7).

En el año 2016 en la ley 1819, incorpora al estatuto tributario Colombiano una serie de modificaciones que buscan definir la contabilidad como base inicial para la tributación de las empresas, no obstante y con el ánimo de limitar las distorsiones fiscales que se puedan generar por mediciones a valor razonable, haciendo necesario una conciliación para llegar a la base fiscal, en otras palabras y como lo consideran algunos autores “la conciliación tributaria es una herramienta complementaria que sirve para transformar los resultados contables en resultados fiscales” **(**Chávez, 2020, p. 128).

Este estudio considera las opiniones de varios de los autores que han dedicado sus esfuerzos a entender las implicaciones y consecuencias de la aplicación de las bases de medición contable incorporadas en los marcos técnicos normativos contables vigentes para Colombia, su impacto en los principales aspectos financieros y fiscales de las compañías, con el fin de analizar e identificar las principales opciones de medición disponibles de acuerdo a la técnica contable y su concordancia o diferencia con las bases de medición permitidas en la norma fiscal, en una búsqueda que pretende mejorar el entendimiento de las mediciones en ambos marcos normativos, para las partidas más utilizadas en los estados financieros de las empresas en Colombia.

2.2 Marco teórico.

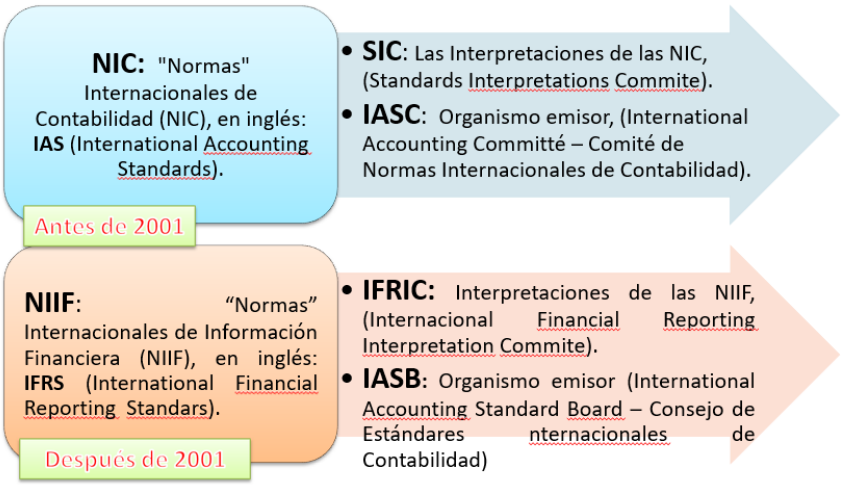
2.2.1 Marcos técnicos normativos y su evolución en Colombia.

Para iniciar un breve recorrido por la evolución normativa-contable en Colombia se hace necesario mencionar el Decreto 2160 de 1986 *“por el cual se reglamenta la contabilidad mercantil y se expiden las normas de contabilidad generalmente aceptadas.”* El cual rigió hasta la llegada del decreto 2649 de 1993.

A su vez a nivel internacional, desde la década de los años 70, en especial la comprendida entre 1973 y 2001 el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad, por sus siglas en inglés, (IASC) (Internacional Accounting Standards Committee), cuyo objetivo fue desarrollar normas de contabilidad a nivel mundial, para ser observados en la preparación de los estados financieros promoviendo su aceptación en el mundo, emitió 41 NIC (Normas Internacionales de Contabilidad).

A partir del 2001 hasta hoy, es el IASB por sus siglas en inglés (International Accounting Standards Board), Consejo de normas internacionales de contabilidad, quien, como organismo técnico emisor de normas contables globales, de carácter independiente con sede en Londres, Inglaterra, elabora, aprueba y publica las NIIF.

Figura 1. Emisores de normas internacionales de información financiera.



Fuente: Elaboración propia.

Bajo un mercado altamente competitivo y globalizado, se hace necesario fortalecer en las organizaciones el conocimiento sobre su situación financiera, posibilitando que las compañías logren estructuras integrales que ayuden a maximizar su creación de valor, entendiendo que este mismo desafío se convierte en una oportunidad constante de crecimiento y evolución desde todos los aspectos transversales de la empresa.

Antes de hacerse obligatoria la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera en Colombia, regía el decreto 2649 de 1993 el cual se interesó por presentar los objetivos y cualidades de la información contable, en el mismo se podían identificar relaciones, conceptos e interpretaciones con las normas internacionales vigentes para ese entonces a través de la aplicación de principios o nomas para los diferentes elementos de los estados financieros. Con la entrada en vigencia de los nuevos marcos técnicos normativos internacionales de información financiera seguía vigente el decreto 2649 de 1993, para los temas que no fueran abordados por NIIF, sin embargo, el decreto 2270 de 2019 lo derogó e incorporó un anexo que incluyó varios de sus artículos.

A partir de la ley 1314 de 2009 ***"****Por la cual se regulan los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información aceptados en Colombia, se señalan las autoridades competentes, el procedimiento para su expedición y se determinan las entidades responsables de vigilar su cumplimiento."* se inició el proceso de convergencia de normas locales a estándares internacionales de aceptación mundial; es así como las organizaciones diferenciadas en tres grupos cumplieron con la transición e implementación de las mismas. La entrada en vigencia de los IFRS - *International Financial Reporting Standards* - obliga a las compañías a replantear sus modelos contables y financieros, logrando mostrar la realidad económica de los negocios y a la vez brindar información oportuna, veraz, confiable y medible a los usuarios de la información; lo anterior desligado a la restricción del antiguo modelo donde imperaba el aspecto fiscal sobre el económico-financiero y se tenía el objetivo de generar información para asuntos impositivos, sin suplir las necesidades de los inversionistas, prestamistas y acreedores.

Por su parte, la Contabilidad Financiera, aunque en menor grado, necesita de la Tributación para el cumplimiento de sus fines pues es quien le suministra la información sobre los Pasivos Tributarios que deben ser reconocidos en el Balance. Es decir, los pasivos tributarios corrientes o no corrientes surgen a partir de una imposición legal

> existente en el marco de un sistema tributario (nullum tributum sine lege) y no propiamente por el intercambio comercial que realice la entidad con sus clientes, acreedores, entre otros. No obstante, es de reconocer que, si la Tributación deja de existir, la Contabilidad Financiera (o la Contabilidad) seguirían existiendo como disciplina. (Bastidas Canelones, 2020, p 36)

La ley 1314 de 2009 reglamenta los principios y normas de contabilidad, información financiera y aseguramiento, el artículo 4to de la mencionada ley brinda independencia entre las normas contables y tributarias; estas últimas, son autónomas y las primeras solo tendrán efecto cuando así lo prevean las normas fiscales.

De igual manera en su momento, la ley 1607 de 2012 *"Por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones."* En su artículo 165, remite a las normas contables:

> Artículo 165. Normas contables. Reglamentado por el Decreto Nacional 2548 de 2014. 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.

En Colombia por muchos años las normas fiscales prevalecieron sobre las contables, ocasionando que los objetivos financieros y el lenguaje de los negocios consagrados en los modelos contables no fuese explotado a cabalidad, por el contario la contabilidad se convirtió

en un objeto de tendencia tributaria, todo esto apoyado en el artículo 35 del decreto 1798 de 1990 “por el cual se dictan normas sobre libros de comercio.” - *“Artículo 35. Prevalencia de normas especiales. Las normas aquí previstas se aplicarán en todo caso, sin perjuicio de lo dispuesto en normas especiales. Para los fines fiscales, cuando se presente incompatibilidad entre las presentes disposiciones y las de carácter tributario, preferirán éstas últimas.”*

Desde este momento para Colombia se marcó una brecha importante, en la cual el espíritu de los legisladores estuvo abocado a buscar elementos de control fiscal que condujeron a las empresas y preparadores de la información a alejarse de los objetivos y utilidad de la información contable, esto conllevó a que los libros contables fueran soporte y prueba fiel de las declaraciones fiscales y actuaciones del fisco, y podríamos preguntarnos cuanto dejaron de crecer, o cuantas empresas PYMES no lograron consolidar su norte, por no hacer uso de la información para la toma de decisiones, ¿acaso debemos concebir las empresas como garantes del ingreso corriente del estado?

Es así como en el año 2014 se expide el decreto 2548 ***“****Por el cual se reglamentan los artículos 4° de la Ley 1314 de 2009, 165 de la Ley 1607 de 2012, 773 y 774 del Estatuto Tributario.”*

Los dirigentes empresariales y orientadores del rumbo de las organizaciones han asumido a través de la historia retos permanentes, los cuales, a través de sus avances en conocimiento, experiencia e investigación, se han complejizado y han trascendido el orden de los negocios. El cambio y la incertidumbre, han hecho que las compañías propendan por su adaptación al dinamismo internacional, buscando ser competitivas y productivas ante la alta exigencia de los mercados en un mundo globalizado. *La globalización como hito fundamental para el mundo empresarial, ha cumplido su tarea de generar apertura de mercados, eliminar fronteras e integrar a los países. Es así como toda área del conocimiento y toda actividad humana – economía, cultura, ecología y política- está vinculada y ha sido permeada por la globalización (García y Pulgar, 2010), especialmente en un momento histórico en el que el*

conocimiento es generado y utilizado de manera eficiente para estimular el desarrollo económico y social (Banco Mundial, 2003).

Desde el año 2009 las empresas y preparadores de la información financiera fueron conscientes de las necesidades de conocimiento, técnicas y estructuras que se debían armonizar para garantizar el cumplimiento de los nuevos marcos normativos contables que entrarían en vigencia para Colombia, sin embargo, la tarea no se hizo, el tiempo se agotó y aún hoy día existen empresas que no han culminado sus procesos de implementación de normativa internacional.

Los profesionales contables en un gran número de casos fueron y son ajenos a los principios de medición y reconocimiento que incorporaron las NIC-NIIF, no se actualizaron y esto conlleva a tener libros contables que no cumplen con la normativa contable, la situación se torna más tensa con la entrada en vigencia del articulo 21-1 del Estatuto Tributario Nacional, las conciliaciones y controles de detalle de la información se han convertido en una carga para las empresas y preparadores de la información, en ocasiones llevando a que a hoy no se utilice la contabilidad para los fines predictivos y financieros que proveen los nuevos marcos normativos, ¿será que seguimos en modelos que buscan satisfacer la necesidad impositiva por encima de la financiera?.

Un estudio de la superintendencia de sociedades (2011) mostró un impacto negativo del 21% al momento de la transformación de la norma local a la norma internacional, principalmente en los pasivos y los activos de empresas en el sector real. Y concluyó lo siguiente:

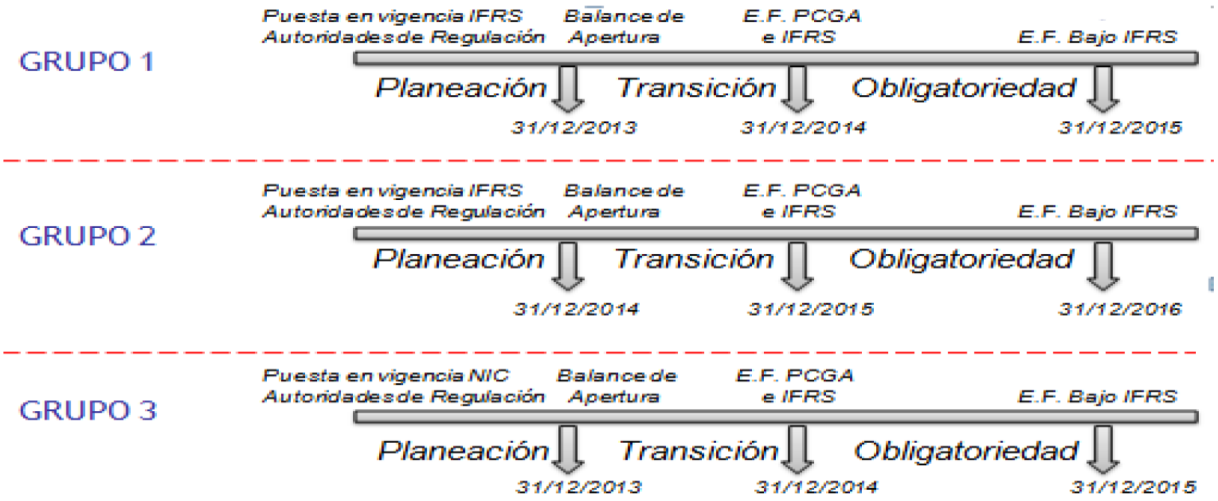
> En principio, se considera que uno de los efectos más gravosos en los patrimonios y con mayor recurrencia en el sistema de las empresas vigiladas por la Superintendencia, que surgiría a partir de la implementación por primera vez de los estándares internacionales de información financiera – IFRS FULL, puede generarse por el reconocimiento de pasivos por impuestos diferidos (33%) derivados de las diferencias entre el costo atribuido y el costo fiscal de los activos, en especial porque el costo atribuido se

incrementaría por las valorizaciones acumuladas por la empresa separándose, posiblemente por la significancia de su valor, del costo fiscal.

2.2.2 Hitos tributarios a partir de la reforma del año 2016.

Después de emitida la ley 1314 de 2009, a través de los diferentes decretos reglamentarios (ver Tabla No. 1) se estableció todo el proceso de implementación de las normas internacionales de contabilidad en el país, como se ve a continuación:

Figura 2. Línea de tiempo implementación NIIF en Colombia.



Fuente: Elaboración propia.

El grupo 01, aquellos que aplican normas plenas (IFRS Full) terminó su transición el 31 de diciembre de 2014, siendo el 2015 su primer año bajo el nuevo marco normativo técnico contable; por su parte el grupo 02 que aplican IFRS pymes, culminó su transición a diciembre de 2015, obteniendo su primer año bajo el nuevo marco en 2016.

Articulado con lo expuesto en el artículo 165 de la ley 1607 de 2012, se encontraba cumplido el plazo de 4 años definidos en esta norma, para los efectos entre las normas tributarias y contables, llega con la reforma tributaria del 2016 el primer desarrollo de la articulación entro lo contable y fiscal, por medio de la ley 1819 de 2016 de diciembre 29: "*por*

medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones"

Esta reforma constituye un hito al armonizar las normas consagradas en el estatuto tributario nacional con los nuevos marcos regulatorios, consagrados en el decreto único reglamentario 2420 de 2015.

Cómo era de esperarse se introdujo un cambio significativo a nivel fiscal y contable para las empresas y obligados a llevar contabilidad, esta Ley 1819 modificó aspectos del esquema tributario ajustando las necesidades de reconocimiento de los elementos contables y sus efectos en la declaración de renta.

Se puede evidenciar que el artículo 21-1 del estatuto tributario obliga a la adopción de NIIF para efectos fiscales, sin embargo, esta obligación ya era imperativa desde el punto de vista comercial unos años atrás, estas nuevas bases con seguridad generan diferencias entre la contabilidad y los impuestos, dejan ver que la base para los impuestos es la contabilidad y no al contrario, esto hace que las empresas deban implementar estos cambios en sus sistemas contables y fiscales.

Como resultado de lo expuesto anteriormente la ley 1819 incorporó en el ordenamiento tributario el articulo 21-1, quedando así:

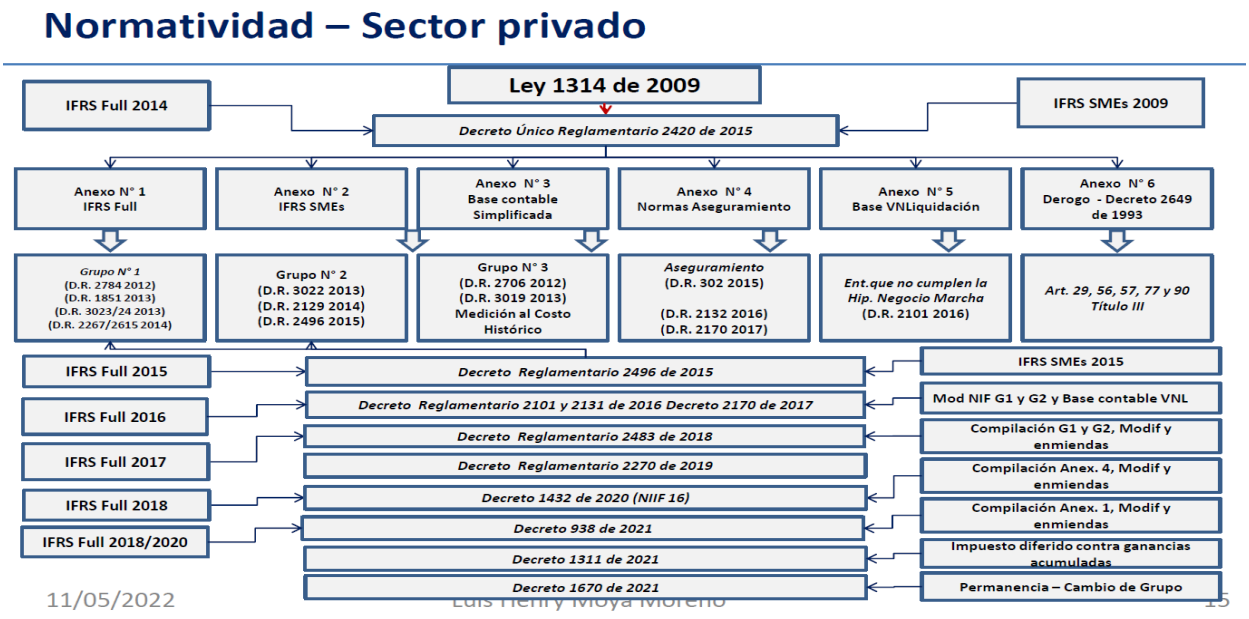
> ARTÍCULO 21-1**.** <Artículo adicionado por el artículo 22 de la Ley 1819 de 2016. El nuevo texto es el siguiente:> Para la determinación del impuesto sobre la renta y complementarios, en el valor de los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, costos y gastos, los sujetos pasivos de este impuesto obligados a llevar contabilidad aplicarán los sistemas de reconocimientos y medición, de conformidad con los marcos técnicos normativos contables vigentes en Colombia, cuando la ley tributaria remita expresamente a ellas y en los casos en que esta no regule la materia. En todo caso, la ley tributaria puede disponer de forma expresa un tratamiento diferente, de conformidad con el artículo 4o de la Ley 1314 de 2009.

Las NIC – NIIF tiene como objetivo facilitar un marco conceptual útil y actualizado a las necesidades de los entes económicos y usuarios de la información, se requiere de información relevante y adaptable a los entonos globales y económicos en constante movimiento, cómo lo son, cambios en el entorno financiero global, evolución de los instrumentos financieros, alineación entre los marcos contables y las normas fiscales, transparencia y comparabilidad de la información, avances tecnológicos, normas de sostenibilidad y medio ambiente, entre otros.

Es por esto que las normas contables y de información financiera están en constante evolución, adaptándose a las necesidades del mundo, los nuevos modelos de negocio obligan a garantizar que los estados financieros atiendan la necesidades y cambios de contexto global.

La normativa local no es ajena a estos cambios, la adopción y actualización de los nuevos estándares hacen parte del proceso, por ello Colombia con el fin de alinearse con los estándares internacionales y adaptarse a los cambios de los modelos económicos del mundo y responder a las necesidades de información ha incorporado, actualizado y modificado su DUR 2420 de 2015 con los nuevos cambios a través de decretos que le adicionan, así:

Figura 3. Reglamentación ley 1314 de 2009.



Fuente: Dr. Luis Henry Moya Moreno.

2.2.3 Sistemas de información

Los sistemas de información y la NIC-NIIF tienen una relación estrecha, son los sistemas el medio que permite a las empresas y usuarios de la información tener control de la implementación de los marcos conceptuales a través de reportes ordenados, y estos a su vez son la fuente fidedigna de datos para tomar decisiones, en estos se procesa y almacenan las transacciones diarias, proveen precisión, transparencia y confiabilidad para los usuarios de la información.

Proporcionar información útil y libre de error material es el objetivo de la información financiera de cara a los diferentes usuarios de la información (stakeholders) para la toma de decisiones, dentro de los usuarios internos se destacan las juntas directivas, comités gerenciales que tienen la necesidad de administrar y los accionistas cuyos intereses son sus inversiones; a nivel de usuarios externos inversionistas, facilitadores de capital, entes de vigilancia, control e inspección entre otros. Con los avances tecnológicos (Facturación electrónica, nómina electrónica, documentos soporte electrónico, información exógena, contabilidad en la nube, entre otros) se abre un océano a los reportes personalizados para cada usuario, condicionados a los sistemas de información.

> El enfoque desarrollado es el de Contabilidad Integral, constituyente de un proyecto de investigación de largo plazo iniciado en la década de 1980, que permite un uso multidimensional de la contabilidad. El método se resume en la compilación de información sobre una base determinada, a partir de la cual, mediante el uso de sistemas complementarios de información se pueden construir informes, no dos, múltiples, en otras bases comprensivas, con el único requerimiento de dejar huellas para su evaluación mediante el registro de diferencias en los sistemas complementarios de cuentas. (Franco Ruiz, Martínez Sierra, 2011, p.10)

Los sistemas de información (tecnologías de la información) en la actualidad y desde décadas anteriores han sido el respaldo para las empresas, a través de estas se salvaguarda su información, se procesan datos y son fuente de informes para la toma de decisiones conducentes a mejorar la gestión empresarial y brindar control. *"Toda organización necesita conocer e interpretar los avances en la tecnología de la información y sus tendencias, tanto en el aspecto económico de su utilización, como en las posibilidades de aplicar las nuevas tecnologías a sus necesidades del negocio" (Edwards, Ward, & Bytheway, 1998, pág. 36).*

Con la entrada en vigencia de los nuevos marcos normativos para Colombia (NCIF), la empresas requieren evolucionar sus sistemas y procesos de tecnología que permitan cumplir los nuevos requerimientos y automatizar sus procesos, los sistemas de información juegan un papel fundamental en el cumplimiento de los nuevos requerimientos, las diferentes bases de medición entre lo contable y fiscal, el control detalle de operaciones para cumplir la norma fiscal, la generación de reportes, entre otros, son indispensables en el día a día de cada empresa.

Los sistemas de información contable deben ser capaces de generar reportes financieros que cumplan con los requisitos de las NIC-NIIF y fiscales, que sean aporte al control y la auditoría, permitiendo verificar la exactitud y confiabilidad de la información. Todo lo anterior es fundamental en el proceso de conciliación fiscal, mediante el cual las empresas ajustan sus bases contables para cumplir con los requisitos fiscales.

Algunos ejemplos de las necesidades que deben suplir los sistemas de información son: Procesamiento de información contable y fiscal, ajustes contables y fiscales automáticos, identificación de diferencias entre las bases contables y fiscales, generación de reportes para las declaraciones fiscales y conciliaciones, actualización a los nuevos marcos regulatorios contables y fiscales.

Las cosas hoy son diferentes a pesar de las apariencias; se han desarrollado sistemas de contabilidad multidimensional, capaces de proporcionar informes que representen

> realidades diversas a partir del mismo sistema, las mismas bases, los mismos datos. Por eso resulta sorprendente la lectura de la Ley 1314 de 2009 que en la pretensión de separar la información financiera de la tributaria, objetivo loable, concluye en la necesidad de que cada contribuyente lleve dos contabilidades, una para cada objetivo; ello no solo resulta complejo por los niveles de imbricación de la legislación y la información para los propósitos paralelos, también improcedente en consideraciones económicas y fundamentalmente arcaico en consideraciones teóricas y tecnológicas.(Franco Ruiz, 2011, p. 13).

Los sistemas de información son fundamentales para el proceso de conciliación fiscal, son estos los que deben permitir la gestión eficiente de las diferencias que resulten entre los tratamientos contables y fiscales, permitiendo la automatización del cálculo del impuesto diferido.

2.2.4 Conciliación Fiscal

Las NIC-NIIF y la conciliación fiscal son obligaciones formales para los entes económicos en Colombia, su correcta aplicación conlleva a presentar de forma acertada los estados financieros y el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Con la conciliación fiscal el ente fiscalizador en este caso la DIAN, busca garantizar que la información contable de las empresas se ajusta a los requerimientos fiscales para determinar las bases de los tributos, si bien la NIC-NIIF es pensada para tener información competitiva a nivel internacional, las normas fiscales en Colombia tienen reglas y criterios que requieren reconocimientos diferenciados de los aceptados por el marco contable.

Es así como la identificación de las diferencias entre las bases contables y fiscales, permiten establecer las diferencias temporarias (con efectos en el futuro) y permanentes (sin efectos a futuro).

Con la entrada en vigencia de la ley 1819, la articulación de los marcos normativos contables vigentes con las mediciones fiscales tendrán partidas conciliatorias, sobre las cuales se hará necesario su control que permita su conciliación, así lo establece el estatuto tributario:

> *"Art. 772-1. Conciliación fiscal.* **** -Adicionado-*** *Sin perjuicio de lo previsto en el artículo 4 de la Ley 1314 de 2009, los contribuyentes obligados a llevar contabilidad deberán llevar un sistema de control o de conciliaciones de las diferencias que surjan entre la aplicación de los nuevos marcos técnicos normativos contables y las disposiciones de este Estatuto. El gobierno nacional reglamentará la materia. El incumplimiento de esta obligación se considera para efectos sancionatorios como una irregularidad en la contabilidad".*

En Colombia, regía el decreto 2649 de 1993, y en él ya se establecía el cálculo y registro del impuesto diferido, específicamente en los artículos 67°en el que se describe el impuesto diferido débito, en el artículo 78° impuesto diferido por pagar y en el artículo 115° numeral 19º las normas técnicas de revelaciones; sin embargo en la mayoría de las empresas en el país no era habitual su inclusión en los estados financieros ya que se encuentra revestido de cierto grado de complejidad; las Normas Internacionales de Información Financiera, específicamente la NIC12 y Sección 29, despierta un mayor interés por el análisis de este tema al interior de las organizaciones, puesto que se espera garantice la simetría en los registros de los hechos económicos y sus consecuencias fiscales, así mismo, obliga a prestar una mayor atención a la planificación tributaria que terminará convirtiéndose principalmente en una fuente de creación futura de ganancias fiscales y en un mayor control de la brecha entre la información contable y la fiscal, ambas fundamentales en el giro ordinario de los negocios.

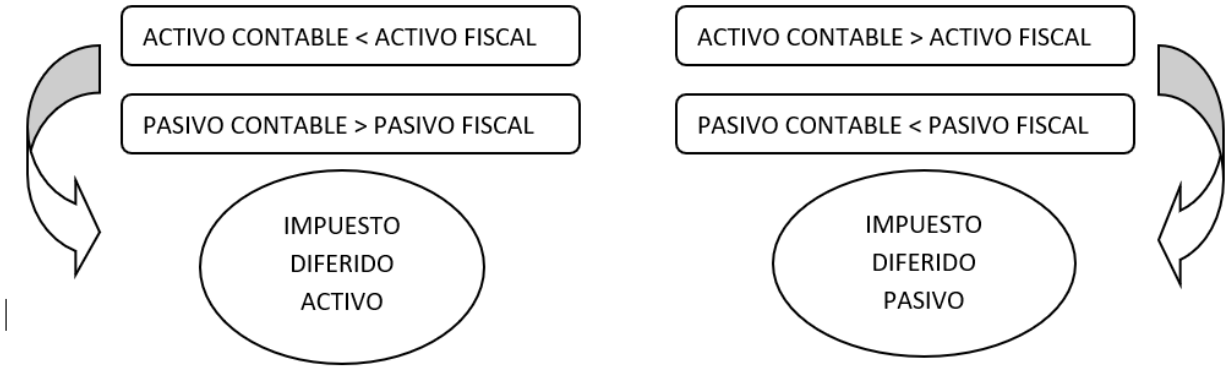
2.2.5 Bases de medición contable – tributaria.

Para efectos de la medición se deben abordar los temas de diferencias temporarias imponibles y deducibles y diferencias permanentes.

Son diferencias permanentes aquellas que resultan de comparar las bases financieras-contables y fiscales, y de las cuales en ningún periodo de tiempo futuro se revertirán, estas pueden ser solamente contables o netamente fiscales, algunos ejemplos de estas son: 50% no deducible del gravamen a los movimientos financieros, pérdidas fiscales compensadas, la deducción del IVA pagado en la compra o importación de bienes de capital, gastos no deducibles de acuerdo a las normas tributarias vigentes, intereses presuntos por préstamos a socios, entre otros.

Por su parte, las diferencias temporarias son aquellas que originan impuestos a pagar: temporarias imponibles, aumento del impuesto por pagar, pasivo por impuesto diferido; o por el contrario las que se pueden recuperar, conocidas como: temporarias deducibles, disminución del impuesto por pagar, activo por impuesto diferido; ambas diferencias tienen efectos en periodos futuros, por ejemplo se puede tener la diferencia entre el costo de las propiedades de inversión medidas a valor razonable y que fiscalmente se acepta a costo histórico, el efecto del deterioro en los activos, las diferencias en gastos de depreciación por aplicación de diferentes métodos entre los contable y fiscal, la medición al valor neto realizable de los inventarios.

Figura 4. Ruta de decisión impuesto diferido.



Fuente: Elaboración propia.

Capitulo III Aspectos Metodológicos

3.1 Tipo de estudio.

Este es un estudio correlacional en el que se analizan y comparan los efectos de aplicar las diferentes bases de medición contables y fiscales en la contabilidad y en el impuesto a las ganancias (impuesto de renta), con el ánimo de proporcionar una herramienta útil a todos los profesionales de la contabilidad y área tributaria que les permita resolver de forma más acertada las controversias con relación al tema objeto de estudio.

3.2 Técnicas e instrumentos de recolección de los datos.

Para obtener la información necesaria sobre las diferentes bases de medición de carácter contable y fiscal se utiliza la técnica de revisión documental, explorando textos normativos, investigaciones anteriores, conceptos de diferentes entidades de control gubernamentales, sentencias del consejo de estado colombiano, publicaciones científicas de revistas y demás fuentes disponibles tanto en medio físico como digital.

La información obtenida es sintetizada en una Matriz de análisis que permite ordenar y comparar cada una de las bases de medición para cada una de las partidas de los estados financieros, y de esta manera poder hacer la evaluación cuantitativa de los impactos que dichas técnicas de medición tienen en cada partida.

Para analizar numéricamente los impactos en escenarios reales se han utilizado documentos contables, financieros y tributarios de algunas empresas, datos públicos que pueden ser utilizados en cualquier investigación, y en algunos casos se utilizan datos suministrados por empresas con el debido consentimiento y aprobación de los propietarios de la información.

Capitulo IV Descripción y análisis de resultados

4.1. Bases de medición contable y fiscal permitidas en las norma contable y fiscal vigentes en Colombia para el año 2023.

Para incorporar un activo, pasivo, ingreso o gasto a la contabilidad (estados financieros) y a las declaraciones tributarias (impuesto a las ganancias) es necesario expresar dicha partida como un valor monetario, asignando una base de medición como parte de las características de cada partida, base que en muchos casos atiende a las necesidades financieras y económicas de la entidad que reporta y en otras ocasiones a la exigencia de un estándar o norma fiscal determinada.

Las bases de medición contables para cada partida se establecen en los marcos técnicos contables internacionales, para efectos de este estudio en la NIIF para Pymes versión 2015 compilada en el anexo 3 del decreto único reglamentario 2420 de 2015 (en adelante cuando se haga referencia al párrafo o sección se entenderá una referencia a la NIIF para Pymes), y para efectos fiscales las bases de medición están reguladas por el estatuto tributario colombiano y sus decretos reglamentarios.

4.1.1 Bases de medición para los instrumentos financieros.

4.1.1.1 Efectivo.

Para la medición del efectivo y el equivalente al efectivo la NIIF para Pymes requiere una medición inicial a costo de transacción (párrafo 11.13 NIIF para pymes), para el caso este sería su mismo valor nominal; si estas partidas están en una moneda diferente a la moneda funcional de la compañía entonces a cada corte se debe hacer la conversión correspondiente de acuerdo al tipo de cambio (sección 30).

En términos fiscales el articulo 21-1 del estatuto tributario establece que salvo tratamiento especial los activos serán medidos a costo de transacción, valor de adquisición o

valor nominal, de la misma forma el artículo 268 del mismo estatuto establece que el valor a declarar del efectivo y equivalente será el saldo en cuentas del último día del año.

Nótese entonces que en ambas regulaciones (contable y fiscal) la medición del efectivo y equivalente no tiene diferencia, en ambos se mide a su valor nominal a final de cada periodo que se informa o declara, en condiciones normales esta partida no genera diferencias fiscales que puedan afectar la liquidación del impuesto de renta o impuesto a las ganancias.

4.1.1.2 Cuentas comerciales por cobrar.

La cartera de clientes y otras cuentas comerciales de acuerdo al mismo párrafo 11.13 de la NIIF para Pymes, debe ser medida inicialmente a su costo de transacción, salvo si la operación representa una transacción de financiación, es decir que se extienda más allá de los términos normales comerciales, o se financien valores a largo plazo sin interés o con un interés inferior al interés del mercado, en este caso la cuenta por cobrar se medirá por su valor presente.

En cada fecha de medición se deben evaluar si “existe evidencia objetiva de deterioro del valor” del activo (párrafo 11.21) y de ser así se reconocerá una perdida con cargo al estado de resultados, para el cálculo de dicho deterioro, la empresa puede utilizar de acuerdo a políticas el método que mejor estime el valor del deterioro de cada valor.

En términos fiscales el reconocimiento inicial de las cuentas por cobrar debe ser de acuerdo al artículo 21-1, esta partida se mide en las declaraciones de acuerdo a su costo de transacción, valor de adquisición o valor nominal, sin importar si existe un acuerdo de financiación, es decir el valor presente de la NIIF para Pymes no es una base de medición válida en términos tributarios.

La mayor diferencia en medición fiscal radica en el cálculo del deterioro de la cartera, los artículos 145 y 146 del ET y los artículos 1.2.1.18.19 al 1.2.1.18.21 del decreto único en materia

tributaria 1625 del año 2016, establecen los métodos para el reconocimiento de la provisión cartera de difícil o dudoso cobro y para la cartera manifiestamente pérdida, delimitando la deducción a un máximo de 33% por año, salvo casos de perdida manifiesta con el cumplimiento de algunos requisitos fiscales específicos.

De acuerdo a lo anterior las diferencias en la medición de la cartera a un corte especifico están dadas principalmente por el valor de deterioro calculado al final del periodo, donde el método y porcentaje contable están sujetos a criterio de la administración, y para efectos fiscales solo se podrá optar por uno de los dos métodos establecidos en la norma (General e individual), estas diferencias en el cálculo mencionada generan diferencias en la determinación del impuesto a las ganancias y dan lugar al reconocimiento de partidas de impuesto diferido.

4.1.1.3 Inversiones.

Las inversiones al igual que los demás instrumentos financieros para efectos fiscales no admiten mediciones a valor razonable debiendo aplicarse el tratamiento establecido en el artículo 33 del estatuto tributario el cual requiere que se evalúe el tipo de título y de acuerdo a ello reconocer el ingreso de los rendimientos en la medida que sea efectiva su realización, o la utilidad o pérdida general a la fecha de realización del activo total.

El valor final de la inversión se mide tributariamente por su valor nominal (su costo), a diferencia del tratamiento contable establecido en la NIIF para Pymes en su párrafo 11.14 y 11.15 que permite de acuerdo al tipo de inversión o instrumento financieros que estos se midan al costo amortizado, al valor razonable o a su costo.

4.1.1.4 Inventarios.

Los inventarios tienen su tratamiento NIIF en Pymes en la sección 13 de dicho estándar, los párrafos 13.4 al 13.6 establecen la base de medición para esta partida, incluyendo en dicho

costo todos los valores de compra, trasformación y otros costos incurridos para darle su condición y ubicación actuales.

Fiscalmente el inventario adopta la misma base de medición mencionada de acuerdo a lo establecido en el artículo 21-1 del estatuto tributario, las diferencias entre las bases de medición van a radicar principalmente en dos aspectos:

- El cálculo del deterioro, que en NIIF se hace a través del cálculo del VNR (valor neto de realización), pero que fiscalmente no se reconoce ningún valor de pérdida hasta que el inventario sea efectivamente vendido. (Artículo 59 del Estatuto Tributario)
- La provisión de inventario por faltantes, que en NIIF utiliza la técnica a juicio y experiencia de la administración y fiscalmente limita su cálculo al 3% del valor del inventario inicial más las compras (Artículo 64 del Estatuto Tributario) con excepción de los casos de fuerza mayor.

4.1.1.5 Propiedad planta y equipo.

De acuerdo con el párrafo 17.10 de la NIIF para Pymes el costo inicial de la propiedad planta y equipo comprende el precio de compra y todos los demás costos directamente atribuibles en la adquisición y ubicación del elemento, adicional la NIIF permite incluir en el costo una estimación inicial para el desmantelamiento del elemento y para rehabilitación del lugar donde se asienta el activo según el caso.

Fiscalmente y de acuerdo al artículo 69 del estatuto tributario el costo del elemento es su precio de adquisición más los costos directamente atribuibles hasta que el activo esté disponible para su uso, con la diferencia que fiscalmente no está permitido incluir en el costo la estimación para el desmantelamiento del elemento y la rehabilitación del lugar sobre el que se asienta.

En la medición posterior al párrafo 17.15 de la NIIF para pymes permite elegir entre el modelo del costo y el modelo de revaluación, afectando el patrimonio contable por los valores estimados de revaluación en cada fecha de corte, para efectos fiscales el enciso 2 del mismo artículo 69 establece que las mediciones posteriores se mantendrán al costo. Esto genera una diferencia en la base de medición cuando la elección de política de la empresa es el costo revaluado.

Estos son otros efectos en las estimaciones relacionadas con la propiedad planta y equipo:

- **Mejoras significativas**, tienen incidencia en la base contable y en la base fiscal, remotamente puede generar diferencias dependiendo del rango de materialidad establecido en la política contable.
- **Deterioro**, este tiene efectos únicamente en la base contable y no en la base fiscal.
- **Bajas**, el efecto se refleja tanto en la base contable como en la base fiscal.
- **Depreciación**, la depreciación es susceptible de generar diferencias porque contablemente se pueden establecer vidas útiles diferentes a las vidas útiles fiscales limitadas del artículo 137 del Estatuto tributario, sin desconocer que en algunos casos las vidas útiles contables son equiparadas con las vidas útiles fiscales, caso en el cual no se generan diferencias en las medición contable y fiscal.

4.1.1.6 Activos intangibles.

Para el reconocimiento contable de activos intangibles la NIIF para Pymes establece en su párrafo 18.10 como base de medición inicial el precio de adquisición más cualquier otro costo atribuible para su puesta en funcionamiento; de la misma forma el artículo 279 del Estatuto Tributario establece una base de medición acorde a la contable.

Las diferencias principales estarían en la medición posterior, la evaluación de deterioro tiene impacto contable pero no fiscal, de la misma forma el cálculo de la alícuota de amortización anual está limitada en el artículo 143 del estatuto tributario a máximo el 20% del valor del costo fiscal del activo, por lo contrario la amortización contable depende siempre de lo establecido en la política y puede o no coincidir con los mismos 5 años de limitación fiscal, las diferencias en este cálculo tienen incidencia directa en la liquidación del impuesto a las ganancias, y dan lugar al cálculo de impuesto diferido.

4.1.1.7 Pasivos (acreedores comerciales, beneficios a empleados, pasivos estimados y provisiones).

Cuando una partida satisfaga la definición de pasivo de acuerdo al párrafo 2.20 y 21.4 de la NIIF para Pymes este podrá ser incorporado a la contabilidad y a su vez a las declaraciones tributarias de acuerdo con lo establecido en el artículo 283 del Estatuto Tributario.

Cuando los pasivos son medidos inicialmente por su costo de transacción (muy común en pequeñas y medianas empresas) no se generan diferencias con la norma fiscal, pero cuando el pasivo es medido al costo amortizado de acuerdo con los párrafos 4.1.2 y 11.15 de la NIIF para pymes se genera diferencias en el reconocimiento de costos y gastos derivados de esta medición, pues de acuerdo a los artículos 33-1 y 28 del Estatuto Tributarios los intereses implícitos no tienen efecto fiscal, sin embargo los intereses efectivamente pagados a causa del pasivo principal tienen reconocimiento fiscal en el momento que se causan a su valor nominal de acuerdo al artículo 287 del mismo estatuto.

En ambos modelos, tanto contable como fiscal la medición posterior para estados financieros y declaraciones tributarias se realiza de acuerdo al saldo insoluto de la obligación o a su costo amortizado dependiendo de la elección de política por parte de la empresa.

Las provisiones reconocidas contablemente de acuerdo con la sección 21 NIIF para Pymes no tienen reconocimiento fiscal sino hasta el momento que exista la obligación de desembolso con valor y fecha cierta, de acuerdo a los artículos 59 y 105 del estatuto tributario.

Los pasivos para obligaciones laborales serán reconocidos contable y fiscalmente por el total del costo por pagar derivado del reconocimiento de los derechos adquiridos derivados de la relación contractual con la empresa, en las obligaciones por beneficio a empleados a corto plazo no se generan diferencias entre lo contable y lo fiscal.

4.1.1.8 Ingresos.

En la medición de ingresos tanto la sección 23 de la NIIF para Pymes como el artículo 26 del estatuto tributario coinciden en el mismo criterio, los ingresos se miden partiendo del valor de la venta menos las devoluciones y cualquier otra rebaja o descuento.

Las principales diferencias aparecen en el reconocimiento de los ingresos, aunque el artículo 28 del estatuto tributario establece que los ingresos fiscales serán los mismos devengados contablemente, a su vez establece unas excepciones, entre otras: los ingresos por dividendos, por la venta de inmuebles, intereses implícitos, ingresos devengados por el método de participación, por mediciones a valor razonable, reversiones de provisiones y deterioros no tomados fiscalmente, entre otros, además de los ingresos del otro resultado integral (ORI).

Esta serie de excepciones genera diferencias entre los ingresos llevados a las declaraciones y los ingresos devengados contablemente, diferencias que tienen un impacto en la liquidación del impuesto de renta y que a su vez obligan al cálculo del impuesto diferido.

4.1.1.9 Gastos.

Para la medición de los gastos, el artículo 105 del estatuto tributario establece que para efectos fiscales las deducciones o gastos son los que la norma contable haya considerado según el principio del devengo, además de la exigencia del cumplimento de los demás

requisitos fiscales para cada gasto o deducción correspondiente, estos valores son medidos a su valor de transacción de acuerdo a la sección 2. Conceptos y principios fundamentales de la NIIF Para Pymes.

Fiscalmente se establecen algunas excepciones de reconocimiento que terminan afectando el cálculo del impuesto de renta, entre algunas excepciones se encuentran: Gastos por interese implícitos, pérdidas generadas por mediciones a valor razonable, provisiones asociadas con obligaciones de monto o fecha incierta, gastos relacionados con pasivos estimados, gasto por deterioro antes de la realización del activo, los gastos que deban ser incluidos en el otro resultado integral, entre otros.

A pesar de que no existen diferencias en la base de medición con la que se deben incorporar los gastos a la contabilidad y las declaraciones, si existen limitaciones de reconocimiento de varias partidas, lo que necesariamente va a generar una diferencia en el valor de los gastos declarados versus los reconocidos contablemente.

4.2. Principales discrepancias en la aplicación de las bases contables y fiscales en la preparación de los estados financieros y el cálculo del impuesto a las ganancias de las empresas.

La contabilidad y la tributación de las empresas en Colombia están enfrentadas a diferencias que surgen de los efectos que generan los reconocimientos, bases de medición, juicios y opiniones que se encuentran entre las bases contables y fiscales. Estas discrepancias deben ser analizadas y controladas a través del proceso de conciliación y reporte fiscal, de igual manera plasmarse en los estados financieros a través del impuesto diferido activo o pasivo.

El correcto conocimiento y aplicación de las normas contables y fiscales permitirá a las empresas tomar decisiones financieras y de estrategia tributaria eficientes y asertivas para

maximizar los recursos y beneficios en las organizaciones. A continuación, un extracto de las principales diferencias:

Tabla No. 2. Principales discrepancias entre las bases medición contable y fiscal.

PARTIDA	PRINCIPAL DIFERENCIA
Efectivo y Equivalentes de Efectivo	No se presentan diferencias entre las bases de medición del efectivo y equivalente, tanto fiscal como contable se miden por el valor nominal y al final de cada periodo o declaración se registran por su importe efectivo.
Moneda Funcional	Para efectos contables los activos y pasivos monetarios se deben re-expresar en cada fecha de informe, lo que genera variaciones por diferencia en cambio, contablemente afectan el ingreso o el gasto, para efectos tributarios estas actualizaciones no tienen ningún efecto y solo se reconocerá una variación por efecto de dicho cambio en tasa en el momento que el activo o pasivo sea liquidado.

PARTIDA	PRINCIPAL DIFERENCIA
Créditos por operaciones comerciales. Créditos a terceros Deudas con entidades bancarias o terceros. Débitos por operaciones comerciales. Otros activos y pasivos financieros. Instrumento de patrimonio con terceros o propio.	La medición inicial, al costo, es permitida tanto fiscal como contable, para efectos tributarios no es posible reconocer el componente financiero implícito por el cálculo de una obligación a valor presente, la norma fiscal no permite el reconocimiento del deterioro bajo el criterio contable, por el contrario, establece dos métodos para provisión de cartera que en ambos casos limitan la medición a unos porcentajes predeterminados en relación a la edad de las cuentas por cobrar.
Inversiones	En su reconocimiento inicial y posterior la NIIF para Pymes permite reconocimiento al costo, valor razonable y costo amortizado, la norma fiscal solo permite reconocimiento a costo. Para efectos de reconocimiento de los rendimientos de las inversiones como instrumentos financieros, la norma fiscal permite su reconocimiento en el momento de la realización efectiva del ingreso y no acepta el reconocimiento de ingresos devengados ni de intereses implícitos.

PARTIDA	PRINCIPAL DIFERENCIA
Inventarios	Para la medición inicial de inventario no existen diferencias significativas entre la norma fiscal y contable. Para medición posterior la norma fiscal no permite el cálculo del deterioro a través del VNR y limita las mermas de inventario aun porcentaje del 3%, con excepción de casos de fuerza mayor comprobada.
Propiedad planta y equipo.	En el reconocimiento inicial la norma fiscal no permite incluir la estimación para el desmantelamiento y la rehabilitación del lugar donde se asienta, para presentación posterior no se acepta fiscalmente las mediciones a costo revaluado. El deterioro no es aceptado fiscalmente, y la depreciación está limitada, lo que ocasiona diferencias con respecto a la estimación contable de dicha depreciación.
Intangibles	En ambas normas el reconocimiento se realiza al precio de adquisición más los costos de transacción. Las diferencias principales estarían en la medición posterior, la evaluación de deterioro

PARTIDA	PRINCIPAL DIFERENCIA
	tiene impacto contable pero no fiscal, de la misma forma el cálculo de la alícuota de amortización anual está limitada a un 20% del valor del costo fiscal del activo.
Pasivos estimados y provisiones.	Los pasivos medidos inicialmente al costo no generan ninguna diferencia entre lo contable y lo fiscal, para las mediciones a costo amortizado, los intereses implícitos no tienen reconocimiento fiscal. La medición posterior es de acuerdo a su amortización, es decir el saldo del principal más los intereses causados, tienen reconocimiento tanto contable como fiscal.
Ingresos	Los ingresos no tienen diferencia en su medición, en ambos marcos se componen por el valor de la venta menos cualquier rebaja o descuento.
Gastos	Al igual que los ingresos la medición es en ambos marcos al costo de la transacción, las diferencias se dan principalmente por el no cumplimento de requisitos fiscales en cada pago, pero no por razones de carácter contable.

Fuente: Elaboración propia.

4.3 Efectos en la aplicación de las bases de medición permitidas por los marcos financieros versus las normas fiscales en la determinación del impuesto de renta y presentación de los estados financieros.

Con el ánimo de ilustrar los efectos más comunes derivados de la aplicación de las diferentes bases de medición (Contable y fiscal) en los EEFF y las declaraciones del impuesto de renta, se tomaron como ejemplo algunas empresas de sectores comerciales aleatorios y se analizarán cuáles fueron las principales diferencias en la información contable y fiscal generada para el año 2023.

4.3.1 Análisis Ejemplo Numero 1

Nombre de Empresa: Anónimo

Años en el mercado: 12 Años

Sector: Telecomunicaciones

Régimen de Renta: Régimen Ordinario

Grupo NIIF: Grupo 2 (NIIF Pymes)

La empresa en análisis presentó a cierre año 2023 los siguientes saldos en sus cifras de balance (activos y pasivos) y estado de resultados.

Tabla No. 3. Datos contables y tributarios año 2023 empresa número 1.

PARTIDA	VR EEFF 2023	VR RENTA 2023	DIFERENCIA
Efectivo y Equivalente	1.320.775.931	1.320.775.931	-
Cartera de Clientes	1.076.220.920	1.076.220.920	-
Deterioro de Cartera	(23.650.600)	(16.325.440)	(7.325.160)
Otras Cuentas Por Cobrar	865.599.271	2.331.004.398	(1.465.405.127)
Provisión Deudas Difícil Cobro	(78.171.229)	-	(78.171.229)
Inventarios	306.095.666	306.095.666	-
Propiedad Planta y Equipo	451.518.327	451.518.327	-
Depreciación	(97.780.651)	(92.980.993)	(4.799.658)
Activos Intangibles (Zonas)	131.543.715	131.543.715	-

PARTIDA	VR EEFF 2023	VR RENTA 2023	DIFERENCIA
Amortización Zonas	(87.695.810)	(39.004.557)	(48.691.253)
Otros Activos No Financieros	1.534.135.633	68.730.506	1.465.405.127
Activos Por Impuesto Corriente	68.670.118	68.670.118	-
Activo por impuesto Diferido	40.230.371	-	40.230.371
Total activos	**5.467.261.291**	**5.606.248.591**	**(138.987.300)**
Obligaciones Financieras	683.287.344	4.128.795.649	
Acreedores Comerciales	814.445.373		
Cuentas por pagar	2.631.062.932		
Beneficios a Empleados	92.991.359	92.991.359	-
Pasivos por impuesto	66.039.980	66.039.980	-
Pasivo por impuesto Diferido	6.454.300	-	6.454.300
Total Pasivos	**4.294.281.288**	**4.287.826.988**	
Ingresos	3.662.082.957	3.662.082.957	-
Costos	824.173.856	824.173.856	-
Gastos de Administración	1.870.311.424	1.816.721.340	53.590.084
Gastos Financieros	901.572.814	817.853.257	83.719.557
Utilidad	**66.024.863**	**203.334.504**	

Fuente: Elaboración propia.

Como se puede observar en cuanto a reconocimiento de activos y pasivos no existen diferencias significativas, salvo la clasificación de otras cuentas por cobrar, en especial los anticipos a proveedores y las bases en saldo otorgadas a clientes, que contablemente están clasificadas como otros activos no financieros y que en la declaración de renta están declaradas como otras cuentas por cobrar.

Esta es una empresa perteneciente al grupo 2 NIIF para Pymes, grupo en el cual están clasificadas la mayoría de empresas en Colombia y su transaccionalidad contable es relativamente sencilla, las principales diferencias radican en la medición posterior y

principalmente en cómo se miden las estimaciones de pérdida de valor o consumo del activo, las principales diferencias son:

- En el deterioro de cartera, debido a que el método de deterioro usado contablemente difiere de la provisión fiscal hecha por el método individual (33% de las facturas que a corte de diciembre superen los 360 días) regulado por el artículo 1.2.1.18.20 del decreto 1625 de 2016.
- Provisión deudas de difícil cobro, se presenta diferencia porque la administración decidió iniciar el reconocimiento de una provisión por el cese de actividades de un distribuidor, sin embargo, las acciones jurídicas para recuperar los valores desembolsados como bases apenas inician, y de acuerdo al resultado del proceso jurídico se tendrá la evidencia para tomar ante la autoridad fiscal la cuenta por cobrar como manifiestamente perdida.
- Depreciación de propiedad planta y equipo, se evidencia diferencias principalmente porque la vida útil de los activos es menor a la vida útil o tasa de depreciación establecida como límite en el artículo 137 del Estatuto Tributario.
- Amortización de los activos intangibles, específicamente las zonas comerciales adquiridas como parte del plan de expansión de operaciones, la empresa amortiza las zonas a 3 años, pero el artículo 143 del Estatuto Tributario establece una limitación al 20% anual lo que equivale a una amortización estimada para 5 años.

Se aprecia que el común denominador en las diferencias temporarias en el balance, son las limitantes o máximos fiscales establecidos en la legislación que buscan controlar el exceso o abuso en las deducciones, sin embargo, dicho reconocimiento contable tendrá reconocimiento fiscal con el pasar del tiempo establecido para cada cálculo, lo que quiere decir que estas diferencias son de carácter deducible y dan lugar al cálculo de activos por impuesto diferido que serán consumidos en las declaraciones futuras de impuesto a la renta.

Adicionalmente, derivado de la norma fiscal, existen unas diferencias permanentes que afectan directamente la utilidad fiscal y con ello el impuesto de renta, estas diferencias están dadas por las diferentes reglas fiscales que permiten solo la deducción del 50% del gravamen a los movimientos financieros y que obligan a desconocer una serie de gastos que no cuentan con los documentos o soportes fiscales idóneos, o que no acreditan la seguridad social de los beneficiarios del pago.

Las variaciones o diferencias antes mencionadas causan una distorsión entre la utilidad contable y la utilidad Fiscal que sirve de base para el cálculo del impuesto, como se muestra a continuación:

Tabla No. 4 Depuración utilidad contable de la empresa número 1.

Utilidad Contable	**66.024.863**
Diferencias Temporarias	
Mas Diferencia por Deterioro de cartera	2.441.720
Mas provisión para castigo CXC	26.057.076
Mas Diferencia por depreciación	1.199.915
Mas diferencia por Amortización de Zonas	17.539.162
Diferencias Permanentes	
Mas Diferencia Permanente GMF	68.444.000
Mas Gastos sin Cumplimiento de requisitos	21.627.768
Total Utilidad Fiscal	**203.334.504**
Impuesto Causado Fiscal	**71.167.076**
Menos Impuesto Diferido Activo	16.533.255
Menos Impuesto diferencias Permanentes	31.525.119
Impuesto Contable	**23.108.702**

Fuente: Elaboración Propia

De acuerdo a la anterior tabla podemos concluir lo siguiente:

- El impuesto a las ganancias corriente con una tasa para el año 2023 del 35%, sería de $23.108.702 calculado sobre la utilidad contable.
- El impuesto anteriormente calculado se ve incrementado en $31.525.119 derivado de la existencia de las diferencias permanentes como consecuencia en mayor medida por la limitante del 50% del GMF, y de otro lado por los costos y gastos que no cumplen con los requisitos fiscales.
- Y finalmente, derivado de las diferencias temporarias en medición de activos y pasivos un impuesto diferido activo que aumenta el valor a pagar en la presente declaración por valor de $16.533.255 (en este caso, el valor pagado de impuesto por estas diferencias son un activo por impuesto diferido que será deducido en periodos futuros).

Ajustando estas diferencias el valor causado fiscal o valor de impuesto a pagar en la declaración de renta es de $71.167.076, lo que significa una tasa efectiva del 107%, esto representa una serie de desafíos financieros para la empresa por la pesada carga impositiva como resultado de las operaciones del año 2023.

4.3.1.1 Cálculo del impuesto Diferido

Se mencionan a continuación algunas recomendaciones sobre el procedimiento que se debe seguir para realizar el cálculo del Impuesto Diferido.

Para el cálculo del impuesto diferido lo primero es realizar la conciliación fiscal de los saldos a fin del periodo, en donde debe identificar claramente:

- Diferencias Permanentes
- Diferencias Temporales
- Diferencias temporarias

De acuerdo a la naturaleza de cada una de estas se tendrá en cuenta la tasa de tributación aplicable para el reconocimiento del activo o pasivo por impuesto diferido. (si es una deducción o ingreso de una futura ganancia ocasional se usará la tasa vigente para ganancia ocasional)

Si la diferencia es **IMPONIBLE**, la contabilización del impuesto incluirá un **PASIVO** por impuesto diferido, y si la diferencia es **DEDUCIBLE** la contabilización del impuesto incluirá un **ACTIVO** por impuesto diferido, para determinar esto, la siguiente tabla ayudará a la empresa en la clasificación de estas partidas:

Tabla No. 5. Ruta de decisión para tipo de diferencia en cálculo de impuesto diferido.

SI	ES	QUE	ENTONCES
ACTIVO FISCAL	**MENOR**	ACTIVO CONTABLE	Es una diferencia IMPONIBLE y se reconoce un PASIVO por impuesto diferido
ACTIVO FISCAL	**MAYOR**	ACTIVO CONTABLE	Es una diferencia DEDUCIBLE y se reconoce un ACTIVO por impuesto diferido
PASIVO FISCAL	**MENOR**	PASIVO CONTABLE	Es una diferencia DEDUCIBLE y se reconoce un ACTIVO por impuesto diferido
PASIVO FISCAL	**MAYOR**	PASIVO CONTABLE	Es una diferencia IMPONIBLE y se reconoce un PASIVO por impuesto diferido

Fuente: Elaboración Propia

4.3.1.2 Otras consideraciones

Acorde con la sección 29 de NIIF para pymes, párrafo 29.21, las pérdidas y créditos fiscales a favor de la empresa deben reconocerse como un activo por impuestos diferidos,

siempre que se puedan compensar, con ganancias fiscales de periodos posteriores, pérdidas o créditos fiscales no utilizados, pero solo en la medida en que sea probable la disponibilidad de ganancias fiscales futuras, contra las cuales utilizar esas pérdidas o créditos fiscales no usados.

La variación o gasto por impuesto diferido será reconocida en estado de resultado o en patrimonio, de acuerdo al origen de las diferencias que generan el gasto por impuesto diferido.

De ser el caso se reconocerá impuestos diferidos por diferencias en el reconocimiento y registro de inversiones en subsidiarias, sucursales y asociadas basada en los párrafos 29.24 al 29.31 de la NIIF para Pymes.

En el pago de dividendos, cuando haya lugar a retención en la fuente, esta se reconocerá como parte del dividendo en el patrimonio de acuerdo a lo establecido en el párrafo 29.34 de la NIIF para Pymes.

Los activos o pasivos por impuesto diferido deben clasificarse como activos o pasivos no corrientes.

4.3.2 Análisis Ejemplo Numero 2

Nombre de Empresa:	Anónimo.
Años en el mercado:	26 Años.
Sector:	Construcción de Obras de Ingeniería Civil.
Régimen de Renta:	Régimen Ordinario.
Grupo NIIF:	Grupo 2 (NIIF Pymes).

La empresa en análisis presentó a cierre año 2023 los siguientes saldos en sus cifras de balance (activos y pasivos) y estado de resultados:

Tabla No. 6. Datos contables y tributarios año 2023 empresa número 2, cuentas de balance.

PARTIDA	VR EEFF 2023	VR RENTA 2023	DIFERENCIA
Activos			
Efectivo y equivalentes de efectivo	2.768.677.362	2.768.677.362	-
Inversiones e instrumentos financieros derivados	1.846.140.064	1.550.247.880	295.892.184
Cuentas por cobrar	12.977.968.729	12.977.968.729	-
Gastos pagados por anticipado	5.517.274.223	5.517.274.223	-
Activos por impuestos corrientes	292.629.040	292.629.040	-
Activos por impuestos diferidos	2.182.215.288	2.182.215.288	-
Propiedades, planta y equipo	11.028.906	-	11.028.906
Activos intangibles	3.307.521.323	3.307.521.323	-
Propiedades de inversión	3.190.966	3.190.966	-
Total activos	**28.906.645.901**	**28.599.724.811**	**306.921.090**
Pasivos			
Obligaciones financieras y cuentas por pagar	13.952.498.763	13.952.498.763	-
Arrendamientos por pagar	-	-	-
Otros pasivos financieros	-	-	-
Impuestos, gravámenes y tasas por pagar	1.310.774.487	1.310.774.487	-
Pasivos por impuestos diferidos	114.591.170	-	114.591.170
Pasivos por beneficios a los empleados	1.071.903.902	1.071.903.902	-
Provisiones	-	-	-
Pasivos por ingresos diferidos	-	-	-
Otros pasivos	41.626.172	41.626.172	-
Total pasivos	**16.491.394.494**	**16.376.803.324**	**114.591.170**
Patrimonio			
Capital social y reservas	1.453.817.748		
Resultados del ejercicio	716.000.083		
Resultados acumulados	10.173.379.740		
Ganancias (pérdidas) acumuladas o retenidas por la adopción por primera	72.053.836		
Otro resultado integral acumulado			
Total patrimonio	**12.415.251.407**		

Fuente: Elaboración propia.

Tabla No. 7. Datos contables y tributarios año 2023 empresa número 2, cuentas de resultado parte 1.

PARTIDA	VR EEFF 2023	VR RENTA 2023	DIFERENCIA
Ingresos			

PARTIDA	VR EEFF 2023	VR RENTA 2023	DIFERENCIA
Ingresos brutos Actividad comercial, industrial y servicios	40.544.079.272	40.544.079.272	-
Devoluciones, rebajas y descuentos	130.196.718	130.196.718	-
Ingresos financieros	661.735.343	469.681.939	192.053.404
Ganancias por inversiones en subsidiarias, asociadas y/o negocios conjuntos	-	-	-
Ingresos por mediciones a valor razonable	-	-	-
Utilidad en la venta o enajenación de activos, bienes poseídos por menos de dos años	6.511.749	-	6.511.749
Utilidad por venta o enajenación de activos, bienes poseídos por dos años o más (ganancia ocasional)	-	-	-
Ingresos por reversión de deterioro de valor	-	-	-
Ingresos por reversión de provisiones (pasivos de monto o fecha inciertos)	-	-	-
Ingresos por reversión de pasivos por beneficios a los empleados	-	-	-
Otros ingresos	736.079.435	736.079.435	-
Ganancias netas en operaciones discontinuadas	-	-	-
Ajustes fiscales	-	28.792.123	(28.792.123)
Ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional	-	-	-
Total ingresos	**41.818.209.081**	**41.648.436.051**	**169.773.030**
Costos			
Materias primas, reventa de bienes terminados y servicios	12.753.189.644	12.753.156.465	33.179
Mano de obra	12.598.105.008	12.592.557.178	5.547.830
Depreciaciones, amortizaciones y deterioros	687.316.549	687.316.549	-
Otros costos	9.840.339.442	9.460.918.180	379.421.262
Menor costo - ajuste precios de transferencia	-	-	-
Total costos	**35.878.950.643**	**35.493.948.372**	**385.002.271**
Gastos			
De administración			
Mano de obra	966.740.452	962.602.612	4.137.840
Otros gastos de administración	729.645.924	704.653.362	24.992.562
Depreciaciones, amortizaciones y deterioros	29.131.857	29.131.857	-
Total gastos de administración	**1.725.518.233**	**1.696.387.831**	**29.130.402**
De distribución y ventas			
Mano de obra	1.379.923.547	1.377.608.076	2.315.471
Otros gastos de distribución	165.615.421	165.573.951	41.470
Depreciaciones, amortizaciones y deterioros	405.996	405.996	-
Total gastos de distribución y ventas	**1.545.944.964**	**1.543.588.023**	**2.356.941**

Fuente: Elaboración propia.

Tabla No. 8. Datos contables y tributarios año 2023 empresa número 2, cuentas de resultado parte 2.

Gastos financieros	700.594.465	130.892.518	569.701.947
Perdidas por inversiones en subsidiarias, asociadas y/o negocios conjuntos	-	-	-
Pérdidas por mediciones a valor razonable	-	-	-
Pérdida en la venta o enajenación de activos fijos	-	-	-
Gastos por provisiones (pasivos de monto o fecha inciertos)	-	-	-
Otros gastos	1.251.200.693	64.893.777	1.186.306.916
Pérdidas netas en operaciones discontinuadas	-	-	-
Menor gasto o deducción - Ajuste Precios de Transferencia	-	-	-
Total gastos	**5.223.258.355**	**3.435.762.149**	**1.787.496.206**
RESULTADO DEL EJERCICIO	**716.000.083**	**2.718.725.530**	**(2.002.725.447)**

Fuente: Elaboración propia.

La empresa presenta diferencias temporales únicamente para el rubro denominado inversiones e instrumentos financieros derivados, de conformidad con la sección 11 y 12 de la NIIF Pymes, las inversiones se pueden medir al valor razonable, medición que no es aceptada fiscalmente.

Dentro de la información de la empresa se identifica que la inversión corresponde a moneda extranjera, generando diferencias entre las bases contables y fiscales por efecto de diferencia en cambio causada, la cual no tiene efectos tributarios y conlleva a la determinación del impuesto diferido.

Las diferencias en el tipo de cambio sobre inversiones extranjeras tienen efectos contables y fiscales que deben ser gestionados adecuadamente. Contablemente, se debe reflejar el impacto de las fluctuaciones del tipo de cambio en los estados financieros, registrando las ganancias o pérdidas en el patrimonio o en los resultados. Fiscalmente, las diferencias de cambio afectan la base tributaria solo cuando se materializan, lo que implica que

las ganancias o pérdidas no realizadas por la conversión de inversiones extranjeras no se reconocen para efectos de impuesto sobre la renta hasta que se venda la inversión o se realice la transacción correspondiente.

Existen un gran número de diferencias entre las bases contables y fiscales para el estado de resultados, las diferencias permanentes en el contexto del impuesto diferido se refieren a las diferencias entre la base fiscal y la base contable de ciertos elementos (ingresos, gastos, activos, pasivos) que no se revierten con el tiempo. Es decir, son diferencias que no se corregirán en el futuro, por lo que no generan activos ni pasivos por impuestos diferidos. Estas diferencias afectan directamente la determinación de la renta líquida gravable y la base imponible de la empresa, pero no darán lugar a un ajuste en los periodos fiscales futuros.

4.3.3 Análisis Ejemplo Numero 3.

Nombre de Empresa: Anónimo.

Años en el mercado: 8 Años.

Sector: Comercio al por mayor de productos farmacéuticos y medicinales.

Régimen de Renta: Régimen Ordinario.

Grupo NIIF: Grupo 2 (NIIF Pymes)

La empresa en análisis presentó a cierre año 2023 los siguientes saldos en sus cifras de balance (activos y pasivos) y estado de resultados:

Tabla No. 9. Datos contables y tributarios año 2023 empresa número 3, cuentas de balance.

PARTIDA	VR EEFF 2023	VR RENTA 2023	DIFERENCIA
Activos			
Efectivo y equivalentes de efectivo	519.187.555	519.187.555	-
Inversiones e instrumentos financieros derivados	65.000.000	65.000.000	-
Cuentas por cobrar	928.372.274	1.275.461.200	(347.088.926)
Gastos pagados por anticipado	748.422.153	496.852.025	251.570.128

PARTIDA	VR EEFF 2023	VR RENTA 2023	DIFERENCIA
Activos por impuestos corrientes	11.304.244	11.304.244	-
Activos por impuestos diferidos	158.198.679	158.198.679	-
Propiedades, planta y equipo	121.481.124		121.481.124
Activos intangibles	128.718.019	128.118.029	599.990
Propiedades de inversión	-	-	-
Total activos	**2.680.684.048**	**2.654.121.732**	**26.562.316**
Pasivos			
Obligaciones financieras y cuentas por pagar	597.297.481	597.207.482	89.999
Arrendamientos por pagar	-	-	-
Otros pasivos financieros	-	-	-
Impuestos, gravámenes y tasas por pagar	318.928.000	318.928.000	-
Pasivos por impuestos diferidos	107.481.179	-	107.481.179
Pasivos por beneficios a los empleados	178.979.035	178.979.035	-
Provisiones	-	-	-
Pasivos por ingresos diferidos	-	-	-
Otros pasivos	1.823.257	57.342.211	(55.518.954)
Total pasivos	**1.204.508.952**	**1.152.456.728**	**52.052.224**
Patrimonio			
Capital social y reservas	312.941.751		
Resultados del ejercicio	176.213.232		
Resultados acumulados	987.020.113		
Ganancias (pérdidas) acumuladas o retenidas por la adopción por primera	-		
Otro resultado integral acumulado			
Total patrimonio	**1.476.175.096**		

Fuente: Elaboración propia.

Tabla No. 10. Datos contables y tributarios año 2023 empresa número 3, cuentas de resultado parte 1.

PARTIDA	VR EEFF 2023	VR RENTA 2023	DIFERENCIA
Ingresos			
Ingresos brutos Actividad comercial, industrial y servicios	7.973.146.465	7.973.146.465	-
Devoluciones, rebajas y descuentos	342.423.853	342.423.853	-
Ingresos financieros	77.537.237	75.990.153	1.547.084
Ingresos por reversión de pasivos por beneficios a los empleados	-	-	-

PARTIDA	VR EEFF 2023	VR RENTA 2023	DIFERENCIA
Otros ingresos	121.912.953	65.301.271	56.611.682
Total ingresos	**7.830.172.802**	**7.772.014.036**	**58.158.766**
Costos			
Materias primas, reventa de bienes terminados y servicios	3.807.179.578	3.807.179.578	-
Total costos	**3.807.179.578**	**3.807.179.578**	**-**
Gastos			
De administración			-
Mano de obra	789.107.230	789.107.230	-
Otros gastos de distribución	480.364.380	463.513.426	16.850.954
Depreciaciones, amortizaciones y deterioros	34.773.725	18.504.365	16.269.360
Total gastos de administración	**1.304.245.335**	**1.271.125.021**	**33.120.314**
De distribución y ventas			
Mano de obra	1.030.713.305	1.030.680.072	33.233
Otros gastos de administración	1.049.504.008	1.048.214.508	1.289.500
Depreciaciones, amortizaciones y deterioros	10.624.506	10.624.506	-
Total gastos de distribución y ventas	**2.090.841.819**	**2.089.519.086**	**1.322.733**

Fuente: Elaboración propia.

Tabla No. 11. Datos contables y tributarios año 2023 empresa número 3, cuentas de resultado parte 2.

Gastos financieros	58.653.775	54.215.575	4.438.200
Otros gastos	186.378.347	-	186.378.347
Pérdidas netas en operaciones discontinuadas	-	-	-
Menor gasto o deducción - Ajuste Precios de Transferencia	-	-	-
Total gastos	**3.640.119.276**	**3.414.859.682**	**225.259.594**
RESULTADO DEL EJERCICIO	**382.873.948**	**549.974.776**	**(167.100.828)**

Fuente: Elaboración propia.

Las diferencias entre cuentas por cobrar contable y fiscal se refieren a la forma en que las cuentas por cobrar son tratadas para efectos contables y fiscales. Aunque ambos tratamientos tienen como objetivo reflejar la realidad económica de una empresa, las normas contables y fiscales pueden permitir o exigir distintos enfoques en el reconocimiento y medición de las cuentas por cobrar, lo que puede generar diferencias temporarias o permanentes entre la

base contable y fiscal, para efectos contables la Sección 11 de la NIIF pymes, establece el reconocimientos del deterioro para efectos contables, por su parte el Estatuto Tributario lo establece en sus artículos 145 y 146, adicional el artículo 59 limita la deducción del deterioro contable.

Las diferencias entre cuentas por cobrar contable y fiscal pueden generar diferencias temporarias que afectan la determinación de los activos y pasivos por impuestos diferidos. Para una correcta planeación fiscal y contable, es crucial entender cómo las normas contables (NIC-NIIF) y fiscales afectan el tratamiento de las cuentas por cobrar, y cómo estas diferencias se pueden gestionar en el contexto de la renta líquida gravable y el pago de impuestos.

Las diferencias en el tratamiento contable y fiscal de las cuentas por cobrar pueden dar lugar a impuestos diferidos, sección 29 NIIF pymes, las diferencias temporarias entre la base contable y fiscal de las cuentas por cobrar se revertirán en el futuro. Esto implica que las empresas pueden generar activos o pasivos por impuestos diferidos, dependiendo de si se ha reconocido una mayor base fiscal o contable al cierre del ejercicio.

El tratamiento de las cuentas por cobrar en Colombia, tanto desde la perspectiva contable como fiscal, tiene efectos importantes en la determinación de la renta líquida gravable (base fiscal) y en la información financiera de la empresa (base contable). Las diferencias en las bases de medición contable y fiscal pueden generar diferencias temporarias o permanentes, lo que, a su vez, afecta la determinación del impuesto sobre la renta y la gestión de los activos y pasivos por impuestos diferidos.

En el ámbito fiscal, el tratamiento de las cuentas por cobrar está regido por las disposiciones contenidas en la Ley 1819 de 2016, el Estatuto Tributario de Colombia (ET), y las normativas de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN). A diferencia de las NIIF, la normativa fiscal no permite la deducción de las provisiones por incobrabilidad de forma

anticipada, sino que sólo se aceptan como gasto fiscal cuando la deuda es dada de baja de los registros contables.

Las diferencias en el tratamiento contable y fiscal de los inventarios pueden generar diferencias temporarias que impactan la determinación de los impuestos y los activos y pasivos por impuestos diferidos. Estas diferencias se deben gestionar adecuadamente para evitar errores en la declaración de impuestos y optimizar la carga tributaria. La Sección 13 de la NIIF Pymes direcciona que las empresas por lo menos una vez al año deben mediar sus activos al valor neto realizable, y de ser preciso reconocer el deterioro de valor o la obedecían total del producto, al identificar que su importe en libros no será recuperable al disponer del mismo, este efecto no es aceptado a nivel fiscal.

Las diferencias entre la base contable y fiscal de los inventarios en Colombia se deben principalmente a la diferente forma de valorar los inventarios, los métodos permitidos para su valoración (como PEPS, promedio ponderado), y el tratamiento fiscal de las provisiones por obsolescencia. Es fundamental que las empresas gestionen estas diferencias para cumplir con la normativa fiscal.

El tratamiento contable y fiscal de los activos fijos se presentan diferencias importantes en términos de valoración, depreciación y reconocimiento de deterioro, las cuales se miden de conformidad con la sección 16 de NIIF para pymes. Las NIIF permiten más flexibilidad, especialmente en cuanto a la revalorización de activos y la estimación de la vida útil, mientras que las normas fiscales están más estandarizadas y estrictas, particularmente en lo que respecta a la depreciación, la vida útil de los activos y la deducción de deterioros. Las diferencias entre estos dos tratamientos pueden dar lugar a diferencias temporarias en la base fiscal y contable, lo que afecta los activos y pasivos por impuestos diferidos.

Las diferencias entre la base contable y fiscal de los activos fijos en Colombia pueden generar impactos significativos en la carga tributaria de las empresas. Las principales consecuencias de estas diferencias incluyen:

- Diferencias temporarias en la base de los activos, lo que afecta el cálculo de los impuestos diferidos.
- Diferencias permanentes en el reconocimiento de deterioros o revalorizaciones que no son deducibles fiscalmente.
- Ajustes de depreciación que resultan en un diferente reconocimiento de la renta líquida gravable, afectando los impuestos a pagar.

Es fundamental que las empresas gestionen adecuadamente estas diferencias para optimizar su carga tributaria y cumplir con las normas fiscales y contables, asegurando una correcta declaración de impuestos y una adecuada planificación tributaria.

Conclusiones y recomendaciones

La interrelación entre las bases de medición contables/financieras y las fiscales son complejas y tienen implicaciones directas en los estados financieros y declaraciones tributarias, las primeras tienen como objetivo dar una imagen fiel y clara de la situación financiera de la empresa a través de principios, mientras que las bases tributarias/fiscales se orientan a la determinación de la renta líquida gravable para efectos tributarios por medio de reglas. Las empresas y preparadores de la información deben ser conscientes de estas diferencias y gestionarlas de manera eficaz, garantizando el cumplimiento de ambos marcos normativos.

La planificación tributaria y contable son esenciales para el éxito y la sostenibilidad de las empresas en Colombia. La correcta gestión de las bases tributarias permite controlar la carga impositiva y evitar sanciones, mientras que una adecuada planeación contable proporciona la base para la toma de decisiones estratégicas. Integrar ambas bases de manera armónica es fundamental para maximizar la eficiencia financiera, asegurar el cumplimiento de las normativas vigentes y promover el crecimiento sostenible de las empresas, estamos frente a un nuevo concepto poco explorado, planeación tributaria desde las NIC-NIIF.

Para las tres empresas tomadas como ejemplo, las principales diferencias se dan en la estimación de consumo de activos (Depreciación y amortización) y en la medición de riesgos asociados a estos (como el deterioro de cartera), derivado de las limitantes establecidas en la norma fiscal, mostrando que en la mayoría de los casos el valor de los activos es menor contablemente, derivado de una mayor estimación en el valor de deterioro, depreciación o amortización con respecto a la medición fiscal, que incrementa el impuesto y da lugar a un crédito tributario que puede ser deducido en periodos futuros, cada empresa debe garantizar el control de estas diferencias y su correcta aplicación en los periodos futuros.

El impuesto diferido es un mecanismo que permite identificar las diferencias entre las bases contables y fiscales, asegurando que los impuestos a pagar o descontar a futuro sean reconocidos en los estados financieros, su correcta gestión permite a las empresas optimizar su carga fiscal, anticipar pagos futuros de impuestos y mejorar la transparencia de sus estados financieros.

Los encargados en las empresas del manejo de las bases contables y fiscales tienen dificultades para realizar el cálculo del impuesto diferido, como se estudió en este trabajo la norma fiscal se aparta de las mediciones contables en varias situaciones, con el apoyo de la matriz anexa a este documento donde se compara la base de medición fiscal y contable para cada partida, las empresas y responsables de preparar la información podrán identificar el criterio de medición en las partidas más comunes en una empresa, sus diferencias, y las normas que lo establecen, facilitando el entendimientos de las diferencias y generando argumentos para el cálculo correcto y control de las diferencias del impuesto diferido resultante.

Referencias Bibliográficas

Álvarez Álvarez y Álvarez Yepes, el valor razonable, la eficiencia y la ineficiencia del mercado el caso de Colombia en la perspectiva de la ley 1314 de 2009.

Rodríguez Vásquez, Efectos en la tributación de los dividendos producto de las diferencias que se presentan entre el tratamiento contable y fiscal, en particular por las mediciones al valor razonable, Revista de Derecho Fiscal n.º 16, enero-junio de 2020, pp. 11-73.

Chávez, NIIF y tributación: desafíos y oportunidades para las Administraciones tributarias, Revista de Derecho Fiscal n.º 17, julio-diciembre de 2020, pp. 115-145.

Franco Ruiz, UNA RUTA DE CONVERGENCIA PARA LA CONTABILIDAD.

García, J. (2009) El manejo del impuesto diferido en Colombia. Visión Contable. 4(7), 11-50.

Sierra González, E. M. (2008). Análisis de la relación entre contabilidad y fiscalidad en Colombia. Innovar, 18(31), 117–134. https://revistas.unal.edu.co/index.php/innovar/article/view/19774

Súper Intendencia de Sociedades. (2011). Diagnóstico sobre los impactos contables y financieros de los estándares Internacionales de contabilidad en las empresas del sector real. Bogotá Colombia: Baker Tilly Colombia Consulting y BDO.

Bastidas Canelones, Jorge, Breve reflexión sobre la razonabilidad de la Información Financiera y la Tributación, REVISTA DE INVESTIGACIÓN SIGMA / Vol. 07, No 2, 2020 (pág. 33-47)

Franco Ruiz, Martínez Sierra, CONTABILIDAD TRIBUTARIA, Un enfoque de armonización, Segunda edición, 2011.

Ley 1819 de 2016, “Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones.”

Decreto Único Reglamentario 1625 de 2016, por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario en materia tributaria.

Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015, Anexo 2 Marco Técnico Normativo para los preparadores de información financiera que conforman el grupo 2

Anexo: Cuadro Comparativo (Normas Contables Versus Fiscales "Matriz").xlsx

Cuadro Comparativo (Normas Contables Versus Fiscales)

Concepto	Descripción	Norma NIIF Pymes	Base de Medición Inicial	Base de Medición Posterior	Deterioro	Valor Razonable	Tratamiento Tributario	Norma ETN.*	Efecto en Impuesto de Renta	Efecto en Impuesto Diferido	Comentarios y Recomendaciones
Efectivo y Equivalentes de Efectivo	- Caja - Bancos - Efectivo Restringido - Equivalentes de efectivo	- Sección 7.2 - Sección 8.6 - Sección 11.5 - Sección 11.8	Costo de la transacción (Sección 11.12, 13)	Importe del efectivo (Sección 11.12, 13)	No Aplica.	No Aplica.	- Costo	- Art. 21-1 - Art. 267 - Art. 268	Sin Efecto	Sin Efecto	Se recomienda revisar la definición en la política contable.
- Moneda Funcional	- 'En Moneda Extranjera (Diferencia en Cambio)	- Sección 30.2 - Sección 30.6 - Sección 30.7 - Sección 30.9	Importe moneda funcional, tasa de cambio fecha transacción inicial	A la tasa de cambio de cierre.	No Aplica.	No Aplica.	- Costo Inicial - Solo grava o deduce la diferencia en cambio realizada.	- Art. 269 - Art. 288 - Art. 291 - Art. 868-2	Sujeto a política.	Sujeto a política.	Los activos, pasivos monetarios se deben re-expresar en cada periodo en que se informa.
Instrumentos Financieros Básicos - (Activos, Pasivos) (Sección 11 y 12)	- Créditos por operaciones comerciales. - Créditos a terceros - Deudas con entidades bancarias o terceros. - Débitos por operaciones comerciales. - Otros activos y pasivos financieros. - Instrumento de patrimonio con terceros o propios.	- Sección 11.5 - Sección 11.8 - Sección 11.9	Costo de la transacción (Sección 11.12, 13)	- Costo amortizado "método interés efectivo" - Importe no descontado del efectivo - Valor presente de los pagos futuros "tasa de interés de mercado" (Sección 11.14 a 11.20) - Valor Razonable	Si Aplica. (Sección 11.21 a 11.26)	Si Aplica. (Sección 11.27 a 11.32)	- Costo - Precio de Adquisición - Valor nominal	- Art. 21-1, § 6. - Art. 33-1. - Art 28, 59, 105, 145, 146, 267, 270, 283, 286, 287.	- No aceptación del componente financiero y deterioro contable	Diferencias Temporarias "imponibles y Deducibles) Art. 772-1 (Sección 29)	Las diferencias temporarias representan efectos futuros, el criterio de las partidas de resultados y balance deben ser iguales.
Inventarios (Sección 13)	- Materia Prima - Productos en procesos. - Productos terminados. - No fabricados para comercializar. - Envases, insumos y otros.	- Sección 13.1 - Sección 13.2 - Sección 13.3 - Sección 13.5	- Costo Adquisición más costos atribuibles. (Sección 13.6 a 13.10) - Técnicas de medición de costos. (Sección 13.16 a 13.18) - Costos prestadores de servicios (Sección 13.14)	- Valor neto realizable (Sección 13.4) - Costo de venta (Sección 13.20) - Métodos de valuación de inventarios (PEPS, promedio ponderado, estándar, método de los minoristas)	Si Aplica. (Sección 27.2 a 27.4)	No Aplica.	- Costo Adquisición más costos atribuibles. - Periódico o permanente. - Métodos de valoración contable.	- Art. 21-1 - Art. 59, 60, 62,63, 64, 65, 66, 67 y 68. - Art 105. - Art 267. - Art. 757.	- No deducibilidad del deterioro por Valor neto de realización.	Diferencias Temporarias "imponibles y Deducibles) Art. 772-1 (Sección 29)	No existen diferencia significativas entre la norma fiscal y contable, principalmente el deterioro contable y las limitaciones a las deducibilidades.
Propiedad planta y equipo. (Sección 17)	- Terrenos - Edificaciones - Maquinaria - Equipo de computo - Flota y transporte - Mejoras en propiedad ajena - Entre otros.	- Sección 17.1 - Sección 17.2 - Sección 17.3 - Sección 17.4 a 17.8.	- Costo histórico más erogaciones necesarias. (Sección (17.4 a 17.8) - Impuestos recuperables (IVA Art. 258-1)	- Modelo del costo (Sección 17.15A) - Modelo de revaluación (Sección 17.15B) - Depreciación (Sección 17.16 a 17.23)	Si Aplica. (Sección 17.24 a 17.26) (Sección 27.5 y 27.6)	Si Aplica.	- Costo Adquisición más costos atribuibles. "salvo costos de desmantelamiento". - Vida útiles pueden ser diferentes a contables. - Costo revaluado no es aceptado.	- Art. 21-1, § 6. - Art 59, 60 - Art 70 a 73 - Art 74-1, 127-1, 128, 129 - Art 131, 134, 135, 136, 137, 139, 140, 142, 279.	- No aceptación de costos específicos, desmantelamiento y estimaciones de valor y vida útil.	Diferencias Temporarias "imponibles y Deducibles) Art. 772-1 (Sección 29)	El Estatuto Tributario no cuenta con la definición de propiedad planta y equipo, en este se indica como activo fijo.
Intangibles (Sección 18)	- Adquisición separada - Parte de una combinación de negocio - Subvención del gobierno - Permutas de activos - Otros	- Sección 18.1 - Sección 18.2 - Sección 18.3	- Al costo más erogaciones atribuibles. - Al valor razonable (Sección 18.4 a 18.16)	- Amortización del costo de acuerdo a vida útil. - Valor residual (Sección 18.18, 19, 23)	Si Aplica. (Sección 18.18) (Sección 27.5 y 27.6)	Si Aplica.	- Costo mas erogaciones.	- Art. 21-1 - Art 74, 75, 142, 143, 176, 279	- Amortización fiscal limitada al 20% anual.	Diferencias Temporarias "imponibles y Deducibles) Art. 772-1 (Sección 29)	Las diferencias del costo, medición posterior, las amortizaciones entre las bases contables y fiscales se analizan en el impuesto diferido.
Pasivos estimados y provisiones. (Sección 21)	- Provisiones - Pasivos contingentes	- Sección 21.4 - Sección 21.5 - Sección 21.6	- Mejor estimación del importe. - Valor presente (Sección 21.7 a 21.9)	- Legalizará para desembolsos establecidos. - Revisará y ajustará en fecha de presentación. (Sección 21.10 , 11)	No Aplica.	No Aplica.	- De función fiscal, de deuda es casi igual a la contable.	- Art. 21-1 - Art- 283 - Art 771-2	- Valoraciones o estimaciones contables no tienen efecto fiscal.	Diferencias Temporarias "imponibles y Deducibles) Art. 772-1 (Sección 29)	Para las declaraciones tributarias el análisis de las provisiones y pasivos estimados es fundamental, las normas contables deben brindar información y valores para el análisis tributario.
Ingresos (Sección 23)	- Ingresos de actividades ordinarias. - Otros ingresos.	- Sección 23.1 - Sección 23.2	- Valor razonable. - Pago diferido (Valor Presente) (Sección 23.3 a 23.9)		No Aplica.	Si Aplica.	- Devengados a nivel contable, a excepción de los previstos en el ETN.	- Art. 21-1 - Art 24, 25, 26, 27, 28 - Art 773	- Reconocimiento fiscal en momento diferentes al contable.	Diferencias Temporarias "imponibles y Deducibles) Art. 772-1 (Sección 29)	Alguna situaciones puede presentar diferencia entre el tratamiento contable y fiscal, por ejemplo, arrendamientos, dividendos, venta de inmuebles, transacciones con financiación, deterioro, entre otros.
Gastos	- Gastos ordinarios. - Otros gastos	- Sección 2.26	- Valor de la transacción.		No Aplica.	Si Aplica.	- Devengados a nivel contable, a excepción de los previstos en el ETN.	- Art. 21-1 - Art 59, 105.	- Reconocimiento fiscal en momento diferentes al contable.	Diferencias Temporarias "imponibles y Deducibles) Art. 772-1 (Sección 29)	Desde lo tributario es necesario conocer los criterios contables y su reconocimiento, con el fin de establecer la incidencia fiscal o si la norma tributaria exigen tratamiento diferente.

* Estatuto Tributario Nacional