

IMPACTO DEL IMPUESTO DIFERIDO EN LAS CIFRAS DEL ESTADO DE
SITUACIÓN FINANCIERA ANTE LA CONVERGENCIA A NIIF EN EL INGENIO
PICHICHÍ S.A. DURANTE EL PERÍODO 2015-2018

LINA MARÍA ISAZA GRAJALES
GLORIA PATRICIA MONTES NÚÑEZ

UNIVERSIDAD DEL VALLE SEDE BUGA
FACULTAD DE CIENCIAS DE LA ADMINISTRACIÓN
PROGRAMA DE CONTADURÍA PÚBLICA
GUADALAJARA DE BUGA
2020

IMPACTO DEL IMPUESTO DIFERIDO EN LAS CIFRAS DEL ESTADO DE
SITUACIÓN FINANCIERA ANTE LA CONVERGENCIA A NIIF EN LAS
EMPRESAS DEL SECTOR AZUCARERO: CASO APLICADO AL INGENIO
PICHICHÍ DURANTE EL PERÍODO 2015-2018

LINA MARÍA ISAZA
GLORIA PATRICIA MONTES

Trabajo de grado para obtener el título de:
CONTADOR PÚBLICO

Director:
CÉSAR COLORADO HERRERA

UNIVERSIDAD DEL VALLE SEDE BUGA
FACULTAD DE CIENCIAS DE LA ADMINISTRACIÓN
PROGRAMA DE CONTADURÍA PÚBLICA
GUADALAJARA DE BUGA
2020

TABLA DE CONTENIDO

	Pág.
RESUMEN	8
INTRODUCCIÓN.....	9
1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN	10
1.1 ANTECEDENTES DEL PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN.....	10
1.2 DESCRIPCIÓN DEL PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN	15
1.3 FORMULACIÓN DEL PROBLEMA.....	17
1.4 SISTEMATIZACIÓN DEL PROBLEMA.....	18
1.5 OBJETIVOS	18
1.5.1 Objetivo General.....	18
1.5.2 Objetivos Específicos	18
1.6 JUSTIFICACIÓN.....	18
1.7 MARCO DE REFERENCIA.....	19
1.7.1 Marco teórico.....	19
1.7.2 Marco conceptual	24
1.7.3 Marco legal	26
1.7.4 Marco contextual	27
1.8 DISEÑO METODOLÓGICO	28
1.8.1 Tipo de estudio	28
1.8.2 Método de investigación	29
1.8.3 Fuentes de investigación	29
1.8.4 Técnicas de investigación	29
1.8.5 Fases de la investigación.....	30
2. FUNDAMENTOS TEÓRICOS Y NORMATIVOS DEL IMPUESTO DIFERIDO Y SU METODOLOGÍA DE CÁLCULO.....	31
2.1 LAS NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA... 33	
2.2 EL IMPUESTO DIFERIDO EN EL CONTEXTO DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA.....	34

2.2.1	Objetivo de la NIC-12	37
2.2.2	Aspectos importantes para tener en cuenta.....	38
2.2.3	Procedimiento para el registro contable	40
2.2.4	Información a revelar.....	42
2.3	METODOLOGÍA DE CÁLCULO DEL IMPUESTO DIFERIDO	43
3.	COMPARATIVO DEL CÁLCULO DEL IMPUESTO DIFERIDO SEGÚN LAS NIIF Y EL TRATAMIENTO BAJO EL DECRETO 2649 DE 1993	46
3.1	IMPUESTO DIFERIDO SEGÚN DECRETO 2649	46
3.2	IMPUESTO DIFERIDO SEGÚN NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA PARA EL GRUPO 1: NIC 12	47
3.3	COMPARACIÓN DEL IMPUESTO DIFERIDO BAJO LA NORMA LOCAL Y LA NORMA INTERNACIONAL	47
4.	CAMBIOS PRESENTADOS EN EL ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA POR LA APLICACIÓN DEL IMPUESTO DIFERIDO BAJO LAS NIIF 2015-2018 .	51
4.1	RESULTADO ENTREVISTA.....	52
4.2	ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA DE APERTURA NIIF AÑO 2014	59
4.3	APLICACIÓN DEL IMPUESTO DIFERIDO EN EL INGENIO PICHICHÍ 2015-2018.....	61
4.3.1	Año 2015	61
4.3.2	Año 2016	66
4.3.3	Año 2017	70
4.3.4	Año 2018	73
4.4	COMPARACIÓN DE LOS ESTADOS FINANCIEROS CON Y SIN EL RECONOCIMIENTO DEL IMPUESTO DIFERIDO	76
4.5	INDICADORES FINANCIEROS.....	78
5.	CONCLUSIONES.....	83
6.	RECOMENDACIONES	85
	BIBLIOGRAFÍA.....	86
	ANEXOS	90

LISTA DE TABLAS

	Pág.
Tabla 1 Fases de la investigación.....	30
Tabla 2 Estudios sobre el impacto de las NIIF en aspectos fiscales.....	35
Tabla 3. Clasificación de las diferencias temporarias	41
Tabla 4. Principales diferencias en el impuesto diferido entre la norma local y la internacional.....	48
Tabla 5. Importe por reconocer comparado con las diferencias a partir del estado de resultados.	49
Tabla 6. Método del diferido base resultados.....	49
Tabla 7. Método del pasivo basado en el balance.	50
Tabla 8. Resultados de la entrevista.....	53
Tabla 9. Estado de situación financiera de apertura NIIF para el año 2014. Miles de pesos.....	59
Tabla 10. Total activos año 2014. Miles de pesos.	60
Tabla 11. Total pasivos año 2014. Miles de pesos.	61
Tabla 12. Total patrimonio año 2014. Miles de pesos.....	61
Tabla 13. Comparativo impuesto diferido 2015, NIIF y norma local.....	63
Tabla 14. Impuesto diferido, 2015.....	63
Tabla 15. Impuesto Diferido Pasivo a 31 de dic 2015.....	65
Tabla 16. Impuesto Diferido Pasivo y activo a 31 de dic 2015. Miles de pesos.....	65
Tabla 17. Impuesto diferido, 2016.....	67
Tabla 18. Impuesto Diferido Pasivo a 31 de dic 2016.....	67
Tabla 19. Impuesto Diferido Pasivo y activo a 31 de dic 2016. Miles de pesos.....	68
Tabla 20. Tarifas aplicables para el cálculo del impuesto diferido, 2015-2016.....	69
Tabla 21. Impuesto diferido, 2017.....	70
Tabla 22. Impuesto Diferido Pasivo a 31 de dic 2017.....	70
Tabla 23. Impuesto Diferido Pasivo y activo a 31 de dic 2017. Miles de pesos.....	71

Tabla 24. Tarifas aplicables para el cálculo del impuesto diferido, 2016-2017.....	71
Tabla 25. Impuesto diferido, 2018.....	73
Tabla 26. Impuesto Diferido Pasivo a 31 de dic 2018.....	73
Tabla 27. Impuesto Diferido Pasivo y activo a 31 de dic 2018. Miles de pesos.....	74
Tabla 28. Tarifas aplicables para el cálculo del impuesto diferido, 2017-2018.....	75

LISTA DE GRÁFICOS

	Pág.
Gráfico 1. Saldos de cierre, pasivo y activo 2015.	66
Gráfico 2. Saldos de cierre, pasivo y activo 2016.	69
Gráfico 3. Saldos de cierre, pasivo y activo 2017.	72
Gráfico 4. Saldos de cierre, pasivo y activo 2018.	75
Gráfico 5. Saldos de cierre por impuesto diferido. Miles de pesos, 2014-2018.....	76
Gráfico 6. Comparación del pasivo no corriente de los años 2015 al 2018 con y sin el reconocimiento del impuesto diferido.....	77
Gráfico 7. Comparación del Patrimonio en los años 2015 al 2018 con y sin el reconocimiento del impuesto diferido	78
Gráfico 8. Nivel de endeudamiento, 2015-2018	79
Gráfico 9. Utilidad neta, 2015-2018	80
Gráfico 10. Participación del pasivo por impuesto diferido respecto a cuentas del estado de situación financiera, 2015-2018	80

RESUMEN

A raíz de la convergencia hacia las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), la aplicación de la NIC 12-Impuesto a las ganancias se vio reflejada en los estados de situación financiera de las organizaciones Colombianas por el cambio planteado en su metodología de cálculo y reconocimiento, por lo que en este documento se presenta el resultado de la investigación que tuvo como objetivo determinar el impacto del impuesto diferido en las cifras del estado de situación financiera ante la convergencia a NIIF en el Ingenio Pichichí S.A. durante el período 2015-2018. Para este propósito se utilizó un estudio de tipo descriptivo y el método deductivo al efectuar una inferencia sobre la situación financiera de una empresa en particular, a partir de la aplicación del impuesto diferido regido por la normatividad propia de las NIIF. Inicialmente se explican los fundamentos teóricos de estas normas internacionales, con relación al impuesto diferido y su metodología de cálculo; luego se realiza una comparación de la metodología actual del cálculo del impuesto diferido según las NIIF con la metodología según el decreto 2649 y, finalmente, se detallan los cambios que se presentan en el estado de situación financiera por la aplicación del impuesto diferido bajo las NIIF en el Ingenio Pichichí. Se logró concluir que el impacto de este impuesto en la empresa es considerable, ya que el cambio de metodología hizo que se reconociera un mayor pasivo por impuesto diferido, incrementando de forma significativa el pasivo no corriente y en un inicio disminuyendo el patrimonio de la organización.

Palabras clave: impuesto diferido; normas internacionales de información financiera, NIC 12.

INTRODUCCIÓN

Uno de los temas que más inquietan en el contexto de la aplicación de las NIIF es el reconocimiento del impuesto a las ganancias en los estados financieros, dado que en este se deben tener en cuenta dos aspectos: por un lado, las normas contables, y por otro, las normas fiscales, ya que ambas bases normativas persiguen objetivos distintos.

Considerando este tema, en el presente documento se presentan los resultados de una investigación que tuvo como objetivo determinar el impacto del impuesto diferido en las cifras del estado de situación financiera ante la convergencia a NIIF en el Ingenio Pichichí S.A. durante el período 2015-2018.

Para ello, el documento se estructura en seis (6) capítulos adicionales a esta introducción. El capítulo uno presenta el planteamiento del problema, así como la estructura de objetivos, justificación, marco de referencia y diseño metodológico. El capítulo dos contiene los fundamentos teóricos y normativos del impuesto diferido y su metodología de cálculo. Luego, en el capítulo tres, se expone el comparativo del cálculo del impuesto diferido según las NIIF y el tratamiento bajo la anterior norma local. Seguidamente, el capítulo cuatro expone los cambios que se presentan en el estado de situación financiera por la aplicación del impuesto diferido bajo las NIIF tomando como caso de estudio el Ingenio Pichichí para el período 2015-2018.

Al final se concluye que uno de los impactos que más relevantes que se pueden observar en los estados de situación Financiera del Ingenio, fue la aplicación de la NIC 12, ya que al plantear el cálculo y determinación del impuesto Diferido con el método del Pasivo basando en el balance, toma en cuenta sólo las diferencias temporarias entre las bases contables y fiscales del Activo y del pasivo, lo que obliga al reconocimiento de un pasivo por impuesto diferido significativo en los estados de situación de cada uno de los años dentro del rango de estudio, esto derivado del gran aumento que tuvieron los activos ante la convergencia a la normatividad internacional.

1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN

1.1 ANTECEDENTES DEL PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN

Se consultaron los antecedentes que permiten conocer la forma cómo ha sido abordado el tema referente al problema de investigación, en especial, el impacto del impuesto diferido en el contexto de la convergencia hacia las Normas Internacionales de Información Financiera. En dicha consulta se tuvieron en cuenta trabajos de grado y artículos relacionados con el tema referido, utilizando para ello diferentes repositorios como la Universidad de Medellín, Universidad de Antioquia, Universidad EAFIT y Universidad Jorge Tadeo Lozano de Bogotá.

- ***Efectos en las utilidades por la no aplicación del impuesto diferido de renta***¹

Mesa, Morales y Oquendo presentan un trabajo de grado que busca realizar un análisis de los efectos de la no aplicación del impuesto diferido de renta en las utilidades, para ello realizan una recolección de los antecedentes, que originan el impuesto diferido como son las diferencias entre las normas contables y tributarias y las partidas que generan diferencias temporales y permanentes y sus tratamientos contables y fiscales a los que da lugar.

Desde el punto de vista metodológico, las autoras utilizan un método analítico, conceptual; el trabajo se desarrolló entre búsquedas bibliográficas y construcciones a partir de los conceptos asociados al impuesto diferido de renta. El trabajo utiliza una metodología exploratoria que ofrece un primer acercamiento al problema que se pretende estudiar y conocer, así también, descriptiva para caracterizar la situación del impuesto diferido. El tipo de investigación básica o teórico-conceptual.

El análisis que desarrollan las autoras lo hacen basadas en un marco de referencia en el cual inician con los antecedentes relacionados con las NIIF. También abordan el conocimiento de las diferencias que existen entre las normas contables y las normas tributarias, el origen del impuesto diferido, así como las diferencias temporales y permanentes.

Las autoras concluyen que el efecto de no contabilizar el impuesto diferido débito, una vez originado por las diferencias temporales entre lo contable y lo fiscal, implica una disminución de las utilidades y por lo tanto afecta el valor de los dividendos a

¹ MESA GUERRA, Erika Marcela, MORALES GONZALEZ, María Robiria y OQUENDO CANO, Juli Paulina. - Efectos en las utilidades por la no aplicación del impuesto diferido de renta [en línea]. Universidad de Medellín, Facultad de Ciencias Económicas y Administrativas. Especialización en Política y Legislación Tributaria. Medellín, 2012 [citado el 12 de abril de 2018].

<http://repository.udem.edu.co/bitstream/handle/11407/231/Efectos%20en%20las%20utilidades%20por%20la%20no%20aplicaci%C3%B3n%20del%20impuesto%20diferido%20de%20renta.pdf?sequence=1>

distribuir entre los socios y podría incluso perder la posibilidad de entregar más dividendos no gravados, por la misma limitación en las utilidades. Lo anterior, por cuanto el no reconocimiento del impuesto diferido debito disminuye las utilidades y por lo tanto la base de cálculo para la distribución de dividendos a los socios, y al mismo tiempo la porción de dividendos no gravados para los socios, lo que podría generar doble tributación y la repartición de utilidades que no corresponden con la realidad de la contabilidad.

Este trabajo es un importante referente porque aporta un elemento de interés para la presente investigación, como es la diferencia entre las normas contables y las normas tributarias, que deben ser consideradas en el estudio que aborde el análisis del impuesto diferido y su efecto en las utilidades de las empresas.

- ***Manejo del impuesto diferido y algunos impactos ante la convergencia a NIIF en las pymes de Medellín vigiladas por la superintendencia de sociedades***²

En el trabajo de grado presentado por Pineda, Posada y Hoyos se afirma que la convergencia a Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) en Colombia requiere de estudios que permitan la implementación de dichas normas en el país. Por ello, los autores pretendieron analizar los cambios que presentarán las NIIF en el tratamiento del impuesto diferido en el sector privado, su posible impacto y un acercamiento a la preparación que tienen los usuarios de la información en el tema.

Los autores utilizan un tipo de estudio descriptivo, a través del cual detallan la normatividad internacional y la colombiana, lo que les permite identificar algunos posibles resultados con la convergencia a NIIF, luego, aplican el procedimiento del impuesto diferido en una empresa de Medellín, utilizando para ello un caso de estudio, ejemplificando los métodos del diferimiento del impuesto según NIC 12 (revisada) y el Decreto 2649 de 1993, según las diferencias temporarias del balance general y las diferencias temporales del estado de resultados.

Desde el punto de vista del marco de referencia, los autores no especifican un marco teórico, en su lugar, presentan un marco conceptual en el que se explica el origen y evolución del impuesto diferido, también se realiza una comparación de las normas contables colombianas frente a las normas internacionales y se referencia un marco de antecedentes a nivel internacional, a partir de las experiencias registradas en el exterior sobre las NIIF.

² PINEDA TORRES, Juan Pablo, POSADA GÓMEZ, Juan José y HOYOS SALAZAR, Juan Esteban. Manejo del impuesto diferido y algunos impactos ante la convergencia a NIIF en las pymes de Medellín vigiladas por la superintendencia de sociedades. Universidad de Antioquia. Facultad de ciencias económicas, Departamento de ciencias contables. Medellín, 2012. Disponible en: <https://aprendeenlinea.udea.edu.co/revistas/index.php/tgcontaduria/article/viewFile/323425/20780653>

Los autores concluyen que el mayor impacto que se percibe con la NIC 12, tratada en este trabajo de grado, es el cambio de método para hallar el impuesto diferido, al pasar de las diferencias resultantes del estado de resultado a las mismas que surgen en el balance general. Como ya se dijo, las diferencias temporarias mencionadas en el método del pasivo (NIIF) abarcan la historia de la empresa, al tener en cuenta sus registros y operaciones económicas desde su creación, lo que supondría el primer problema al momento de hallar el impuesto diferido, ya que, si una empresa nunca lo ha hecho, su cálculo será retroactivo. Pueden cambiarse las normas contables, la valoración de activos y pasivos seguirá rigiéndose por los preceptos que en los estándares se expone. Pero no cambiarán las bases fiscales, la normatividad seguirá determinada por el Estatuto Tributario.

Este antecedente permite comprender la importancia de comparar la normatividad nacional con la internacional, para poder establecer las diferencias y comprender la incidencia que tiene la aplicación del impuesto diferido según las NIIF.

- ***Impacto del impuesto diferido dentro del proceso de convergencia de las normas de contabilidad³***

Clavijo señala que con la Ley 1314 del 2009 sobre Normas de Contabilidad e Información Financiera y Aseguramiento de la Información (NCIFAI), muchos son los aspectos que se deben considerar, entre ellos, el impacto financiero del registro del impuesto diferido. El autor evalúa la forma de determinar el impuesto diferido, porque el procedimiento que en adelante se aplicaría se basa en las diferencias que resultarán de comparar los saldos que se registren en balance con los valores patrimoniales tomados para efectos fiscales; es decir, se cambia la metodología actual, que considera solamente las variaciones o diferencias temporales que resultan en la depuración de renta.

En el documento no se explica una metodología específica, sin embargo, se puede deducir que es un tipo de estudio descriptivo, en el cual se detallan las Normas Internacionales de Información Financiera, su implementación en Colombia y el impuesto diferido también el país. Se hace uso de un enfoque cuantitativo, ya que se calcula el impuesto diferido y se analiza su impacto en los estados financieros.

Tampoco se hace referencia a un marco teórico, en su lugar, se realiza una presentación de los principales conceptos involucrados en el tema, como son el objetivo de la norma, su alcance, las diferencias temporarias, temporarias imponibles y las deducibles.

³ CLAVIJO LEÓN, William. Impacto Del Impuesto Diferido Dentro Del Proceso De Convergencia De Las Normas De Contabilidad. Revista Impuestos, N°:155, SEP.-OCT./2009. Disponible en: <https://xperta.legis.co/>

El autor concluye que pasar de presentar estados financieros con hechos económicos reflejados a valores históricos o con los efectos acumulados de los ajustes por inflación hasta cuando estuvieron vigentes, y llevarlos a valor de mercado, necesariamente implica una serie de movimientos por ajustes, reclasificaciones, amortizaciones, recuperaciones o reconocimientos de pérdidas, para reflejar razonablemente la situación financiera de las empresas. Esto, de paso, puede derivar en mayores o menores ingresos para el fisco por concepto de impuestos.

La importancia de este antecedente radica en el abordaje que sugiere para el análisis del impuesto diferido, desde sus principales componentes como son el objetivo, cubrimiento de la norma, el procedimiento para el registro contable y las revelaciones que deben ser tenidos en cuenta en el presente trabajo. Es decir, conviene comprender no sólo la aplicación de la norma, sino también su alcance y definición.

- *Impuesto Diferido bajo NIIF: impacto en empresas intensivas en propiedades, planta y equipos*⁴

Los estudiantes de maestría en Administración Financiera, Gil y Ochoa indican que en Colombia ha sido poco frecuente el registro en los estados financieros del impuesto diferido, a pesar de la obligatoriedad como mecanismo de asignación y reconocimiento de impuestos, establecida en los decretos 2649 y 2650 de 1993 y que incide en los resultados, asignación real de utilidades y flujos de caja futuros; sin embargo, se espera que esto cambie a partir de la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera.

El objetivo del trabajo es determinar el impacto que tendrá en las organizaciones la aplicación de la Norma Internacional de Contabilidad NIC 12 en lo referente al impuesto a las ganancias e impuesto diferido, originado en el rubro de propiedades, planta y equipo. Para lograrlo, se inicia con una identificación del modelo contable actual bajo norma colombiana, se compara con el estándar o norma internacional, y se determinan las diferencias conceptuales y de medición, también se analizan dos casos reales, para calcular impactos del impuesto bajo los lineamientos de la NIC 12 y otros resultados.

Uno de los principales efectos esperados por la adopción de las NIIF en compañías intensivas en activos fijos, es el impacto negativo al patrimonio de los accionistas por la determinación del impuesto diferido, el cual surge de aplicar las tasas

⁴ GIL HENAO, Marisol y OCHOA FLÓREZ, Jhon Wilson. Impuesto Diferido bajo NIIF: Impacto en empresas intensivas en propiedades, planta y equipos. Maestría en Administración Financiera. Escuela de Economía y Finanzas – Universidad EAFIT. Diciembre 24 de 2014 – Medellín. Disponible en: https://repository.eafit.edu.co/bitstream/handle/10784/7482/Marisol_GilHenao_JhonWilson_OchoaFlorez2014.pdf?sequence=2

impositivas a las diferencias temporales de los activos y pasivos medidos para fines contables y tributarios.

Como producto del análisis realizado los autores concluyen que los analistas de información financiera deberán tener presente que en las empresas colombianas el impacto por este concepto en el balance de apertura es altamente desfavorable, en especial en aquellas empresas intensivas en propiedades planta y equipo, que tomaron como costo atribuido su valor revaluado a diciembre 31 de 2013 según Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados - PCGA locales, bajo los cuales no se tenía la obligación de contabilizar impuesto diferido por el mayor valor adquirido por los activos.

El antecedente reviste importancia por su análisis enfocada en empresas intensivas en activos fijos, como es el caso de los ingenios azucareros, al cual pertenece la empresa objeto de estudio en el presente trabajo. Esto permite considerar la importancia de analizar el impacto en el patrimonio de los accionistas, al aplicar las tasas impositivas a las diferencias temporales de los activos y pasivos.

- ***Impuesto diferido en Colombia, paradigma o no para los Contadores Públicos***⁵

Los estudiantes Caicedo, Martínez y Sánchez buscaron establecer la percepción que los contadores públicos de las empresas pymes de la ciudad de Bogotá tienen acerca de la aplicación del impuesto diferido con la entrada de la Ley 1314 de 2009, reglamentada por el Decreto 3022 NIIF para Pymes.

La metodología empleada para el desarrollo de este trabajo consistió en la elaboración de una entrevista compuesta por 15 preguntas con las que se buscó establecer el conocimiento y aceptabilidad del impuesto diferido por parte de cinco contadores públicos que se encuentran ejerciendo la profesión en empresas pymes de la ciudad de Bogotá. Luego se realizó un cuadro comparativo en donde se pudo determinar que a pesar de la obligatoriedad que la norma exige para el tratamiento del impuesto diferido, los contadores vacilan en su conocimiento y aplicación respecto a esta normatividad; si bien es cierto que las empresas no han capacitado de manera adecuada a sus profesionales contables también es evidente la falta de interés y auto capacitación por parte de ellos.

Los autores toman un referente normativo. Se refieren a la Ley 1314 del 2009 está reglamentada para las NIIF plenas con el Decreto 2784 de 2012 modificado por el

⁵ CAICEDO RAMÍREZ, Magda Milena, MARTÍNEZ CORREA, Carlos Enrique y SÁNCHEZ MILLÁN, Mayra Alejandra. Impuesto diferido en Colombia, paradigma o no para los Contadores Públicos. Trabajo de grado para optar al título de Especialista en Administración y Auditoría Tributaria. Universidad de Bogotá Jorge Tadeo Lozano. Facultad de Ciencias Económicas y Administrativas. Especialización en Administración y Auditoría Tributaria. Bogotá D.C., 2017. Disponible en: <http://expeditiorepositorio.utadeo.edu.co/bitstream/handle/20.500.12010/2530/Ensayo%20Percepcion%20del%20Impuesto%20Diferido%20en%20los%20contadores.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

Decreto 3024 de 2013, Decreto 2420 de 2015 y para PYMES con el Decreto 3022 de 2013. Hacen referencia a los grupos para la aplicación de las normas y énfasis en la NIC-12. También citan el Decreto 2649 de 1993, en los artículos 67 y 78, que describe el manejo que se le debe dar al impuesto diferido.

Concluyen que es importante que las compañías evalúen su costo/beneficio con respecto a la necesidad de invertir recursos en la capacitación de los profesionales contables, con la finalidad de garantizar que los procedimientos financieros sean claros, oportunos y reflejen la realidad económica de las empresas ante los terceros y socios, conllevando a la confiabilidad de los inversionistas y a una participación y competición internacional de manera más decidida y acertada.

En este antecedente se destaca, que para el análisis que se quiere desarrollar en el presente trabajo, resulta útil considerar la normatividad relacionada a la Ley 1314 del 2009 y los grupos para la aplicación de la norma a nivel empresarial, en especial el grupo 1, al cual pertenecen los ingenios objeto de estudio. Igualmente, la necesidad de tener en cuenta la NIC-12 como parte del análisis que debe desarrollarse.

De acuerdo con los anteriores antecedentes consultados, puede observarse que el impuesto diferido ha sido un tema ampliamente estudiado a nivel nacional, por la importancia que presenta frente a su impacto en las utilidades y en general en las cifras financieras de las empresas. Los trabajos consultados permiten clarificar que en este tipo de estudios es necesario considerar las diferencias conceptuales, es decir, las definiciones utilizadas, en especial sobre el impuesto diferido, así como las diferencias en la metodología entre las Normas Internacionales de Información Financiera y la norma colombiana, para lograr comprender el origen de los impactos en las cifras financieras. Es decir, es importante conocer tanto el concepto de cada norma, su definición y alcance, así como la metodología para la aplicación del impuesto diferido, de tal forma que se logren comprender los resultados.

1.2 DESCRIPCIÓN DEL PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN

La Ley 1314 de 2009 constituye un referente importante en la contabilidad en Colombia porque es a través de ella que se inicia el debate de la internacionalización de la contabilidad en el país, generando el paso de una contabilidad local a otra reconocida en el contexto internacional. Según Herrera⁶, en adelante, la contabilidad será presentada y revelada a través de los estándares internacionales reconocidos mundialmente, en parte, por la internacionalización de la economía y la apertura de diferentes tratados de libre comercio no solo con el principal país al cual exporta la mayor parte de sus bienes y/o servicios que es Estados Unidos, sino también, con

⁶ HERRERA, Jorge. Proceso de adopción de NIIF. [en línea] Resume ejecutivo proceso de adopción IFRS-2012 [consultado el 23 de marzo de 2018] Disponible en internet: <URL: <http://www.ccc.org.co/wp-content/uploads/2012/05/Resumen-ejecutivo-proceso-de-adopci%C3%B3n-IFRS-2012.pdf>>

otros países que por efectos de la globalización de los mercados, genera oportunidades para ingresar a otras economías y al mismo tiempo se permita la inversión extranjera.

Es por esto por lo que el Estado ha reglamentado una serie de normatividades que han permitido a las empresas en Colombia iniciar un proceso de adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), considerando sus sistemas contables y permitiendo la presentación de una información más comprensible y acorde con el modelo de mercado existente. Por lo tanto, con la entrada en vigor de la Ley 1314 del 2009 sobre normas de contabilidad e información financiera y aseguramiento de la información, son diversos los aspectos que se deben entrar a considerar, entre ellos, el impacto financiero del registro del impuesto diferido.

Según Clavijo⁷ el enfoque del impuesto diferido es la diferencia que surge en la conciliación contable y fiscal, ya que las normas contables son diferentes a las normas fiscales; estas diferencias son reconocidas como diferencias temporarias. Dicho reconocimiento del impuesto diferido impacta en las cifras de los estados financieros y evidentemente en la utilidad de las empresas, por lo tanto, es importante el análisis del impacto en las cifras del estado de situación financiero del impuesto diferido ante la convergencia a NIIF a nivel empresarial.

Uno de los segmentos empresariales de relevancia para la economía del Valle del Cauca, es el azucarero, dada la presencia de los ingenios, los cuales tienen influencia a nivel económico y social en la región, tal como se deriva del análisis realizado en un documento elaborado por Asocaña,⁸ en el cual se indica que el sector azucarero colombiano se encuentra ubicado en el valle geográfico del río Cauca, que abarca 47 municipios desde el norte del departamento del Cauca, la franja central del Valle del Cauca, hasta el sur del departamento de Risaralda.

En esta región hay 225.560 hectáreas sembradas en caña para azúcar, de las cuales, el 25% corresponde a tierras propias de los ingenios y el restante 75% a más de 2.750 cultivadores de caña. Dichos cultivadores abastecen a 13 ingenios de la región (Cabaña, Carmelita, Manuelita, María Luisa, Mayagüez, Pichichí, Risaralda, Sancarlos, Tumaco, Riopaila-Castilla, Incauca y Providencia). Desde 2005, cinco de los trece ingenios tienen destilerías anexas para la producción de alcohol carburante (Incauca, Manuelita, Providencia, Mayagüez y Risaralda).

En un estudio realizado por Fedesarrollo, referenciado por Asocaña,⁹ sobre el impacto socioeconómico del sector azucarero en su área de influencia y en la

⁷ CLAVIJO LEÓN, William. Impacto Del Impuesto Diferido Dentro Del Proceso De Convergencia De Las Normas De Contabilidad. Revista Impuestos, N°:155, SEP.-OCT./2009. Disponible en: <https://xperta.legis.co/>

⁸ ASOCAÑA. El sector azucarero en la actualidad [en línea]. Artículo web [citado el 23 de marzo de 2018]. Disponible en: <http://www.asocana.org/publico/info.aspx?Cid=215>

⁹ Ibíd.

economía colombiana, se concluyó que por cada empleo generado por los ingenios azucareros en sus plantas de producción, se generan 28,4 empleos adicionales en otros sectores de la economía; gracias a la actividad manufacturera de los ingenios, se generan 265 mil empleos a través de toda la cadena de valor. Esto conduce a aceptar, la importancia que tienen estas empresas a nivel regional y, por ende, preocuparse por todos aquellos factores que impactan su actividad y sus resultados financieros.

Al respecto, según el estudio de Fedesarrollo citado por Asocaña,¹⁰ cada peso que pagan los ingenios de impuestos a la producción se traduce en 10 veces más impuestos pagados por las actividades del resto de la cadena. De esta manera, los ingenios son grandes generadores de recursos destinados a financiar inversión pública, entre la que se encuentra la educación y la salud.

Esta situación de los impuestos que se generan por la actividad constituye un importante foco de atención a raíz de la reciente entrada en vigencia del proceso de convergencia hacia las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF). Como encontraron Pineda, Posada y Hoyos¹¹ el mayor impacto que se percibe con la NIC 12, es el cambio de método para hallar el impuesto diferido, al pasar de las diferencias resultantes del estado de resultado a las mismas que surgen en el balance general. Esto implica que se presenten efectos en las cifras del balance de apertura, tal como establecieron Gil y Ochoa,¹² en las empresas colombianas el impacto por este concepto en el balance de apertura es altamente desfavorable, en especial en aquellas empresas intensivas en propiedades planta y equipo.

Por estas razones es importante analizar cómo impacta en las cifras de los estados financieros y evidentemente en la utilidad de las empresas del sector azucarero, el impuesto diferido ante la convergencia a NIIF en la actualidad. Para esto, se tomó como caso de estudio la empresa Ingenio Pichichi, dedicada a la fabricación y comercialización de productos derivados de la caña de azúcar, la cual, en su visión destaca su compromiso por obtener rentabilidad financiera, razón por la cual es importante este trabajo, dada el impacto del impuesto diferido en el estado de situación financiera ante la convergencia a NIIF.

1.3 FORMULACIÓN DEL PROBLEMA

¿Cuál ha sido el impacto del impuesto diferido en las cifras del estado de situación financiera ante la convergencia a NIIF en el Ingenio Pichichí S.A. durante el período 2015-2018?

¹⁰ *Ibíd.*

¹¹ PINEDA TORRES, Juan Pablo, POSADA GÓMEZ, Juan José y HOYOS SALAZAR, Op. Cit.

¹² GIL HENAO, Marisol y OCHOA FLÓREZ, Jhon Wilson. Op. Cit.

1.4 SISTEMATIZACIÓN DEL PROBLEMA

¿Cuáles son los fundamentos teóricos y normativos de las Normas Internacionales de Información Financiera, con relación al impuesto diferido y su metodología de cálculo?

¿Cuáles son las diferencias entre la metodología actual del cálculo del impuesto diferido según las NIIF y la metodología según el decreto 2649?

¿Cuáles son los cambios que se presentan en el estado de situación financiera por la aplicación del impuesto diferido bajo las NIIF en el Ingenio Pichichí S.A para el período 2015-2018?

1.5 OBJETIVOS

1.5.1 Objetivo General

Determinar el impacto del impuesto diferido en las cifras del estado de situación financiera ante la convergencia a NIIF en el Ingenio Pichichí S.A. durante el período 2015-2018.

1.5.2 Objetivos Específicos

Explicar los fundamentos teóricos de las Normas Internacionales de Información Financiera, con relación al impuesto diferido y su metodología de cálculo.

Comparar la metodología actual del cálculo del impuesto diferido según las NIIF con la metodología según el decreto 2649.

Detallar los cambios que se presentan en el estado de situación financiera por la aplicación del impuesto diferido bajo las NIIF tomando como caso de estudio el Ingenio Pichichí para el período 2015-2018.

1.6 JUSTIFICACIÓN

La importancia de desarrollar esta investigación se encuentra en la necesidad que tienen las empresas de determinar los diferentes impactos que se presentan por la convergencia obligatoria hacia las Normas Internacionales de Información Financiera NIIF; ante esta realidad, es necesario tener claridad sobre estos aspectos para poder adaptarse al cambio, mitigando las posibles amenazas que surgen.

Los ingenios azucareros son organizaciones que se constituyen en grandes generadores de recursos destinados a financiar inversión social en educación y salud, por ello, la situación de los impuestos que se generan en esta actividad, reviste especial importancia en el contexto de la convergencia hacia las NIIF, de acuerdo con la incidencia del impuesto diferido y su efecto en la situación financiera de las empresas.

Las NIIF han sido previamente establecidas para los diferentes entes facultados para revelar este tipo de información, sin embargo, los impactos difieren de una empresa a otra de acuerdo con sus propias características. Por ello, la situación de los impuestos que se generan por la actividad productiva de los ingenios azucareros representa un importante foco de atención a raíz de la reciente entrada en vigor de las NIIF, razón por la cual es importante analizar cómo, el impuesto diferido, impacta en las cifras del estado de situación financiera de las empresas de este sector.

Por otra parte, para las autoras, como estudiantes de Contaduría Pública, la investigación resulta pertinente, ya que les permite abordar una de las principales temáticas que se encuentran a la vanguardia de la profesión contable y con ello, adquirir las competencias necesarias para comprender la realidad del sector empresarial de la región en lo referente a las normas internacionales de información financiera y sus distintos impactos.

Para la Universidad del Valle los resultados de la investigación son pertinentes para la misión institucional, la cual propone aportar soluciones a las distintas problemáticas de su entorno empresarial, por ello, el estudio desarrollado contribuye con sus resultados al clarificar los efectos del cálculo del impuesto diferido ante la convergencia de las NIIF en empresas de un sector relevante para la región, los cuales pueden servir de referente para otras organizaciones similares.

1.7 MARCO DE REFERENCIA

1.7.1 Marco teórico

Según Méndez,¹³ el marco teórico permite ubicar el tema objeto de investigación dentro del conjunto de las teorías existentes, con el propósito de precisar en cuál corriente de pensamiento se inscribe.

Partiendo del objetivo general del trabajo, es posible identificar los principales ejes teóricos a tratar, en este caso, impuestos y normas internacionales de información financiera. Sin embargo, para comprender el primer eje es necesario hacer referencia a la Hacienda Pública y la tributación, que constituye el contexto de los

¹³ MÉNDEZ A., Carlos Eduardo. Metodología. Diseño y desarrollo del proceso de investigación con énfasis en ciencias empresariales. 4ª edición. México: Editorial Limusa. 2008. p. 202

impuestos. Por su parte, las normas internacionales se abordan desde la teoría contable y los sistemas de información contable.

Restrepo¹⁴ afirma que se denomina Hacienda Pública al conjunto de órganos de la administración de un Estado encargados de hacer llegar los recursos económicos, así como los instrumentos, para gestionar y recaudar los tributos. Cuando se habla de hacienda pública, el concepto se puede definir desde tres puntos de vista diferentes:

El primero la define como los recursos disponibles por parte del Estado y las entidades públicas para el cumplimiento de sus actividades y proyectos. El segundo como el conjunto de entidades públicas que tienen encomendado gestionar los ingresos que recibe el Estado. El tercero, como la disciplina que se encarga del estudio de los objetivos del sector público y la forma como se pueden lograr éstos con unos recursos limitados.

Los tres objetivos fundamentales de la hacienda pública, según Restrepo¹⁵ son: la redistribución para dar un mayor bienestar a la población por medio de una distribución más equitativa de los recursos, la estabilidad y, por último, el desarrollo de la economía. Para lograrlos, las entidades públicas deben realizar tres actividades fundamentales: obtención de ingresos y otros recursos, ejecución y control de los gastos e inversiones y la elaboración y control del presupuesto necesario para realizar las actividades propuestas.

La Hacienda Pública cuenta con un principio básico el cual “consiste en la mayor participación con el mínimo de intervención”, se considera su principio rector. El sujeto pasivo en el vínculo jurídico que se establece con las obligaciones fiscales está constituido por los contribuyentes. Según Restrepo,¹⁶ se cuenta con unos recursos limitados para alcanzar los objetivos del sector público, siendo ésta una perspectiva que se encuentra en el concepto de Hacienda Pública. Por esto, el papel que juegan los contribuyentes es fundamental, en el sentido de que su conducta de pago determina en gran parte, la posibilidad del sector público de alcanzar los objetivos.

Para Duverger¹⁷ los ingresos de dominio público provienen de las explotaciones industriales y comerciales del Estado, producto de la evolución general, porque en la edad media la tierra era la principal fuente de ingresos y su explotación constituía la actividad económica más importante, hoy en día la industria y el comercio han tomado el primer lugar.

¹⁴RESTREPO, Juan Camilo. Hacienda Pública, Universidad Externado de Colombia, Bogotá, 2000. p. 15

¹⁵ Ibid. p. 17

¹⁶ Ibid. p. 15

¹⁷ DUVERGER, Maurice. Finances Publiques. París, Presses Universitaires de France, 1968. P. 83 Citado por: RESTREPO (2000) P. 124

Por su parte, la tributación es vista como un instrumento que debe contribuir al mantenimiento del Gobierno. Por eso todo programa presupuestal deberá contemplar simultáneamente los gastos de inversión y de funcionamiento que las exigencias técnicas y administrativas demanden como necesarias para su ejecución de conformidad con los procedimientos y normas legales vigentes.¹⁸

Dentro de la teoría de hacienda pública clásica los impuestos tenían una justificación muy precisa: financiar la parte del gasto público que no fuere financiable con otros recursos, tales como los del dominio público o las tasas. En otras palabras, el presupuesto tenía una finalidad meramente fiscal.

Esta época de la hacienda pública coincide en el periodo en que se preconizaban los niveles mínimos del gasto público y el equilibrio presupuestal; en consecuencia, el nivel de la tributación debía ser lo más reducido posible, porque solo tenía como finalidad el equilibrio fiscal, por lo tanto, unos niveles mínimos de gasto público le corresponderían niveles de tributación también mínimos.

Según Restrepo¹⁹ hoy en día esta concepción se ha reformado en que los impuestos tienen y deben tener propósitos no solamente fiscales, sino que también constituyen un instrumento de primera importancia para influir sobre las políticas, económicas y sociales. Es decir, los impuestos no han de mirarse exclusivamente como instrumento de financiamiento del gasto público sino como un instrumento de gran utilidad para influir sobre los agregados económicos.

Desde la perspectiva de las empresas, como contribuyentes (sujeto pasivo), existe un vínculo entre los resultados financieros obtenidos y su nivel de tributación. Es así como la forma de cuantificar y valorar sus cifras contables en los estados financieros incide directamente en los resultados obtenidos y con ello, en el monto de impuesto a pagar.

Debido a esto, la entrada en vigor de las normas internacionales de información financiera, han determinado una serie de impactos en las empresas, ya que implican cambios en la valoración de los activos y en general de las cifras de los estados financieros. Por ello, es importante tener en cuenta para el tema que se está abordando los autores representativos en teoría contable y sistemas de información contable, como son Tua, Mattessich, Cañibano, quienes permiten entender la evolución del pensamiento contable y la importancia de los sistemas de información contable, como base para comprender el proceso de convergencia hacia las Normas Internacionales de Información Financiera por parte de las empresas en Colombia.

¹⁸ UNIVERSIDAD NACIONAL. Generalidades de la tributación que afectan el proceso contable [en línea]. Curso virtual. Disponible en: http://www.virtual.unal.edu.co/cursos/economicas/2006825/docs_curso/contenido.html

¹⁹ RESTREPO. Op. cit. P. 28

En sus orígenes, el cometido de la contabilidad estuvo delimitado al registro de transacciones, sin embargo, más adelante empezó a definirse su relación con el entorno. Para Mattessich²⁰ la contabilidad tiene su razón de ser en la medida en que responda a las exigencias de los sistemas particulares donde se inserta, además, indica que permite identificar responsabilidades y servir de guía a las industrias, para prevenir fraudes, resolver conflictos esenciales en los negocios, permitir a los gobiernos ejercer funciones fiscales y guiar las decisiones en el contexto empresarial, es decir, la actuación de la contabilidad está en función de la información que permite entregar a los distintos usuarios.

Tua²¹ indica que la contabilidad se orientó a atender las necesidades planteadas por el entorno en el que se desenvuelve, de tal forma que el pensamiento contable se destaca por su especial énfasis en la capacidad de servir a aquel entorno a través del suministro de información útil para la toma de decisiones. Es así como a mediados de la década de los sesenta, la doctrina contable comenzó a preocuparse por la posibilidad de formular conjuntos alternativos de normas, en función de los diferentes objetivos o propósitos de cada uno de estos conjuntos, determinando cuestiones de interés como las necesidades de los usuarios que deben satisfacerse con carácter prioritario y las reglas más adecuadas para la satisfacción de esas necesidades.

Lo anterior dio lugar a lo que se ha denominado “paradigma de utilidad” en la cual disminuye el interés por la medición de la riqueza y de la renta, surgiendo en su lugar la preocupación por los usuarios y objetivos de la información financiera,²² cuyo concepto se convirtió en punto de partida de las declaraciones conceptuales de la disciplina contable y de las aplicaciones contables, que determina la orientación de sus reglas. Así mismo, los requisitos de la información financiera y no financiera, cuya finalidad es la de asegurar la utilidad de la misma y los nuevos ámbitos de la regulación contable, elementos que en conjunto incrementan la confianza a los distintos usuarios de la información, cuyos intereses pueden verse afectados de forma positiva o negativa por la actividad de la entidad que emite información.

Sin embargo, más allá del concepto de usuarios de la información financiera, el valor fundamental en el ámbito organizacional es la confianza, el cual es el que permite fortalecer las relaciones entre dichos usuarios. En este contexto, la transparencia

²⁰ MATTESSICH, Richard. Lecciones de Enron y Arthur Andersen Co. Documento de trabajo. Universidad de British Columbia, Vancouver, BC., Canada, 2003. Citado por: MEJÍA S, Eutimio, MONTES S, Carlos A., MONTILLA G. Omar De Jesús. Fundamentos teóricos del modelo contable común para las pymes de américa latina: una alternativa a la regulación contable internacional IASB [en línea]. Estudios Gerenciales, Universidad ICESI, Vol. 24 No. 107 Abr-Jun 2008, Cali – Valle del Cauca [citado 3 mayo., 2018]. Artículo disponible en internet: [URL: http://www.icesi.edu.co/revistas/index.php/estudios_gerenciales/article/view/265/html](http://www.icesi.edu.co/revistas/index.php/estudios_gerenciales/article/view/265/html)

²¹ TUA PEREDA, Jorge. Evaluación y situación actual del pensamiento contable [en línea]. Revista Internacional Legis de contabilidad y Auditoría (17) pp 43-128. 2004 [citado el 3 mayo., 2018]. Disponible en: http://legal.legis.com.co/document?obra=rcontador&document=rcontador_7680752a7d97404ce0430a010151404c

²² Ibid. p. 69.

es un mecanismo generador de confianza. Según Franco Ruíz²³ este es un valor que crece en condiciones de claridad comunicacional, certeza y pertinencia de información. Por eso la contabilidad realiza una función social en la creación de confianza, al simplificar la complejidad a través de la construcción de representaciones claras de procesos complejos, cuyos contenidos alcanzan mayor credibilidad, efecto de la confianza, por los dictámenes profesionales sobre la certeza de sus contenidos al disminuir los riesgos.

La evolución de la contabilidad en función de los usuarios de la información, permitió el surgimiento de itinerarios lógico-deductivos que introducían en su discurso los objetivos de la información contable y, con ello, vinculaban las reglas a propósitos concretos; estos itinerarios se utilizaron tanto por la doctrina como por los organismos reguladores²⁴ los cuales se han reformulado ampliando su contenido con conceptos adicionales a los tradicionales, tales como: los elementos de los estados financieros (activos, pasivos, gastos, ingresos, etc.) o sus criterios de reconocimiento.

En este contexto surge la Federación Internacional de Contadores (IFAC por sus siglas en inglés que significa International Federation of Accountants) es una organización creada el 7 de octubre de 1977 en Múnich – Alemania, en el desarrollo de la versión 11° del Congreso Mundial de Contadores. La IFAC inició con 63 miembros fundadores provenientes de 51 países, número que ha ido en aumento, contando a la fecha con 179 miembros y asociados en 130 países y jurisdicciones en todo el mundo que representan aproximadamente 2.500.000 de profesionales en contaduría a nivel mundial.²⁵

La IFAC nace como una respuesta a la necesidad de fortalecer la profesión contable en todo el mundo, en relación con el interés público. Para lograr lo anterior, la Federación ha trabajado en el desarrollo de estándares internacionales de alta calidad para mejorar principalmente las prácticas de la auditoría, el aseguramiento de la información, la contabilidad del sector público, la ética profesional y la educación impartida a los contadores en formación.²⁶

²³ FRANCO RUIZ, Rafael. Réquiem por la confianza. Escándalos empresariales, negocios y contaduría [en línea]. Investigar Editores. 2002, 233 p. [citado el 3 de mayo de 2018]. Disponible en: https://89a96726-a-62cb3a1a-sites.googlegroups.com/site/rafaelfrancoruiz/publicaciones/REDISE%C3%91ODELAARQUITECTURAFINANCIERAINTERNACIONAL.PDF?attachauth=ANoY7cp6ye0CVe0UVDxbJ63JV1gcBc0brHjiUD-sBNzpp0XBvy7x7YMTdHzhFFyYA1gT-81CpYRRfo29xcC6BT0895ZV8MuhEUs3uc-CrSdWOCvMCtHL3oXNuCUJbuMMKjKtflqNdoMld_uc2zcWrx0d25KTFicgMmWShXQdZ_Dwdd6cDtkbMusOivyNY2xNVA7IqmL5odf_mxO9IRNc54PS2j8s7kGGPK-E4ODNvbsOp70irqPek_0X8AFIvQRTQG7VDHVA5-HGIVaTioMLFJ-b2Dt29qdlk8sAIXeSjv_yRqYYL7mLI%3D&attredirects=0

²⁴ Ibid. p. 71.

²⁵ IFAC. Nuestro propósito [en línea]. Página Web, 5 de agosto de 2020. Disponible en: <https://www.ifac.org/who-we-are/our-purpose>

²⁶ Ibid.

En consecuencia, la IFAC apoya diferentes consejos emisores de normas, dentro de los que se encuentran:²⁷

Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento.
Consejo de normas Internacionales de Formación en Contaduría.
Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores.
Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público.

De esta manera, la Federación promueve la convergencia de las normas emitidas por los consejos mencionados anteriormente, además de la convergencia de las Normas Internacionales de Información Financiera – NIIF, emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB por sus siglas en inglés que significa International Accounting Standards Board).

La IFAC también elabora y publica guías, con el fin de ayudar a los organismos miembros y a quienes ejercen la profesión contable, en la correcta aplicación y con el mejoramiento de las prácticas en las medianas y pequeñas empresas; además realiza aportes y trabaja con organizaciones de todo el mundo para apoyar el crecimiento y desarrollo de la profesión contable en las economías emergentes.²⁸

Es el caso del marco conceptual del IASC (hoy IASB), cuyo contenido tiene en cuenta las necesidades de los usuarios de la información financiera, los objetivos con que debe confeccionarse la misma y que equivale al suministro de información útil para la toma de decisiones, las características cualitativas de relevancia y fiabilidad, las hipótesis básicas del sistema contable, las definiciones de los elementos de los estados financieros, los criterios de reconocimiento y de valoración.

1.7.2 Marco conceptual

En Colombia el término “impuesto diferido” no es algo nuevo, el decreto 2160 expedido el 14 de julio de 1986, el cual reglamentó la contabilidad mercantil y expidió las normas generalmente aceptadas de contabilidad, en el artículo 26 reglamentaba que “El efecto en el impuesto sobre la renta originado por el reconocimiento de ingresos, costos y gastos para fines tributarios en períodos diferentes de los utilizados para propósitos contables, se debe registrar como impuesto diferido”²⁹ y con el decreto 2649 de 1993, en su artículo 67 establece lineamientos más claros sobre dicho reconocimiento.

En la norma colombiana previa a la implementación de las normas internacionales, existía una metodología para reconocer el impuesto diferido que se basaba en las

²⁷ Ibid.

²⁸ Ibid.

²⁹ CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE COLOMBIA. Decreto 2160, 1986 Diario oficial No. 37.545.

diferencias presentadas en los estados de resultados, esa metodología tomaba las diferencias entre los ingresos y gastos del estado de resultados, y los ingresos y deducciones de la declaración de renta; las diferencias entre estas partidas, se convertían en diferencias temporales que luego generaban un impuesto diferido, como se puede observar el enfoque de la norma colombiana se basaba en el análisis del estado de resultados; con la implementación de normas internacionales de información financiera, la metodología del reconocimiento del impuesto diferido se basa en el estado de situación financiera en el valor contable y fiscal de los activos y pasivos.

Hay que tener claro que aunque los estados financieros estén preparados bajo los parámetros de las normas de información financiera, se debe tener en cuenta las normas fiscales, puesto que éstas imponen obligaciones y derechos a las entidades, las cuales repercuten o deben ser reconocidos en los estados financieros, por lo cual, se concluye que el impuesto a las ganancias se reconoce de acuerdo con lo que señale la norma fiscal; sin embargo, adicionalmente se debe reconocer un impuesto diferido solicitado por la norma contable, es decir, se debe seguir la norma fiscal y ver cuáles son los requerimientos fiscales en el cálculo, reconocimiento y medición del impuesto a las ganancias para poderlo incorporar en los estados financieros.

Ernst & Young, citados por Gil y Ochoa³⁰ afirman en documento emitido en julio del 2011 denominado “Impacto de la convergencia de las Normas internacionales de Información Financiera en el gobierno corporativo”, que la conversión a IFRS no es solamente un ejercicio contable, que tiene impactos en otras áreas de la empresa como los sistemas de información y reporte gerencial, relaciones con inversionistas, compensaciones a empleados, indicadores de desempeño, productos financieros, planeación de impuestos y auditoría interna.

En cuanto a los impactos fiscales, Gil y Ochoa³¹ citan al Comité de Expertos en Impuestos, creado por el Consejo Técnico de la Contaduría en Colombia en el año 2011, en el “Informe del estudio para identificar los impactos en el impuesto sobre la renta que se derivaran de la convergencia plena a NIIF bajo el supuesto de que las normas contables actuales, con incidencia fiscal, se mantienen vigentes solo para efectos tributarios”, emitido en septiembre de 2012 (pág. 6), concluyó:

“Generalmente, cuando las normas tributarias regulan cabalmente el tratamiento fiscal de una transacción, hecho económico o evento, no se produce ningún impacto en las bases tributarias por efectos de cambios en las normas de contabilidad. Por el contrario, cuando en las normas tributarias existen remisiones expresas o implícitas a normas contables, cuando éstas últimas cambian y, consecuentemente, producen un cambio en el

³⁰ GIL HENAO, Marisol y OCHOA FLÓREZ, Jhon Wilson. Op. Cit.

³¹ *Ibid.* p. 17.

reconocimiento, medición o presentación de un hecho económico, dicho cambio sí impacta las bases tributarias”.

En el 2005, KPMG en estudio presentado en seminario sobre el Gobierno Corporativo, organizado por la Asociación para el Progreso de la Dirección Española, establece que los principales impactos contables de la aplicación de las NIIF están asociados con las valoraciones de los instrumentos financieros y los compromisos con el personal, que impacta en indicadores financieros como la rentabilidad del activo-ROA, rentabilidad del patrimonio-ROE, y utilidades antes de intereses e impuestos-EBIT.

Según lo anterior, Gil y Ochoa³² teniendo en cuenta las conclusiones dadas por Ernst & Young y KPMG en el mismo sentido, los analistas tendrán que profundizar más en los sistemas contables para conocer con mayor detalle el origen de la información y explicar a los mercados financieros y agentes relacionados, cuáles serán los principales cambios que se van a producir en sus recomendaciones, producto de la convergencia a las NIIF.

1.7.3 Marco legal

Con la Ley 1314 de julio de 2009, se obliga a que las empresas en Colombia converjan a las normas internacionales. Esta ley expresa: “La acción del Estado se dirigirá hacia la convergencia de tales normas de contabilidad, de información financiera y de aseguramiento de la información, con estándares internacionales de aceptación mundial, con las mejores prácticas y con la rápida evolución de los negocios”.

Después de la aprobación de la Ley 1314, las empresas colombianas tomaron como un hecho la convergencia de las NIIF y han comenzado un proceso de exploración y entendimiento de estas.

Se encuentra el 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. En el Título 1 se presenta el régimen reglamentario normativo para los preparadores de información financiera que conforman el Grupo 1, es decir, los emisores de valores: entidades que tengan valores inscritos en el Registro Nacional de Valores y Emisores – RNVE-. También están las entidades de interés público, que cumplan con los siguientes parámetros: planta de personal mayor a doscientos (200) trabajadores, entidades que tengan activos totales superiores a treinta mil (30.000) SMMLV (Año 2013 \$17.685.000.000), y que cumplan con cualquiera de los siguientes requisitos: ser subordinada o sucursal de una compañía extranjera que

³² Ibid. p. 18.

aplique NIIF Plenas; ser subordinada o matriz de una compañía nacional que deba aplicar NIIF Plenas; ser matriz, asociada o negocio conjunto de una o más entidades extranjeras que apliquen NIIF Plenas. Realizar importaciones o exportaciones que representen más del 50% de las compras o de las ventas respectivamente.

Normatividad Vigente

"Por medio del cual se modifican parcialmente los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera y de Aseguramiento de la **Decreto 2170 del 2017** 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"

1.7.4 Marco contextual

En un documento elaborado por Asocaña,³³ se indica que el sector azucarero colombiano se encuentra ubicado en el valle geográfico del río Cauca, que abarca 47 municipios desde el norte del departamento del Cauca, la franja central del Valle del Cauca, hasta el sur del departamento de Risaralda.

En esta región hay 225.560 hectáreas sembradas en caña para azúcar, de las cuales, el 25% corresponde a tierras propias de los ingenios y el restante 75% a más de 2.750 cultivadores de caña. Dichos cultivadores abastecen a 13 ingenios de la región (Cabaña, Carmelita, Manuelita, María Luisa, Mayagüez, Pichichí, Risaralda, Sancarlos, Tumaco, Ríopaila-Castilla, Incauca y Providencia). Desde 2005, cinco de los trece ingenios tienen destilerías anexas para la producción de alcohol carburante (Incauca, Manuelita, Providencia, Mayagüez y Risaralda).

Gracias al clima privilegiado de la región, y al contrario de lo que sucede en el resto del mundo (con excepción de Hawaii y el norte de Perú), se puede sembrar y cosechar caña durante todos los meses del año. Esta condición agroclimática, sumada al avance tecnológico impulsado por el Centro de Investigación de la Caña (Cenicaña), que funciona con el aporte de todos los cultivadores e ingenios, ha llevado a que la región se especialice en el cultivo y ostente el liderazgo en productividad a nivel mundial: más de 14 toneladas de azúcar por hectárea al año.

De igual forma según Fedesarrollo³⁴ respecto al Producto Interno Bruto: por cada peso que los ingenios aportan se genera en la economía un efecto cuatro veces

³³ ASOCAÑA. El sector azucarero en la actualidad [en línea]. Artículo web. Disponible en: <http://www.asocana.org/publico/info.aspx?Cid=215>

³⁴ FEDESARROLLO. Impacto socioeconómico del sector azucarero colombiano en la economía nacional y regional. Cuadernos de Fedesarrollo. 2014. p. 31

mayor, demostrando así que este sector es un gran dinamizador de la economía colombiana.

Las organizaciones del sector azucarero en el caso de los ingenios corresponden a grandes empresas de acuerdo con la clasificación por activos y/o número de empleados según los criterios de la Ley 905 de 2004. En este caso, pertenecen al grupo 1 de aplicación de las NIIF:

GRUPO 1

a) Emisores de valores 1.

b) Entidades de interés público 2.

c) Entidades que tengan Activos totales superiores a treinta mil (30.000) SMMLV 3 o planta de personal superior a doscientos (200) trabajadores; que no sean emisores de valores ni entidades de interés público y que cumplan además cualquiera de los siguientes requisitos:

I. Ser subordinada o sucursal de una compañía extranjera que aplique NIIF.

II. Ser subordinada o matriz de una compañía nacional que deba aplicar NIIF.

III. Realizar importaciones (pagos al exterior) o exportaciones (ingresos del exterior) que representen más del 50% de las compras (gastos y costos), del año inmediatamente anterior al ejercicio sobre el que se informa.

IV. Ser matriz, asociada o negocio conjunto de una o más entidades extranjeras que apliquen NIIF.

1.8 DISEÑO METODOLÓGICO

1.8.1 Tipo de estudio

Dentro del tipo de estudio que se encuentran en la metodología de la investigación, el descriptivo constituye uno de los más importantes. Méndez³⁵ indica que en este se identifican las características de un objeto de investigación, señalando formas de conducta y actitudes de una población, así como comprobando posibles asociaciones entre las variables de estudio.

Debido a lo anterior, en el caso particular del presente trabajo, se utiliza este tipo de estudio ya que se busca encontrar la asociación entre el impuesto diferido y las cifras del estado de situación financiera ante la convergencia a NIIF en el contexto de una empresa del sector azucarero. Además, se describe la forma cómo debe aplicarse el impuesto y se detallan los cambios presentados en las utilidades.

³⁵ MÉNDEZ A., Carlos Eduardo. Op. Cit. p. 231

1.8.2 Método de investigación

Respecto al método de investigación, Méndez³⁶ cita el deductivo, explicando que corresponde a una forma de inferir algo observando una ley general, es decir, se obtienen conclusiones como consecuencia de premisas establecidas.

En este trabajo se realiza una inferencia sobre la situación financiera de una empresa en particular, a partir de la aplicación del impuesto diferido regido por la normatividad propia de las NIIF.

1.8.3 Fuentes de investigación

Según Méndez,³⁷ la información es la materia prima por la cual puede llegarse a explorar, describir y explicar hechos o fenómenos que definen un problema de investigación. Existen fuentes primarias y secundarias. Las primarias que corresponde a la información que el investigador debe recoger directamente, mientras que las secundarias, suministran información básica, que se encuentra en bibliotecas y está contenida en libros, periódicos y otros materiales documentales, como trabajos de grado, revistas especializadas, enciclopedias, diccionarios, anuarios, entre otros.

En este trabajo se utilizaron ambas fuentes de información. La fuente primaria, ya que se realizó una entrevista al jefe del área de impuestos y a la Contadora del Ingenio Pichichí S.A. En cuanto a las fuentes secundarias, se hizo uso de los estados financieros del Ingenio Pichichí S.A. así como de libros que brindaron fundamentos teóricos y guías sobre la aplicación del impuesto diferido bajo el contexto de las NIIF.

1.8.4 Técnicas de investigación

Las técnicas de investigación corresponden a la forma cómo fue recolectada la información. Para el caso de la fuente primaria, como se mencionó anteriormente, se realizó una entrevista no estructurada con la que se obtuvo información importante para el objeto de análisis del presente trabajo.

Adicionalmente, en cuanto a las fuentes secundarias, la técnica utilizada fue el análisis documental, que consiste en la consulta y clasificación de información relevante para la investigación.

³⁶ Ibid. p. 240.

³⁷ Ibid. p. 249.

1.8.5 Fases de la investigación

En el siguiente cuadro se pueden observar las fases de la investigación:

Tabla 1 Fases de la investigación

Objetivos específicos	Alcance de los resultados	Fuente de información	Técnica de recolección de información
Explicar los fundamentos teóricos y normativos de las Normas Internacionales de Información Financiera, con relación al impuesto diferido y su metodología de cálculo	Se conocieron los fundamentos teóricos de las NIIF, su evolución en el tiempo y lo concerniente a la metodología del cálculo del diferido	Secundaria: información sobre los antecedentes de las NIIF, sus fundamentos teóricos, la evolución de la normatividad a nivel internacional y metodología de cálculo del impuesto diferido	Selección y análisis de documentos
Comparar la metodología actual del cálculo del impuesto diferido según las NIIF con la metodología según el decreto 2649	El objetivo fue práctico ya que se ejemplificó la forma en la que se aplica el impuesto diferido sobre las NIIF y cómo se aplicaría según el decreto 2649, para mostrar las diferencias entre los dos métodos.	Secundaria: estados financieros del Ingenio Pichichi y la metodología de las NIIF referente al impuesto diferido. Primaria: personal del área de impuestos y de Contabilidad de la empresa	Selección y análisis de documentos Entrevista para la fuente primaria
Detallar los cambios que se presentan en el estado de situación financiera por la aplicación del impuesto diferido bajo las NIIF en el Ingenio Pichichí para el período 2015-2018	En este objetivo se analizaron los resultados de la aplicación de la nueva normatividad, identificando los cambios que se presentaron y el impacto que conlleva en la situación financiera	Secundaria: estado de situación financiera del Ingenio Pichichi	Análisis financiero

Fuente: elaboración propia

2. FUNDAMENTOS TEÓRICOS Y NORMATIVOS DEL IMPUESTO DIFERIDO Y SU METODOLOGÍA DE CÁLCULO

Este capítulo tiene como propósito explicar los fundamentos teóricos y normativos de las Normas Internacionales de Información Financiera, con relación al impuesto diferido y su metodología de cálculo.

La convergencia de la regulación contable en Colombia hacia los estándares internacionales de información financiera tiene su principal antecedente en la expedición de la Ley 1314 de 2009, la cual tiene como objetivo la conformación de un sistema de normas de contabilidad, de información financiera y de aseguramiento de la información de carácter único y homogéneo de alta calidad.

A través de dicha ley, se señalan las autoridades competentes, el procedimiento para su expedición y se determinan las entidades responsables de vigilar su cumplimiento, en cabeza del Presidente de la República a cargo de la dirección y la Contaduría General de la Nación, los Ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Comercio, Industria y Turismo quienes tienen facultades regulatorias, para lo cual conjuntamente expedirán principios, normas, interpretaciones y guías de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información, con el fundamento en las propuestas del Consejo Técnico de la Contaduría Pública, quien es el organismo de normalización técnica de normas contables, de información financiera y de aseguramiento de la información en el país.

Por su parte, para la aplicación de estas normas, se han considerado tres grupos de usuarios:³⁸

Grupo 1:

Alcance: Emisores de valores, entidades de interés público (clasificadas en dos subgrupos) y empresas de tamaño grande clasificadas como tales, que cumplan con algunos requisitos adicionales (definidos en el Decreto 2784 de 2012).

Norma a adoptar: NIIF/IFRS Plenas. Normas emitidas por el Gobierno Nacional aplicables a las entidades de interés público y a los subgrupos clasificados por el Decreto 2784 de 2012 y los demás decretos emitidos.

- a) Emisores de valores 1.
- b) Entidades de interés público 2.

³⁸ DELOITTE. Normas Internacionales de Información Financiera [en línea]. Noticias, 2018. Disponible en: https://www2.deloitte.com/co/es/pages/ifrs_niif/normas-internacionales-de-la-informacion-financiera-niif---ifrs-.html

c) Entidades que tengan Activos totales superiores a treinta mil (30.000) SMMLV 3 o planta de personal superior a doscientos (200) trabajadores; que no sean emisores de valores ni entidades de interés público y que cumplan además cualquiera de los siguientes requisitos:

- I. Ser subordinada o sucursal de una compañía extranjera que aplique NIIF.
- II. Ser subordinada o matriz de una compañía nacional que deba aplicar NIIF.
- III. Realizar importaciones (pagos al exterior) o exportaciones (ingresos del exterior) que representen más del 50% de las compras (gastos y costos), del año inmediatamente anterior al ejercicio sobre el que se informa.
- IV. Ser matriz, asociada o negocio conjunto de una o más entidades extranjeras que apliquen NIIF.

Grupo 2:

Alcance: Empresas de tamaño mediano y pequeño que no sean emisores de valores ni entidades de interés público de acuerdo con las definiciones de los decretos.

Norma a adoptar: NIIF/IFRS para PYMES. Promulgadas por el Gobierno Nacional en el Decreto 3022 de 2013 y los demás decretos emitidos.

- a) Empresas que no cumplan con los requisitos del literal c) del grupo 1.
- b) Empresas que tengan Activos totales por valor entre quinientos (500) y treinta mil (30.000) SMMLV' o planta de personal entre once (11) y doscientos (200) trabajadores, y que no sean emisores de valores ni entidades de interés público.
- c) Microempresas que tengan Activos totales excluida la vivienda por un valor máximo de quinientos (500) SMMLV o planta de personal no superior a los (10) trabajadores, y cuyos ingresos brutos anuales sean iguales o superiores a 6.000 SMMLV'.

Dichos ingresos brutos son los ingresos correspondientes al año inmediatamente anterior al periodo sobre el que se informa.

Para la clasificación de aquellas empresas que presenten combinaciones de parámetros de planta de personal y activos totales diferentes a los indicados, el factor determinante para dicho efecto será el de activos totales.

Grupo 3:

Alcance: Microempresas y personas naturales o jurídicas del régimen simplificado.

Norma a adoptar: Para Microempresas un régimen simplificado de contabilidad fundamentado en las NIIF/IFRS, consagradas en el Decreto 2706 de 2012.

a) Personas naturales o jurídicas que cumplan los criterios establecidos en el art. 499 del Estatuto Tributario (ET) y normas posteriores que lo modifiquen.

Para el efecto se tomará el equivalente a UVT, en salarios mínimos legales vigentes.

b) Microempresas que tengan Activos totales excluida la vivienda por un valor máximo de quinientos (500) SMMLV o planta de personal no superior a los (10) trabajadores que no cumplan con los requisitos para ser incluidas en el grupo 2 ni en el literal anterior.

2.1 LAS NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA

Para el entendimiento de las normas internacionales de información financiera, es necesario conocer sus bases teóricas que se originan en la necesidad de la regulación contable. Al respecto, Cañibano, Tua y López³⁹, indican que el deseo de transparencia informativa de los diferentes agentes económicos encuentra en los principios contables generalmente aceptados el marco de referencia que guía la actuación profesional de aquellos encargados de emitir una opinión objetiva y fiable, sobre las cuentas de empresas públicas y privadas. El concepto de “principio” surge en el ámbito de la regulación contable, donde confluyen dos ópticas o vertientes que lo configuran desde dos puntos de vista, uno originado en la regulación contable profesional y el otro, fundamentado en la epistemología contable, es decir, en la teoría del conocimiento de la ciencia de la Contabilidad.⁴⁰

Con relacion a la primera vertiente, Cañibano y otros⁴¹ afirman que para la regulación contable el concepto “principio” que hace alusión a las reglas emitidas por instituciones reconocidas, que se derivan de la práctica más frecuente y por lo tanto recomendable. Según esta vertiente, un principio de contabilidad generalmente aceptado presenta dos aspectos: primero, hace referencia a la norma o noción habitual que sirve para determinar cuál es la mejor conducta por seguir y segundo, la aprobación por el organismo competente que le confiere el carácter de autorizado.

Por lo tanto, el término principio tiene su origen en la regulación contable y, más concretamente, en la regulación profesional, de manera que pueda decirse que los principios contables son el conjunto de reglas y guías para la práctica producidas por aquella regulación de carácter profesional. Este aspecto es importante porque

³⁹ CAÑIBANO Leandro, TUA PAREDA Jorge, LOPEZ José Luis. Revista Española de Financiación y Contabilidad Naturaleza y Filosofía de los Principios Contables Vol.XV, N.47 1985. PP.293-355.

⁴⁰ *Ibid.* p. 295-296.

⁴¹ *Ibid.* p. 297.

suele aludirse a dos tipos de regulación: la pública o gubernamental y la privada o profesional.

La normalización pública tiende hacia la confección de guías contables, que prestan atención a la denominación de las cuentas y a los formatos de los estados financieros, conteniendo criterios de fondo sobre la naturaleza y valoración de los hechos contables, surgiendo así el Plan de Cuentas. Mientras que la regulación privada tiende a pronunciamientos puntuales sobre temas concretos y que por lo general prestan mayor atención a aspectos y criterios sustanciales sobre la naturaleza y valoración de hechos contables.

Respecto a la segunda vertiente, se pone de manifiesto el lugar que ocupan los principios contables en la epistemología de la ciencia contable, estableciendo la distinción entre teoría general y sistemas contables, para describir el proceso más adecuado para construir reglas en la práctica.

Según los autores referenciados, todos los sistemas contables tienen rasgos similares que permiten englobarlos bajo un denominador común, por ello, en la epistemología de la contabilidad es posible distinguir un conjunto amplio de sistemas contables, para los cuales pueden existir reglas diferentes y “una teoría general que analiza los rasgos esenciales y comunes de todos los sistemas contables, formalizando y generalizando las características de la ciencia contable.”⁴²

Al distinguir entre teoría general y sus aplicaciones en los sistemas contables, es posible que en la epistemología contable existan dos vertientes diferenciadas, son la cognoscitiva, que generaliza y formaliza el conocimiento contable al describir los rasgos comunes de los sistemas contables y la teleológica o normativa que, partiendo de la teoría general, construye sistemas contables específicos ajustados a objetivos predeterminados.⁴³

Por lo tanto, a partir de esta distinción, se entiende que la regulación se fundamenta en la segunda de las vertientes señaladas, en la que se diseña uno o varios sistemas contables mediante el establecimiento tanto de sus características y requisitos como de sus reglas concretas de actuación.⁴⁴

2.2 EL IMPUESTO DIFERIDO EN EL CONTEXTO DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA

Según Clavijo,⁴⁵ con la Ley 1314 del 2009 sobre normas de contabilidad e información financiera y aseguramiento de la información (NCIFAI), muchos son los

⁴² Ibid. p. 300.

⁴³ Ibid. p. 301.

⁴⁴ Ibid. p. 301.

⁴⁵ CLAVIJO LEÓN, William. Impacto Del Impuesto Diferido Dentro Del Proceso De Convergencia De Las Normas De Contabilidad. Revista Impuestos, N°:155, SEP.-OCT./2009. Disponible en: <https://xperta.legis.co/>

aspectos que se deben considerar, entre ellos, el impacto financiero del registro del impuesto diferido.

Conviene inicialmente referirse a la NIC-12 – Impuesto a las Ganancias, norma que inició en el año 1979 enfocada en la contabilidad para impuestos de renta y que, posteriormente se iniciaron las estandarizaciones para los impuestos basados en los resultados entre los años 1989 y 1994, expidiéndose en 1996 la NIC-12 Impuesto a las Ganancias aplicable desde el año 1998.⁴⁶

La NIC 12 busca establecer el tratamiento contable del impuesto a las ganancias. Por ende, es importante explicar los principales cambios introducidos por la NIIF que afectan la interpretación de la información financiera en el momento de determinar el cálculo del impuesto diferido y su debido reconocimiento.

Al respecto, Gil y Ochoa⁴⁷ recopilan en su estudio una serie de documentos que buscaron establecer el impacto de la convergencia de las normas internacionales de información financiera.

Tabla 2 Estudios sobre el impacto de las NIIF en aspectos fiscales.

Autor	Título	Año	Descripción
Ernst & Young	“Impacto de la convergencia de las Normas internacionales de Información Financiera en el gobierno corporativo”,	2011	Afirman que la conversión a IFRS no es solamente un ejercicio contable, que tiene impactos en otras áreas de la empresa como los sistemas de información y reporte gerencial, relaciones con inversionistas, compensaciones a empleados, indicadores de desempeño, productos financieros, planeación de impuestos y auditoría interna.
Consejo Técnico de la Contaduría	“Informe del estudio para identificar los impactos en el impuesto sobre la renta que se derivaran de la convergencia plena a NIIF bajo el supuesto de que las normas contables actuales, con incidencia fiscal, se mantienen vigentes solo para efectos tributarios”	2012	Generalmente, cuando las normas tributarias regulan cabalmente el tratamiento fiscal de una transacción, hecho económico o evento, no se produce ningún impacto en las bases tributarias por efectos de cambios en las normas de contabilidad. Por el contrario, cuando en las normas tributarias existen remisiones expresas o implícitas a normas contables, cuando éstas últimas cambian y, consecuentemente, producen un cambio en el reconocimiento, medición o presentación de un hecho económico, dicho cambio sí impacta las bases tributarias
KPMG	Estudio presentado en seminario sobre el Gobierno Corporativo, organizado por la Asociación para el Progreso de la Dirección Española	2005	Establece que los principales impactos contables de la aplicación de las NIIF están asociados con las valoraciones de los instrumentos financieros y los compromisos con el personal, que impacta en indicadores

⁴⁶ GIL y OCHOA, Op. Cit. p. 15.

⁴⁷ Ibíd. p. 16.

Autor	Título	Año	Descripción
			financieros como la rentabilidad del activo-ROA, rentabilidad del patrimonio-ROE, y utilidades antes de intereses e impuestos-EBIT.
Baker Tilly	Estudio efectuado por la Superintendencia de Sociedades a través de la empresa Baker Tilly	s/f	Identificó un posible impacto negativo del 21% en el patrimonio de las empresas por la adopción de las NIIF. Explican este efecto principalmente por el deterioro de la cartera y la no capitalización como activo de algunos intangibles; adicionalmente, los cálculos actuariales para el reconocimiento de pasivos laborales y contingencias incrementarán el valor del pasivo, deteriorándose el patrimonio de los accionistas en ambas situaciones, al menos contablemente.

Fuente: Gil y Ochoa, 2014

Considerando lo anterior, uno de los temas que más inquietan en el contexto de la aplicación de las NIIF es el reconocimiento del impuesto a las ganancias en los estados financieros, dado que en este se deben tener en cuenta dos aspectos: por un lado, las normas contables, y por otro, las normas fiscales.

La problemática respecto al reconocimiento del impuesto a las ganancias se presenta por las diferencias entre las bases normativas para su reconocimiento y los principios establecidos en las Normas de Información Financiera, las cuales se presentan porque los fines que persiguen las normas tributarias son distintos a los objetivos de la información financiera.⁴⁸

Las normas fiscales tienen como propósito establecer las bases sobre las cuales los contribuyentes calculan sus impuestos, siguiendo sus propios criterios de reconocimiento y medición de activos, pasivos, ingresos y gastos para propósitos fiscales.⁴⁹

Entonces, las diferencias desde ingresos, costos y gastos en las dos contabilidades se llaman diferencias temporales y las diferencias calculadas en las categorías de activos y pasivos se llaman diferencias temporarias. Cuando se contrastan las diferencias temporales de todos los periodos, dan como resultado el impuesto diferido; cuando se contrastan las diferencias temporarias del último periodo, también dan el impuesto diferido, ambos resultados son iguales.

⁴⁸ MAYA HERRERA, Juan David. Impuesto diferido como herramienta de valoración de la situación financiera [en línea]. Actualícese, agosto de 2016. Disponible en: <https://actualicese.com/impuesto-diferido-como-herramienta-de-valoracion-de-la-situacion-financiera/>

⁴⁹ Ibid.

Las normas de información financiera establecen indicaciones claras acerca de la forma como se debe reconocer y medir el impuesto a las ganancias, el cual consta de dos elementos según la NIC 12, tal como se describe a continuación:⁵⁰

1. Impuesto corriente:

Es la cantidad por pagar (o recuperar) por el impuesto a las ganancias relativo a la ganancia (o pérdida) fiscales del período.

2. Impuesto diferido Activo o Pasivo:

Representa las cantidades de impuestos sobre las ganancias a recuperar o a pagar, que están relacionadas con las diferencias temporarias deducibles o imponibles, según sea el caso, que se derivan de transacciones, en las cuales una entidad realiza sus activos o liquida sus pasivos.

Según Clavijo,⁵¹ analizando la norma internacional de contabilidad NIC- 12 de impuesto de renta, para el registro del impuesto diferido se plantean algunos temas importantes que deben ser evaluados para un mayor entendimiento y determinación de este, a continuación, se aborda textualmente las definiciones de la norma:

2.2.1 Objetivo de la NIC-12

El objetivo de la NIC-12 “Impuesto a las Ganancias” es prescribir el tratamiento contable del impuesto a las ganancias. El principal problema al contabilizar el impuesto a las ganancias es cómo tratar las consecuencias actuales y futuras de:⁵²

- (a) la recuperación (liquidación) en el futuro del importe en libros de los activos (pasivos) que se han reconocido en el estado de situación financiera de la entidad; y
- (b) las transacciones y otros sucesos del periodo corriente que han sido objeto de reconocimiento en los estados financieros.

Tras el reconocimiento, por parte de la entidad que informa, de cualquier activo o pasivo, está inherente la expectativa de que recuperará el primero o liquidará el segundo, por los valores en libros que figuran en las correspondientes partidas. Esta Norma exige que las entidades contabilicen las consecuencias fiscales de las transacciones y otros sucesos de la misma manera que contabilizan esas mismas transacciones o sucesos económicos. Así, los efectos fiscales de transacciones y

⁵⁰ GIL y OCHOA, Op. Cit. p. 13.

⁵¹ CLAVIJO, Op. Cit. p. 1.

⁵² IFRS FOUNDATION. NIC-12 Impuesto a las Ganancias [en línea]. Deloitte, 2019. Recuperado de: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/cr/Documents/audit/documentos/niif-2019/NIC%2012%20-%20Impuesto%20a%20las%20Ganancias.pdf>

otros sucesos que se reconocen en el resultado del periodo se registran también en los resultados. Para las transacciones y otros sucesos reconocidos fuera del resultado (ya sea en otro resultado integral o directamente en el patrimonio), cualquier efecto impositivo relacionado también se reconoce fuera del resultado (ya sea en otro resultado integral o directamente en el patrimonio). De forma similar, el reconocimiento de los activos por impuestos diferidos y pasivos en una combinación de negocios afectará al importe de la plusvalía que surge en esa combinación de negocios o al importe reconocido de una compra en condiciones muy ventajosas.⁵³

Esta Norma también aborda el reconocimiento de activos por impuestos diferidos que aparecen ligados a pérdidas y créditos fiscales no utilizados, así como la presentación del impuesto a las ganancias en los estados financieros, incluyendo la información a revelar sobre los mismos.⁵⁴

2.2.2 Aspectos importantes para tener en cuenta

Es importante tener en cuenta una serie de términos claves en la normatividad NIIF en el impuesto diferido:⁵⁵

Ganancia contable: la ganancia o pérdida del ejercicio antes de deducir el gasto por el impuesto. Las operaciones realizadas en el período por la entidad generan ingresos y egresos (gastos) que se reconocen de acuerdo con lo establecido en las NIIF, las cuales se presentan en el estado de resultados, de donde se obtiene el resultado del período (utilidad o pérdida contable).⁵⁶

Ganancia (pérdida) fiscal: el resultado contable (utilidad o pérdida) de un periodo ajustado a las normas de cada jurisdicción. Cada país regula sus propias normas tributarias (fiscales), las cuales definen los requerimientos para que los ingresos sean considerados gravables (imponibles) y los gastos (incluyendo los costos) puedan ser deducibles y así obtener la ganancia gravable o, en su defecto, la pérdida, a fin de determinar la base a la cual se le aplicará la tarifa de impuestos.⁵⁷

Gasto (ingreso) por impuestos: el monto total del impuesto corriente y diferido que se resta al resultado del ejercicio para obtener la ganancia o pérdida neta del período. El impuesto sobre la renta corriente se calcula sobre la base gravable determinada según las normas fiscales, sin embargo, al comparar la información contable con la información tributaria, surgen diferencias permanentes y temporarias que generan gastos e ingresos por impuestos que se difieren. El

⁵³ *Ibíd.* p. 5.

⁵⁴ *Ibíd.* p. 5.

⁵⁵ RINCÓN SOTO, Carlos A., FLÓREZ SÁNCHEZ, Edmundo A. y NARVÁEZ GRISALES, Julián A. *Impuestos diferidos*. Ediciones de la U, Bogotá, 2018.

⁵⁶ *Ibíd.* p. 55.

⁵⁷ *Ibíd.* p. 55.

impuesto a las ganancias es la suma tanto del impuesto corriente como del impuesto diferido (gasto e ingreso).⁵⁸

Impuesto corriente: el monto del impuesto sobre la renta a pagar al Estado determinado sobre la base imponible (gravable) del periodo actual. Las disposiciones fiscales determinan la metodología propia de depuración de los ingresos, los cuales se afectan con los costos y gastos permitidos, contenida en la declaración de rentas tributarias.⁵⁹

Pasivos por impuestos diferidos: corresponde al valor del impuesto sobre la renta a pagar en periodos futuros calculado sobre las diferencias temporarias imponibles (gravables). La contrapartida de este pasivo creado es un gasto por impuesto diferido. Por eso, cuando se cancela el pasivo, se revierte el efecto del impuesto de renta liquidado (gasto impuesto corriente) mediante un ingreso por impuesto diferido revertido.⁶⁰

Activos por impuestos diferidos: es el valor del impuesto sobre la renta recuperable en los periodos siguientes calculado sobre las diferencias temporarias deducibles, las pérdidas fiscales no utilizadas y transferidas y los créditos fiscales no utilizados y transferidos. La contrapartida al crear este activo es un ingreso por impuesto diferido. Por eso, cuando se cancela el activo, se incrementa el impuesto de renta liquidado (gasto impuesto corriente) mediante un gasto por impuesto diferido revertido, debido a que el impuesto estaría subvalorado frente a la contabilidad.⁶¹

Diferencias temporarias: son diferencias establecidas entre el valor en libros de un activo o pasivo en el estado de situación financiera y su base fiscal. Las diferencias temporarias pueden ser una diferencia temporaria gravable o una diferencia temporaria deducible. Para efectos tributarios, pueden existir requerimientos o reglas específicas para el momento de reconocimiento de gastos e ingresos, por ende, algunos ingresos y gastos no son aceptados en el período corriente, pero sí en el futuro. Estas diferencias son llamadas temporarias y traen como consecuencia que el impuesto se cancele anticipadamente o en el futuro.⁶²

Las diferencias temporarias imponibles (gravables) dan lugar al pago futuro de impuestos cuando se liquide o cancele el valor en libros del activo o pasivo. Por lo tanto, un pasivo por impuesto diferido se planteará cuando el valor en libros del activo es mayor que su base fiscal o el valor en libros del pasivo es menor que su base fiscal.⁶³

⁵⁸ Ibid. p. 55.

⁵⁹ Ibid. p. 55.

⁶⁰ Ibid. p. 55.

⁶¹ Ibid. p. 55.

⁶² Ibid. p. 56.

⁶³ Ibid. p. 56.

Por su parte, las diferencias temporarias deducibles se producen cuando las cantidades que son deducibles de la ganancia o pérdida fiscal en periodos futuros, no se toman en el ejercicio ordinario (corriente) como resultado de la recuperación o eliminación del valor en libros del activo o pasivo, y que en el futuro serán aceptadas como deducciones frente al impuesto a las ganancias. Cuando el valor en libros del pasivo es mayor que su base fiscal o el valor en libros del activo es menor que su base tributaria, puede surgir un activo por impuesto diferido.⁶⁴

Base fiscal imponible: la base tributaria es el valor que se le atribuye a un activo o pasivo para efectos fiscales, según la legislación de cada jurisdicción. Algunos activos contables dan lugar a pasivos fiscales, del mismo modo, algunos pasivos dan lugar a gravar activos o reducir pasivos por impuestos. La base fiscal de un activo es el monto deducible para efectos tributarios disminuyendo las utilidades fiscales generadas por el activo sujeto a impuestos, lo cual significa que el valor en libros del activo será igual a la base tributaria. Por su parte, la base fiscal de un pasivo es su importe en libros menos el monto que será deducible de impuestos en el futuro.⁶⁵

En síntesis, el impuesto a las ganancias está conformado por:⁶⁶

Impuesto corriente (liquidado sobre la base fiscal)

Más: gasto impuesto diferido (por diferencias temporarias gravables)

Menos: ingreso impuesto diferido (por diferencias temporarias deducibles).

2.2.3 Procedimiento para el registro contable

Para una correcta determinación de los impuestos diferidos (débito y crédito) las normas internacionales sugieren el siguiente proceso:⁶⁷

- Uno, identificar la base fiscal de activos y pasivos para compararla con la base contable.

Determinar la base fiscal de un activo o un pasivo, es en términos generales, identificar en la legislación tributaria, el importe atribuible a un activo, que se admita como costo o deducción y en el caso del pasivo, el importe en la que este sea liquidado.

⁶⁴ *Ibid.* p. 57.

⁶⁵ *Ibid.* p. 57.

⁶⁶ *Ibid.* p. 58.

⁶⁷ CORREDOR A., Jesús Orlando. El impuesto diferido a las ganancias. Visión a la luz de las normas internacionales de contabilidad. Editores Hache. Primera edición, junio de 2016. p. 66.

- Dos, determinar si las diferencias entre la base contable y fiscal de activos y pasivos corresponde a una diferencia temporaria.

En este punto, se deben establecer las diferencias entre los importes contables y fiscales, y determinar si las diferencias encontradas son diferencias temporarias o diferencias permanentes. Si las diferencias son permanentes, es decir, que no tendrán efectos fiscales en el futuro, estas no dan origen a impuestos diferidos.

- Tres, en relación con las diferencias temporarias identificadas, determinar si son temporarias deducible o temporarias imponibles.

Teniendo identificadas las diferencias temporarias, se procede a determinar si estas son de tipo imponible o deducible, esto dependiendo de la relación que haya entre los importes contables y fiscales analizados. Por ejemplo, si al comparar la base contable del activo es mayor que su base fiscal, se trata de un pasivo por impuesto diferido, si por el contrario su base contable es menor a la fiscal, se está frente a un activo por impuesto diferido. De igual manera se hace la comparación de las bases del pasivo, pero esta vez si la base contable del pasivo es mayor a su base fiscal, se debe calcular un activo por impuesto diferido y así mismo, si se identifica que su base contable es menor a su base fiscal, se trata de un pasivo por impuesto diferido.

A continuación, se presenta la clasificación de las diferencias temporarias:

Tabla 3. Clasificación de las diferencias temporarias

	Bases			Tipo de diferencia
ACTIVO	Valor Contable	>	Valor Fiscal	Imponible
	Valor Contable	<	Valor Fiscal	Deducible
PASIVO	Valor Contable	>	Valor Fiscal	Deducible
	Valor Contable	<	Valor Fiscal	Imponible

Fuente: Corredor, 2016.

- Cuatro, identificar si existen partidas dentro del estado de resultados que no correspondan a activos o pasivos pero que tengan efecto en periodos distintos para fines de impuestos y contables. Aludimos en este caso a la identificación de diferencias temporales.

Aquí se determina si se tiene alguna partida en el estado de resultado, la cual tenga base fiscal, pero que no aparece es el estado de situación financiera, por tal motivo da origen al impuesto diferido. Este es el caso por ejemplo de los costos de investigación que son tomadas fiscalmente como costos amortizables y que contablemente se llevan a un gasto en el periodo.

- Cinco, determinar la tarifa de impuesto a las ganancias aplicable a la diferencia temporaria.

Para el caso colombiano, la tarifa a tener en cuenta es la del impuesto de renta y complementarios, por lo que en algunos años esto incluyó tarifa General de Renta, tarifa de ganancia ocasional, tarifa del CREE y Sobretasas. Es muy importante tener en cuenta los cambios de tarifa presentados en cada reforma tributaria ya que hay diferencias que se revierten en varios años subsecuentes, por lo que se hace necesario determinar una Tarifa media, de las tarifas en las que se reversen tales diferencias temporarias.

- Seis, cuantificar el monto de los impuestos diferidos.

Para cuantificar el monto a registrar por impuesto diferido, se debe multiplicar la diferencia temporaria por la tarifa impositiva. Con este resultado y de acuerdo con el tipo de diferencia, si es imponible o deducible, se registra ya sea un impuesto diferido de naturaleza crédito o un impuesto diferido de naturaleza débito.

Para el reconocimiento de los impuestos diferidos se debe tener en cuenta, que tanto los impuestos a las ganancias corrientes y diferidos deben reconocerse en el resultado de la entidad, en la cuenta de gasto (Ingreso) por impuestos. Sin embargo, existen ciertos eventos en los cuales no se reconocen en resultados sino en el Otro Resultado Integral (ORI) o directamente en el patrimonio.⁶⁸

El reconocimiento de los impuestos diferidos como gasto, o como parte del ORI, depende directamente de la transacción que los origina. Si la transacción que origina el impuesto diferido se reconoce en el ORI, el impuesto diferido asociado también se contabilizará contra el ORI. De igual forma la reversión de este impuesto diferido debe reconocerse en donde se reconoció originalmente.⁶⁹

2.2.4 Información a revelar

El párrafo 80 de la NIC 12 indica cuáles son los componentes del gasto (ingreso) por el impuesto a las ganancias pueden incluir:⁷⁰

- (a) gasto (ingreso) por impuesto corriente;
- (b) cualesquiera ajustes reconocidos en el periodo para el impuesto corriente de periodos anteriores;
- (c) el importe del gasto (ingreso) por impuestos diferidos relacionado con el nacimiento y reversión de diferencias temporarias;

⁶⁸ IFRS FOUNDATION, 2019. Op. Cit. p. 197.

⁶⁹ *Ibid.* p. 198.

⁷⁰ *Ibid.* p. 37.

- (d) el importe del gasto (ingreso) por impuestos diferidos relacionado con cambios en las tasas fiscales o con la aparición de nuevos impuestos;
- (e) el importe de los beneficios de carácter fiscal procedentes de pérdidas fiscales, créditos fiscales o diferencias temporarias, no reconocidos en periodos anteriores, que se han utilizado para reducir el gasto por impuestos del presente periodo;
- (f) el importe de los beneficios de carácter fiscal procedentes de pérdidas fiscales, créditos fiscales o diferencias temporarias, no reconocidos en periodos anteriores, que se han utilizado para reducir el gasto por impuestos diferidos;
- (g) el impuesto diferido surgido de la baja, o la reversión de bajas anteriores, de saldos de activos por impuestos diferidos, de acuerdo con lo establecido en el párrafo 56;
- (h) el importe del gasto (ingreso) por el impuesto, relacionado con los cambios en las políticas contables y los errores que se han incluido en la determinación del resultado del periodo, de acuerdo con la NIC 8, porque no ha podido ser contabilizado de forma retroactiva.

De igual manera, en el párrafo 81 indica que se debe revelar entre otras cosas, una explicación de las tasas impositivas aplicadas y una comparación con el cálculo de la tasa efectiva.

Las anteriores definiciones de la norma son de vital importancia al momento de realizar el cálculo del Impuesto Diferido en cualquier organización, ya que el usuario debe tener en cuenta todos los componentes que hacen parte del cálculo de este y que permiten dilucidar cuáles son las bases que sobre las cuales se presentan diferencias, analizar e identificar el tipo de diferencia, si es temporaria o permanente, ya que de esto depende la determinación del Impuesto Diferido. Adicionalmente, estas definiciones permiten determinar si la diferencia temporaria es deducible o imponible, lo cual es relevante para el registro contable del impuesto Diferido y finalmente es importante tener en cuenta, cómo se debe reconocer y presentar el Impuesto diferido en los estados financieros de la organización.

2.3 METODOLOGÍA DE CÁLCULO DEL IMPUESTO DIFERIDO

Si bien en la reforma tributaria del año 2016, se introdujeron ajustes al respecto de la interacción entre las normas fiscales y contables, éstas no cambian la metodología y el registro del impuesto diferido, la cual se establece en la NIC 12 Impuesto a las ganancias, si se trata de empresas pertenecientes al Grupo 1. Esto también, de conformidad con el Art. 4 de la ley 1314 del 2009, en el que se establece la Independencia y autonomía de las normas tributarias frente a las de contabilidad y de información financiera.

La Ley 1819 del año 2016, indica que el contribuyente obligado a llevar contabilidad debe tener en cuenta el marco técnico normativo contable vigente en el país, mediante el Artículo 21-1 del Estatuto Tributario, adicionado por el Artículo 22 de la Ley 1819 de 2016, el cual establece que:

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 4 de la ley 1314 de 2009⁷¹.

Mediante esta reforma tributaria, se hace un acercamiento entre la norma fiscal y el nuevo marco normativo contable, para el reconocimiento de activos, pasivos, patrimonio, ingresos, costos y gastos, sin embargo, se reflejarán en ciertos casos, diferencias de reconocimiento dispuestos en la técnica contable, diferencias que dan lugar al reconocimiento del impuesto diferido o impuesto a las ganancias, el cual no tiene efectos fiscales. Esto teniendo en cuenta, lo dispuesto en el Parágrafo 6º del Art. 21-1 del E.T:

Para efectos fiscales, las mediciones que se efectúen a valor presente o valor razonable de conformidad con los marcos técnicos normativos contables deberán reconocerse al costo, precio de adquisición o valor nominal, siempre y cuando no exista un tratamiento diferente en este estatuto. Por consiguiente, las diferencias que resulten del sistema de medición contable y fiscal no tendrán efectos en el impuesto sobre la renta y complementarios hasta que la transacción se realice mediante la transferencia económica del activo o la extinción del pasivo, según corresponda⁷².

La NIC 12 exige que, para el cálculo del impuesto diferido, se aplique el método del pasivo basado en el balance. Este método contempla las diferencias temporarias que existen entre la base contable y fiscal de los activos y pasivos. La norma requiere que la medición de los activos y pasivos por impuestos diferidos esté basada en las consecuencias fiscales que puedan resultar cuando la entidad realice sus activos o liquide sus pasivos.⁷³

Según Rincón y otros⁷⁴ cuando la comparación de la contabilidad fiscal y financiera se realizaba desde el estado de resultados en las categorías de ingresos, gastos y costos, da como resultado unas diferencias temporales. Esta diferencia da como consecuencia un impuesto a las ganancias distinto y, por lo tanto, un residuo que se conoce como impuesto diferido. La comparación de las partidas nominales del

⁷¹ COLOMBIA. CONGRESO DE LA REPÚBLICA. Ley 1819 (29, diciembre, 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. [en línea]. Santa Fe de Bogotá, D.C.: Diario Oficial No. 50.101 de 29 de diciembre de 2016. p. 1-174. [Consultado: noviembre 12 de 2019]. Disponible en: http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/ley_1819_2016.html

⁷² *Ibid* p.13

⁷³ IFRS FOUNDATION, 2019. Op. Cit. p. 14.

⁷⁴ RINCÓN SOTO, Carlos A., FLÓREZ SÁNCHEZ, Edmundo A. y NARVÁEZ GRISALES, Julián A. Impuestos diferidos. Ediciones de la U, Bogotá, 2018.

ingreso, costos y gastos, para calcular el gasto impuesto y el impuesto por pagar en el estado de resultado, se conoce como el método del resultado.

La comparación de la contabilidad fiscal y financiera desde el estado de situación financiera en las categorías del activo y pasivo va a dar como resultado un valor de patrimonio distinto. Las diferencias que se dan en las categorías reales del estado de situación financiera se conocen como diferencias temporarias.⁷⁵

En consecuencia, es indispensable que, en el momento de realizar el análisis de la información financiera, se tenga en cuenta que, el impuesto diferido busca reflejar los posibles efectos impositivos, generados por el reconocimiento y la medición de activos, pasivos, ingresos y gastos, cumpliendo de esta forma con las características cualitativas de relevancia y la fiabilidad de la información suministrada en los estados financieros.

Según Corredor⁷⁶ la determinación de los impuestos diferidos, es importante tener en cuenta que existen partidas de activos o pasivos que se consumen o liquidan contablemente en periodos distintos a los que se utilizan para fines de impuestos. En algunas ocasiones, el sujeto tiene expectativas de pagar un menor impuesto futuro cuando se liquide el activo o el pasivo correspondiente, caso en el cual aparece un impuesto diferido débito o activo por impuestos diferidos; en otras ocasiones, el sujeto tiene la expectativa de pagar un mayor impuesto cuando se liquide al activo o pague el pasivo, caso en el cual aparecerá un impuesto diferido por pagar.

Como se indicó en este capítulo, cuando se aborda el tema del impuesto diferido a la luz de la normas internacionales, se observa que la NIC 12- Impuesto a las Ganancias asume el impuesto diferido, desde el método del pasivo basado en el balance, en donde se reconoce que al estar frente al escenario contable y tributario, se realizan hechos económicos en tiempos distintos, en cada escenario (contable y tributario), lo que conduce a identificar las denominadas diferencias temporarias, que pueden ser imponibles o deducibles y sobre las cuales es necesario calcular el impuesto diferido.

⁷⁵ *Ibíd.* p. 75.

⁷⁶ CORREDOR A., 2016. Op. Cit.

3. COMPARATIVO DEL CÁLCULO DEL IMPUESTO DIFERIDO SEGÚN LAS NIIF Y EL TRATAMIENTO BAJO EL DECRETO 2649 DE 1993

Si bien bajo el Decreto 2649 ya existía la obligatoriedad y los lineamientos para el cálculo y reconocimiento del Impuesto Diferido, en Colombia era poco frecuente su reconocimiento en los estados financieros⁷⁷; con la aplicación de la normatividad internacional y la necesidad de que la información presentada sea relevante y fiable, las empresas se vieron obligadas a cambiar la metodología y a reconocer en los estados financieros el impuesto diferido.

En este capítulo se presenta una comparación de la metodología actual del cálculo del impuesto diferido según las NIIF con la metodología según el Decreto 2649, en el Ingenio Pichichí S.A. para el período 2015-2018.

3.1 IMPUESTO DIFERIDO SEGÚN DECRETO 2649

Bajo el Decreto 2649, mediante los Artículos 67 y 78, se establece el método para el cálculo del impuesto diferido denominado Método del diferido. Según Gil y Ochoa⁷⁸, éste buscaba reconocer en la provisión de impuesto sobre la renta, el Impuesto Diferido generado por las diferencias temporales reversibles en el futuro, entre la utilidad comercial y la renta fiscal, independiente del valor a pagar efectivamente en el periodo corriente.

Sus principales características son:

- La relación de causalidad entre ingresos y gastos se conserva en el tiempo
- El efecto fiscal que tengan en el futuro las diferencias de procedimientos se dan a conocer en el período en el que se originaron.
- Muestra a los interesados, cifras contables realistas
- Evita descapitalizar por distribución de utilidades sin la causación del impuesto

La normatividad local indicaba que se debían tener en cuenta las diferencias contables y fiscales presentadas en las cifras del estado de resultados, a la tasa impositiva vigente.

⁷⁷ SANÍN, Juan Esteban. Uso de “multitarifas” para el cálculo de los impuestos [en línea]. Asuntos Legales, febrero 21 de 2017. Disponible en: <https://www.asuntoslegales.com.co/analisis/juan-esteban-sanin-511016/uso-de-multitarifas-para-el-calculo-de-los-impuestos-2474771>

⁷⁸ GIL y OCHOA Op. Cit.

3.2 IMPUESTO DIFERIDO SEGÚN NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA PARA EL GRUPO 1: NIC 12

De conformidad con lo previsto en la Ley 1314 de 2009 y reglamentada por el Decreto 2496 de 2015; el Ingenio perteneciente al Grupo 2 de preparadores de la información financiera, se acogió voluntariamente a aplicar las Normas de Contabilidad y de Información Financiera aceptadas en Colombia – NCIF del Grupo 1 ajustados al cronograma para el Grupo 2, por lo cual el Ingenio se basa en la NIC 12 al momento de realizar el cálculo del Impuesto Diferido o Impuesto a Las Ganancias.

El Método Del Pasivo reglamentado por la NIC 12, contempla las diferencias temporarias que existen entre la base contable y fiscal de los activos y pasivos. La norma requiere que la medición de los activos y pasivos por impuestos diferidos esté basada en las consecuencias futuras en la determinación del impuesto a las ganancias.

Para la aplicación de la NIC 12, se debe tener en cuenta lo siguiente:

- Base fiscal de un activo según NIC 12: Importe que será deducible de los beneficios económicos que para efectos fiscales, obtenga la entidad en el futuro, cuando recupere el importe en libros de dicho activo. Si tales beneficios económicos no tributan, la base fiscal del activo será igual a su importe en libros.
- Base fiscal de un pasivo según NIC 12: Igual a su importe en libros menos cualquier importe que eventualmente sea deducible fiscalmente respecto de tal partida en periodos futuros⁷⁹.

Este método se basa en las diferencias presentadas entre las bases fiscales y contables de los activos y pasivos, por lo que solo toma cuentas de balance y no de resultado como se hacía en el método diferido, bajo el Decreto 2649 de 1993.

3.3 COMPARACIÓN DEL IMPUESTO DIFERIDO BAJO LA NORMA LOCAL Y LA NORMA INTERNACIONAL

Tanto el Decreto 2649 de 1993 como en las NIIF, establecen como principio contable la asociación en cada período, de todos los ingresos con los costos y gastos incurridos para producirlos, por lo cual ambos marcos regulatorios exigen el reconocimiento de los efectos fiscales futuros derivados de hechos económicos reconocidos en tiempos distintos en el ámbito contable y en el fiscal. Sin embargo, las principales diferencias y tal vez lo más significativo, es que en la norma local se

⁷⁹ IFRS FOUNDATION. Op. cit. p.23.

prohibía reconocer activo por Impuesto diferido originados por pérdidas fiscales y excesos de renta presuntiva.

Al contrario, bajo el Método del pasivo se permite reconocer activo por impuesto diferido, por las pérdidas fiscales y excesos de renta presuntiva, además, según el Párrafo 47 de la NIC 12, los impuestos diferidos deben medirse según las tasas que vayan a ser de aplicación en los periodos en los que se espere realizar los activos o pagar los pasivos, a partir de las tasas impositivas aprobadas o por aprobar en la fecha del balance.

Dicho lo anterior a continuación, se resumen las principales diferencias entre las dos normas que regulan el cálculo del impuesto diferido:

Tabla 4. Principales diferencias en el impuesto diferido entre la norma local y la internacional

Concepto	Norma Colombiana	NIIF
Método usado para determinar el impuesto diferido	Diferido: con base en el Estado de Resultados	Pasivo: con base en el Balance General
Tasa impositiva aplicable	Tasa actual al momento del cálculo	Tasa proyectada en el período en que se reversan las diferencias temporales
Reconocimiento del impuesto diferido	Cuando es probable	Cuando es probable
Pérdidas fiscales	No tiene impacto	Si tiene impacto
Exceso de renta presuntiva	No tiene impacto	Si tiene impacto

Fuente: Gil y Ochoa. Impuesto Diferido bajo NIIF: Impacto en empresas intensivas en propiedades, planta y equipos 2014

Para el caso del Impuesto diferido calculado a partir de las diferencias entre las partidas del estado de situación, comparado con las diferencias a partir del estado de resultados, el importe a reconocer generalmente es el mismo como se muestra a continuación:

Tabla 5. Importe por reconocer comparado con las diferencias a partir del estado de resultados.

Método del Diferido Base resultados			
<i>Costo de un Activo</i>	\$ 5,000.00	Tasa de impuesto	30%
Importes:	Contable	Fiscal	Diferencia Temporal
Vida útil	10	5	
Gasto depreciación	\$ 500.00	\$ 1,000.00	\$ 500.00
Valor impuesto diferido			\$ 150.00

Método del Pasivo Basado en el balance			
Importes:	Contable	Fiscal	Diferencia Temporal
Vida útil	10	5	
Valor base del Activo	\$ 4,500.00	\$ 4,000.00	\$ 500.00
Valor impuesto diferido			\$ 150.00

Fuente: elaboración propia

Sin embargo, difieren sustancialmente cuando por ejemplo la entidad, debido a la aplicación de la NIC 16, usa el modelo de revaluación para los elementos de Propiedad, Planta y Equipo (PP&E), el cual se reconoce contra el patrimonio. Para comprender mejor lo expuesto a continuación, se puede observar el siguiente ejemplo ilustrativo:

Ejemplo Ilustrativo 2: Se espera que la recuperación de un activo se dé ya sea por medio de su uso o por su venta y para el ejemplo, se supone que un activo fijo no depreciable tiene un costo de \$1.000 y se presenta en el estado de situación a 31 de diciembre a su valor revaluado de \$3.000. Aún no se espera la venta del Activo.

Tabla 6. Método del diferido base resultados.

Método del Diferido Base resultados			
<i>Costo del Activo</i>	\$ 1,000.00	Tasa de impuesto G.O	10%
<i>Revaluación Terreno</i>	\$ 3,000.00		
Importes:	Contable	Fiscal	Diferencia Temporal
Ingresos / Gastos	\$ -	\$ -	\$ -
Valor impuesto diferido			\$ -

Fuente: elaboración propia

En este caso, no se reconoce Impuesto diferido ya que no se ha realizado la venta del bien y al ser un activo no depreciable no se tiene gasto por depreciación.

Tabla 7. Método del pasivo basado en el balance.

Método del Pasivo Basado en el balance			
Importes:	Contable	Fiscal	Diferencia Temporal
Valor base del Activo	\$ 3,000.00	\$ 1,000.00	\$ 2,000.00
Valor impuesto diferido			\$ 200.00

Fuente: elaboración propia

Se debe reconocer un Gasto por impuesto diferido calculado con una tarifa de Ganancia ocasional del 10%, sobre el superávit por revaluación del Activo (presentado en ORI), ya que su reconocimiento no está condicionado a la venta del bien.

Es importante tener en cuenta que para poder igualar o reconocer este impuesto diferido bajo el método del diferido, se debería tener en cuenta las partidas de otro resultado integral- ORI como si fuesen un ingreso.

4. CAMBIOS PRESENTADOS EN EL ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA POR LA APLICACIÓN DEL IMPUESTO DIFERIDO BAJO LAS NIIF 2015-2018

En este capítulo se aborda la descripción de los cambios que se presentan en el estado de situación financiera por la aplicación del impuesto diferido bajo las NIIF tomando como caso de estudio el Ingenio Pichichí para el período 2015-2018.

Como se dijo anteriormente el Ingenio se acogió voluntariamente a la aplicación de las NIIF para el Grupo 1 con el cronograma del Grupo 2, lo que supuso cierta ventaja en cuanto al tiempo, y a que podían apoyarse de la experiencia de otros ingenios que ya se encontraban bajo la aplicación de NIIF Plenas.

Según la información obtenida en las entrevistas realizadas a las personas responsables del cálculo del impuesto diferido en el Ingenio Pichichí, en términos generales sobre el proceso de implementación de las NIIF en la organización se aprecia lo siguiente:

Que los factores que incidieron en la determinación de acogerse voluntariamente a esta normatividad fueron varios como, por ejemplo, las proyecciones de aumento en el nivel de exportaciones de la compañía que, si bien para los años 2014 y 2015 no superaban el 50%, se implementarían estrategias para ampliar su presencia en el mercado internacional, en años posteriores. Otro factor fue el entorno azucarero y las características propias del negocio, además de las proyecciones que se tenían para convertirse en grupo económico.

El proceso de implementación de las NIIF llevado a cabo durante todo el año 2015 y liderado por el área financiera de la compañía, supuso esfuerzos tanto de personal como financiero, ya que se tuvo que invertir en un desarrollo del programa contable que permitiera la implementación de dos libros contables, para separar los registros según la normativa contable y fiscal, además de la agrupación de las cuentas de balance existentes, para cumplir con la normatividad internacional en cuanto a presentación de los estados financieros.

Durante el proceso de convergencia, se presentó especial dificultad y mayor esfuerzo del personal, en la aplicación de algunas NIC como la NIC 16- Propiedad, planta y equipo, en la que se realizó un inventario físico extenso de todos los activos fijos de la compañía, dando como resultado, reexpresión de vidas útiles, revaluación de terrenos, activación de elementos en uso que se encontraban totalmente depreciados, activación de elementos sobre los cuales la compañía tenía el control y que no figuraban en la contabilidad, así

mismo, como la baja de activos obsoletos y de otros que ya no se encontraban físicamente en el Ingenio.

Adicionalmente, la aplicación de la NIC 9-Instrumentos financieros, la NIC 41-Activos Biológicos, y la NIC 12-Impuesto a las ganancias, generaron también dificultades en su implementación. Esta última, especialmente porque se ve afectada por la aplicación de las demás normas lo que supone que, para su entendimiento y correcta aplicación, se deba conocer de las demás normas para saber el efecto que estas tienen en el cálculo del impuesto diferido.

El Ingenio Pichichí reconoce los activos y pasivos por impuesto diferido, en los resultados integrales del periodo, a excepción de:

- *Beneficios a empleados.* El efecto del cálculo actuarial por pensiones de jubilación, sean ganancias o pérdidas actuariales toda vez que bajo la NIC 19 lo registrado en el cálculo por beneficios a empleados son ganancias no realizables y se deben registrar en el otro resultado integral ORI, es decir contra el patrimonio.
- *La revaluación de las propiedades y equipo* bajo la NIC 16 que se debe registrar en patrimonio - ORI.
En las políticas de la organización, se indica que la frecuencia de las revaluaciones depende de los cambios en los valores razonables de los terrenos a la fecha de la revaluación y en caso de que este activo revaluado difiera significativamente de su importe en libros será necesaria una nueva revaluación cada tres o cinco años.
- Algunos cambios en los valores razonables de instrumentos de cobertura

4.1 RESULTADO ENTREVISTA

Como una forma de validar la información registrada en este capítulo, se efectuaron entrevistas a dos personas que lideran los procesos directamente relacionados con el tema en estudio, utilizando para ello el cuestionario del Anexo A. Estas entrevistas fueron efectuadas en el mes de abril de 2020.

La entrevista está orientada al nivel táctico de la organización y se utiliza en el trabajo como fuente para ampliar la información sobre la experiencia propia de la entidad sobre la implementación de las normas internacionales de contabilidad y sobre el cálculo del impuesto diferido.

Las personas entrevistadas fueron:

- Leidy Viviana López, Jefe de Contabilidad

- Yeny Jhoana Pulgarín, Jefe de Impuestos

Dado que estas dos personas lideran los procesos directamente relacionados con el tema en estudio, los impuestos diferidos, y que su gestión se encamina a consolidar la información que es base para la construcción de los Estados Financieros y también es fuente para la determinación de los diferentes impuestos, se aplicó el mismo modelo de entrevista con el fin de contrastar sus respuestas y lograr consolidar los elementos de juicio que permitieran hacer un análisis más objetivo, en efecto, en la tabla 8 se sintetizan los resultados de la aplicación del instrumento referenciado.

Tabla 8. Resultados de la entrevista no estructurada.

Pregunta	Jefe de contabilidad	Jefe de impuestos
1. ¿Cuáles fueron las razones por las que el Ingenio, perteneciente al Grupo 2 de preparadores de la información, se acogió voluntariamente a la aplicación de las NIIF plenas del Grupo I?	La principal razón corresponde a las diferencias que tienen las normas bajo grupo 1 frente al grupo 2, donde una de estas consiste en que los activos fijos bajo grupo 2 no permite revalorizar, la capitalización de costos por préstamos, sumado a la oportunidad que ofreció la superintendencia de sociedad ampliando los plazos para realizar este trámite y mejor aún con cronograma de implementación de grupo 2.	Se tomó la decisión por varios factores, uno de los cuales era el volumen de las exportaciones, otro era por el entorno económico, ya que todo el sector azucarero se había acogido a plenas además que, por las características propias del negocio, era más conveniente acogerse voluntariamente a plenas y no volver a pasar por el proceso de convergencia en un futuro cercano, más aún cuando el Ingenio tenía para ese entonces proyecciones para ser grupo económico.
2. ¿En cuáles elementos o temas de las NIIF, la organización tuvo mayor dificultad durante el proceso de elaboración de las políticas contables y de su implementación?	La norma que presentó mayor dificultad y mayor dedicación fue la NIIF 16, dado el principal cambio que fue la descomponetización, identificación del valor comercial y en nuestro caso tenemos equipos demasiado antiguos, reexpresión de vidas útiles, las demás normas también presentaron dificultad, pero afortunadamente se contó	En la implementación de la NIC 16- Propiedades, Planta y Equipo, por todo el trabajo de revisión física de todos los activos fijos, ya que se debían revisar, si algunos eran obsoletos y estaban aún en libros, si estaban funcionando y estaban depreciados totalmente en la contabilidad, se activaron muchos elementos que no se encontraban en libros

Pregunta	Jefe de contabilidad	Jefe de impuestos
	<p>con el apoyo de la revisoría fiscal quienes nos ayudaban a resolver las inquietudes que se nos presentaban y como área contable se buscó realizar los tratamientos más prácticos posibles.</p>	<p>pero que eran del control y uso de la empresa, y se debió hacer revaluación de terrenos. Toda esta tarea requirió un esfuerzo de personal importante.</p> <p>También en la aplicación de la NIC-9 Instrumentos financieros, NIC 12- impuesto a las ganancias, supuso mucha dificultad porque recoge el efecto de la aplicación de las demás normas, y en un principio por su dificultad se cometieron algunos errores que fueron subsanados, y considero que el impacto financiero de esta NIC es muy alto, como consecuencia de la aplicación de la NIC 16 que es la que más diferencias tiene frente a lo fiscal.</p> <p>La NIC 41 de activos biológicos, tuvo mucha dificultad en su implementación para lo cual contamos con el apoyo de otros Ingenios, que por pertenecer al Grupo 1 ya se encontraban aplicándola, y al ver su experiencia y los resultados en las mediciones de estos activos a valor razonable, que eran muy alejados de la realidad, al final se decidió acogerse a la enmienda de la NIC 41 que permitía medir al costo los activos biológicos, como se hacía bajo la norma local.</p>
<p>3. En términos generales, ¿cuáles fueron los impactos en la presentación de la</p>	<p>Los principales impactos en el Estado de situación Financiera fueron en: Propiedad Planta y Equipo,</p>	<p>La presentación es muy diferente por la agrupación de cuentas, por ejemplo, la 1330 anticipo a</p>

Pregunta	Jefe de contabilidad	Jefe de impuestos
información financiera, generados a partir de la implementación de las NIIF en la empresa?	impuesto diferido, obligaciones financieras. Las obligaciones financieras bajo NIIF aumentaron en un 20% respecto al mismo rubro bajo COLGAAP	proveedores, y que por su cuenta bajo norma local se presentaba como cuentas por cobrar, ahora se netean en la presentación de los pasivos. Debido a ese tipo de cambios en la presentación de esta información la empresa debió realizar una inversión para un desarrollo en el sistema contable, y más aún ya que según la normatividad vigente en ese entonces, se podía implementar dos (2) libros contables, uno para llevar la contabilidad bajo NIIF y otro denominado libro fiscal y de esta manera controlar las diferencias entre ambas normatividades contablemente se eliminaron los ajustes por inflación, costo de inversión por la implementación.
4. En el año 2015 el superintendente de sociedades, Francisco Reyes, indicó que el sector agropecuario había sido uno de los más beneficiados al implementar las NIIF, ya que habían aumentado sus utilidades. ¿consideran que la implementación de las NIIF en la empresa tuvo efectos positivos que derivaron en una mayor utilidad operacional?	No, ya que en el año 2015 Ingenio Pichichí cerró con una pérdida de (\$18.474) millones y aun no estaba aplicando NIIF, su año obligatorio fue desde el 2016 conforme cronograma del grupo 2.	Sí porque, para el caso concreto de las Propiedades de inversión, que se valoran y van al ERI, generan utilidades contables a los accionistas, sobre las cuales se generan utilidades no gravadas.
5. En general, ¿qué impactos ha generado la aplicación de la NIC12- Impuesto A Las Ganancias en la organización?	La NIC 12 Impuesto a las ganancias, de acuerdo con lo establecido en el nuevo marco técnico normativo se determinó el impuesto diferido activo con base en	Financiero, básicamente es muy volátil por las variaciones en el Estado de situación, lo que incide proporcionalmente en el estado de resultados ya sea

Pregunta	Jefe de contabilidad	Jefe de impuestos						
	<p>las diferencias temporarias entre el balance bajo NIIF y el balance fiscal, donde para ingenio Pichichi ha generado un impacto negativo dado que ha disminuido las utilidades y generar un pasivo bastante representativo debido a las altas diferencias principalmente en propiedad planta y equipo.</p>	<p>como ingreso o gasto, a excepción de algunos casos que se reconocen en ORI y no tienen efectos inmediatos en el estado de resultados. Tenemos impactos grandes por diferencia en cambio en partidas de deudores o acreedores, que por valoración al final del año impacta directamente el estado de resultados. La NIC 12 busca expresar el impuesto futuro que va a pagar un inversionista o accionista en una empresa, uno debe calcularlo correctamente a las tasas correctas y cada que sale una reforma tributaria con una tasa diferente, se debe proyectar esos efectos en los años siguientes y calcular nuevamente el ID, porque para la empresa, las partidas que más influyen en el estado de resultados respecto a la NIC 12 son las de propiedad, planta y equipo que tienen saldos muy altos, son los que más afectan el estado de resultados.</p>						
<p>6. ¿Considera que la aplicación de la NIC12 en la organización, no ha tenido efectos negativos sobre la distribución de dividendos?</p>	<p>Si ha generado efectos negativos, dado que ha disminuido las utilidades, principalmente en el año 2017. PyG:</p> <table border="1" data-bbox="699 1570 1073 1772"> <tr> <td data-bbox="699 1570 789 1633">2016</td> <td data-bbox="789 1570 1073 1633">\$1.099.506.346</td> </tr> <tr> <td data-bbox="699 1633 789 1703">2017</td> <td data-bbox="789 1633 1073 1703">-\$3.859.540.378</td> </tr> <tr> <td data-bbox="699 1703 789 1772">2018</td> <td data-bbox="789 1703 1073 1772">451.332.345</td> </tr> </table>	2016	\$1.099.506.346	2017	-\$3.859.540.378	2018	451.332.345	<p>No, porque el reconocimiento mayor que se hizo fue en el año 2015, en la implementación, que se hizo contra el patrimonio y no teníamos ganancias acumuladas, sino pérdidas acumuladas y no afectó la utilidad operativa, sino que al contrario aumentó la pérdida acumulada.</p>
2016	\$1.099.506.346							
2017	-\$3.859.540.378							
2018	451.332.345							
<p>7. En las revelaciones de los estados financieros se</p>		<p>Sí, la norma permite no reconocerlo cuando existe</p>						

Pregunta	Jefe de contabilidad	Jefe de impuestos
<p>observa que no se ha reconocido activo por impuesto diferido, por las pérdidas fiscales ni por los excesos de renta presuntiva, ¿esto obedece a que el ingenio en todo ese periodo de tiempo no ha tenido la certeza de poder compensar esas pérdidas?</p>		<p>incertidumbre frente a la compensación de estas pérdidas y créditos fiscales en el futuro, más en nuestro caso particular que tenemos un historial de pérdidas fiscales desde el año 2008, por lo que no sería sano reconocer un activo por impuesto diferido por ese concepto. El efecto sí aumentaría el ingreso en el periodo que se reconoce, pero si en los periodos siguientes no se puede compensar, se tendría que revertir ese registro.</p>
<p>8. En cuanto a su experiencia, ¿cuáles son las diferencias más relevantes entre la metodología para el cálculo del impuesto diferido bajo la normatividad local y la metodología actual con la aplicación de la NIC 12?</p>	<p>La metodología del impuesto diferido bajo NIIF es totalmente diferente a la normatividad local (anterior), puesto que no se realizaba ante diferencias entre balance sino frente a las diferencias con PyG.</p>	<p>Para empezar, que las partidas que se toman para el análisis son las del estado de situación o balance como lo llamábamos, antes eran las diferencias entre las partidas del estado de resultados, como por ejemplo en el caso de provisiones, que eran unas diferencias temporales, que se revertían en el periodo siguiente y se reconocía un impuesto diferido muy pequeño al igual que por los beneficios empleados. Ahora se tienen muchas diferencias, en propiedad, planta y equipo, leasing operativo que son muy grandes, instrumentos financieros, con la aplicación de la NIIF 16- Arrendamientos que se aplican a partir del año 2019. Adicionalmente, antes el impuesto diferido lo calculábamos anualmente, cuando ya se tenía el borrador de la declaración</p>

Pregunta	Jefe de contabilidad	Jefe de impuestos
		de renta y ahora, teniendo en cuenta el impacto a resultados tan grande, lo provisionamos mensual.
9. ¿Qué normas suponen mayor dificultad o tienen mayor impacto al momento de calcular el impuesto diferido en la empresa?	Para el Ingenio Pichichí el principal impacto del impuesto diferido lo arrojó la diferencia entre el valor contable frente el valor fiscal de propiedad planta y equipo.	

Fuente: resultados a partir de entrevistas efectuadas por las autoras

De acuerdo con la información relacionada en este capítulo y dando respuesta al propósito de este, es importante resaltar algunos de los principales resultados. Es el caso de las razones por las cuales la empresa se acogió voluntariamente a la aplicación de las NIIF plenas del Grupo I, ya que las diferencias respecto al grupo 2, en especial el tema de la revalorización y la capitalización de costos por préstamos, brindaban la posibilidad de alinearse con lo que estaba ocurriendo a nivel sectorial, ya que todo el sector azucarero se había acogido a las plenas y por las propias características del negocio, donde se tenía la proyección de conformar un grupo económico. De alguna manera en estas razones subyace el reconocimiento de que las NIIF ofrecen una mayor calidad de la información generada y presentada para los distintos grupos de interés.

Respecto a los elementos o temas de las NIIF que generaron mayores dificultades en el proceso de implementación, se destacan la NIIF 16 Propiedades, Planta y Equipos por todo el trabajo de revisión física de los activos fijos, dado que algunos estaban obsoletos y aún estaban en libros; también la revaluación de los terrenos. En lo que atañe a la NIC 12, supuso dificultad porque recoge el efecto de la aplicación de las demás normas y el impacto financiero fue elevado como consecuencia de la aplicación de la NIC 16 que es la que más diferencias tiene frente a lo fiscal.

Con relación a la presentación de la información financiera, se puede indicar que es muy diferente por la agrupación de las cuentas, lo que implicó una inversión considerable para el desarrollo en el sistema contable.

También es de destacar que la implementación de las NIIF tuvo efectos positivos en las utilidades, dado que en el caso concreto de las propiedades de inversión, que se valoran y van al ERI (estado de resultados integral), generan utilidades contables a los accionistas, sobre las cuales se producen utilidades no gravadas.

Adicionalmente, y considerando en lo específico la NIC 12, el impacto ha sido financiero, concretamente para el Ingenio Pichichí, fue negativo porque que ha disminuido las utilidades y generado un pasivo bastante representativo por las altas diferencias principalmente en propiedad planta y equipo, dado que presentan saldos muy altos y son los que más afectan el estado de resultados. Respecto a los dividendos no hubo efectos ya que la empresa hizo los mayores reconocimientos en el 2015, año en el cual se presentaron pérdidas acumuladas, las cuales se incrementaron por efectos de la implementación de las normas.

Sobre las diferencias más relevantes entre la metodología para el cálculo del impuesto diferido bajo la normatividad local y la metodología actual con la aplicación de la NIC 12, la experiencia en el Ingenio Pichichí revela que la metodología del impuesto diferido bajo NIIF es totalmente diferente a la normatividad local, puesto que no se realizaba ante diferencias entre balance sino frente a las diferencias con PyG, como en el caso de provisiones, que eran unas diferencias temporales, que se revertían en el periodo siguiente y se reconocía un impuesto diferido muy pequeño al igual que por los beneficios empleados.

Ahora se tienen diferencias, en propiedad, planta y equipo, leasing operativo que son muy grandes, instrumentos financieros, con la aplicación de la NIIF 16- Arrendamientos que se aplica a partir del año 2019. Adicionalmente, antes el impuesto diferido se calculaba anualmente, cuando ya se tenía el borrador de la declaración de renta y ahora, teniendo en cuenta el impacto a resultados tan grande, se provisiona mensualmente.

Finalmente, el hecho de reconocer el impuesto diferido resulta acertado y transparente con los accionistas, dado que se presenta realmente el valor de la organización y sobre estos rubros es que se deben pagar los impuestos a la nación en algún momento.

4.2 ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA DE APERTURA NIIF AÑO 2014

Dado que el período de estudio es 2015-2018, resulta importante referenciar el estado de situación financiera de apertura NIIF para el año 2014.

Tabla 9. Estado de situación financiera de apertura NIIF para el año 2014. Miles de pesos.

	COLGAAP	NIIF	DIFERENCIA	%
Activo	360.323.056	295.097.892	- 65.225.164	-18,1%
Pasivo	119.449.084	144.084.496	24.635.412	20,6%
Patrimonio	240.873.972	151.013.396	- 89.860.576	-37,3%

Fuente: Ingenio Pichichí S.A.

En la presentación del primer informe bajo NIIF, Estado de Situación Financiera de Apertura, el patrimonio pasó de \$240.874 millones a \$151.013 millones, disminuyendo en un -37%, principalmente por la eliminación de valorizaciones de maquinaria y equipo, construcciones y edificaciones, flota y equipo de transporte, pozos, vías de comunicaciones y acciones.

En la tabla 10 se aprecia que las principales diferencias entre la normatividad local y las NIIF se presentan en la cuenta de propiedad, planta y equipo, la cual pasó de 51.143 millones a 232.470 millones respectivamente, lo que supone un cambio de 354.5% al hacer la conversión a NIIF. Sin embargo, la cuenta del activo disminuye -18.1% básicamente por la cuenta de valorizaciones que correspondía a 237.367 millones.

Tabla 10. Total activos año 2014. Miles de pesos.

	COLGAAP	NIIF	DIFERENCIA	%
Disponible	2.085.806	2.085.806	-	0,0%
Inversiones	1.410.652	3.240.177	1.829.525	129,7%
Deudores	24.218.287	23.274.561	- 943.726	-3,9%
Inventarios	35.176.505	33.230.335	- 1.946.170	-5,5%
Propiedad, planta y equipo	51.143.179	232.470.820	181.327.641	354,5%
Intangibles	1.957.088	84.689	- 1.872.399	-95,7%
Diferidos	6.964.225	711.503	- 6.252.722	-89,8%
Valorizaciones	237.367.313	-	- 237.367.313	-100,0%
Total activo	360.323.055	295.097.891	- 65.225.164	-18,1%

Fuente: Ingenio Pichichí S.A.

Por su parte, el incremento del pasivo de 20.6% se debió, como se aprecia en la Tabla 11, a las diferencias en términos absolutos de las obligaciones financieras, con un 20.1% que supone un incremento de esta cuenta, mientras que, en términos relativos, la mayor diferencia es la cuenta de diferidos, que pasó de 978 millones a 11.514 millones en la conversión, es decir, un incremento de 1076%.

Tabla 11. Total pasivos año 2014. Miles de pesos.

	COLGAAP	NIIF	DIFERENCIA	%
Obligaciones financieras	86.944.729	104.447.424	17.502.695	20,1%
Proveedores	13.249.288	13.249.288	-	0,0%
Cuentas por pagar	8.657.730	1.741.653	- 6.916.077	-79,9%
Impuestos, gravámenes y tasas	716.617	716.617	-	0,0%
Obligaciones laborales	2.469.060	2.469.060	-	0,0%
Pasivos estimados y provisiones	4.405.704	7.918.428	3.512.724	79,7%
Diferidos	978.513	11.514.583	10.536.070	1076,7%
Otros pasivos	2.027.443	2.027.443	-	0,0%
Total pasivo	119.449.084	144.084.496	24.635.412	20,6%

Fuente: Ingenio Pichichí S.A.

Respecto al patrimonio, las diferencias radican en la cuenta de ajustes por la convergencia, que ascendieron a 147.506 millones y el superávit por valorizaciones que en las NIIF no se reconocen.

Tabla 12. Total patrimonio año 2014. Miles de pesos.

	COLGAAP	NIIF	DIFERENCIA	%
Capital	27.699.977	27.699.977	-	0,0%
Reservas	16.844.943	16.844.943	-	0,0%
Revalorización del patrimonio	1.043.496	1.043.496	-	0,0%
Resultados del ejercicio	-4.697.125	-4.697.125	-	0,0%
Resultados de ejercicios anteriores	-37.384.633	-37.384.633	-	0,0%
Superavit por valorizaciones	237.367.313	-	-237.367.313	-100%
Ajustes por convergencia	-	147.506.737	147.506.737	100%
Total patrimonio	240.873.971	151.013.395	-89.860.576	-37,3%

Fuente: Ingenio Pichichí S.A.

4.3 APLICACIÓN DEL IMPUESTO DIFERIDO EN EL INGENIO PICHICHÍ 2015-2018

4.3.1 Año 2015

En la revisión de los estados financieros del Ingenio Pichichí S.A del año 2015 se identifica que, bajo la normatividad local reglamentada bajo el decreto 2649 de 1993,

el impuesto diferido débito reconocido se daba por la diferencia temporal derivada de las provisiones de costos y gastos, y el pasivo por impuesto diferido se generaba por las diferencias temporales como consecuencia de la provisión de pensiones de jubilación.

Tras la implementación de las normas internacionales, las diferencias temporarias aumentaron, y adicional a los beneficios a empleados y a las provisiones, se observa que en el resultado del 2015 se registró un menor valor del Gasto por Impuesto diferido, en gran medida como consecuencia de los cambios en propiedad planta y equipo, como por ejemplo por la reexpresión de las vidas útiles y por los terrenos con método reevaluado.

Al observar las revelaciones del año 2015, se identifica que el cálculo del impuesto Diferido se realizó sobre las diferencias temporarias presentadas en las mismas partidas del activo y del pasivo que tuvieron cambios en su reconocimiento derivados de la convergencia a la normatividad internacional que se realizó en el ESFA-Estado de Situación Financiera de Apertura del año 2014, contra el patrimonio de la entidad.

Es importante tener en cuenta que, bajo el marco de la Ley 1607 de 2012, durante el año 2015 fiscalmente no se aceptaban los registros contables realizados por convergencia a las Normas Internacionales de Información Financiera-NIIF, tal como se indica en el art. 165 de la citada norma:

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

En concordancia con el artículo anterior, se encuentra el oficio DIAN 016442 del 05 de junio de 2015 donde se indican cuáles son las bases fiscales a partir de la convergencia a NIIF:

Ahora bien, las bases fiscales se determinan de acuerdo con lo establecido en el artículo 2 del Decreto 2548 de 2014; es decir, siguiendo las disposiciones fiscales y todas las remisiones, expresas o tácitas, a las normas contables. Estas últimas deben entenderse hechas, para efectos tributarios, a los Decretos 2649 y 2650 de 1993 o a los planes únicos de cuentas según corresponda a cada superintendencia o a la Contaduría

General de la Nación, así como a las normas técnicas expedidas por las superintendencias vigentes y aplicables a 31 de diciembre de 2014 o aquellas expedidas por la Contaduría General de la Nación.

Teniendo en cuenta lo anterior, el Ingenio reconoce en este año Impuesto diferido sólo por las diferencias temporarias presentadas a raíz de los cambios en el reconocimiento de Activos y pasivos, derivados de la implementación de la normatividad internacional.

A continuación, se observa el detalle del impuesto diferido (saldo) presentado en el Estado de Situación Financiera del año 2015.

Tabla 13. Comparativo impuesto diferido 2015, NIIF y norma local.

	31 de diciembre de 2015 NIIF	31 de diciembre de 2015 Norma local
Impuesto diferido activo	\$3.640.312	\$42.380
Impuesto diferido pasivo	-\$18.109.413	-\$73.665
Total	-\$14.469.101	-\$31.285

Fuente: cifras de la información financiera Ingenio Pichichí, 2015

Como se observa en la tabla anterior, el impuesto diferido Neto es de naturaleza crédito por valor de \$14,469,101,000 que comparado con el Impuesto Diferido Crédito (Neto) reconocido en el mismo año en los estados financieros bajo norma local por valor de \$31,285 tuvo un gran aumento, esto como consecuencia de los cambios por convergencia y lo que genera un considerable impacto en la estructura financiera de la organización, disminuyendo de manera considerable su patrimonio.

A continuación, se observa el detalle de las partidas sobre las cuales se reconoció el impuesto diferido en el Ingenio Pichichí en el año 2015:

Tabla 14. Impuesto diferido, 2015

Impuesto diferido Activo/Pasivo :	Saldo de apertura (2014)	Reconocido en los resultados 2015	Reconocido en ORI 2015	Saldo Cierre 2015
Coberturas de flujo de efectivo	-	-	-30.998	-30.998
Coberturas a Valor razonable	3.162.847	-2.865.928		296.919
Provisiones	13.040	12.410		25.450
Obligaciones por beneficios definidos	1.164.037	-234.438		929.599
Eliminación de AXI contable instrumentos fros	20.139	-		20.139
Reconocimiento valor razonable	-	-	-	-
Ajuste Fiscal Saneamiento y otros (Terrenos)	1.948.458	-1.749		1.946.709
Terrenos con método revaluado	-14.479.601	1.112		-14.478.489

Eliminación de ajustes por inflación	673.894	-319.967		353.927
Re expresión Vidas útiles PP&E	-3.358.625	-241.303		-3.599.928
Bajas y/o traslados en el 2015	99.703	-99.703		-
Eliminación de diferidos	189.266	-121.695		67.571
Total	-10.566.842	-3.871.261	-30.998	-14.469.101

Fuente: revelaciones estado de situación financiera del Ingenio Pichichí S.A.

Como se mencionó anteriormente, antes de la convergencia a la normatividad internacional, el impuesto diferido que la entidad reconocía se basaba solo en las diferencias temporales derivadas de las provisiones de costos y gastos, y de las pensiones de jubilación. Sin embargo, debido a los cambios en el reconocimiento de los activos y pasivos de la entidad, se originaron varias diferencias temporarias sobre las que se calculó y reconoció impuesto diferido, tanto activo como pasivo.

Uno de los cambios que se originó tras la implementación, y que como se observa en la tabla anterior generó impuesto diferido, fue el reconocimiento en el balance de las Coberturas de flujo de efectivo y las Coberturas a valor razonable. Esto, debido a que bajo la normatividad local solo se reconocía en resultados en el momento de la liquidación de las coberturas, y se aceptaba fiscalmente este ingreso o gasto según el caso, la base fiscal era igual a la contable, lo cual no generaba diferencia Temporal.

Otro de los cambios significativos que trajo la implementación, según lo indicado en el Concepto 343 de 2014 emitido por el CTCF, fue la eliminación de los ajustes por inflación acumulados en las cuentas del activo, pasivo y patrimonio, que se registraron desde el año 1992 hasta el año 2006, ya que no cumplían con los criterios de reconocimiento establecidos en los Conceptos y Principios Generales. Sin embargo, estos ajustes por inflación son aceptados fiscalmente, por lo cual se genera diferencia temporaria sobre la cual se debe calcular impuesto diferido, que, para el caso del Ingenio, estos ajustes integrales por inflación se encontraban reconocidos en los instrumentos financieros y en propiedad planta y equipo.

Adicionalmente, uno de los mayores cambios que afectó el reconocimiento de Impuesto diferido sobre los activos fijos, fue la implementación de la NIC 16, con la cual se debió re expresar la vida útil de los activos, se dieron bajas, y los terrenos con método revaluado. Este último el que mayor impuesto diferido pasivo presentó en el estado de situación financiera con -\$14,478,489,000 lo que representó el 79.95% del total del pasivo por impuesto diferido de la organización, como se observa a continuación.

Tabla 15. Impuesto Diferido Pasivo a 31 de dic 2015

	Saldo Cierre 2015	%
Coberturas de flujo de efectivo	\$ (30,998)	0.17%
Terrenos con método revaluado	\$ (14,478,489)	79.95%
Reexpresión Vidas útiles PP&E	\$ (3,599,928)	19.88%
Impuesto diferido pasivo	\$ (18,109,415)	100.00%

Fuente: elaboración propia basada en las revelaciones del año 2015

Si bien bajo la normatividad local se debían hacer avalúos periódicos a los activos fijos, esto no ocasionaba diferencias temporales, ya que no se registraban en las cuentas del estado de resultado, sino que se registraban en el activo en la cuenta de valorizaciones contra el patrimonio en la cuenta de superávit por valorización, por lo que con el método del diferido basado en resultados no habría lugar al reconocimiento de impuesto diferido.

Es necesario recalcar que, el mayor valor del impuesto diferido que se presenta en el estado de situación financiera del año 2015 se reconoció en el año 2014 y presentados en el ESFA de ese mismo año, por lo que a continuación se presenta el detalle del reconocimiento en los resultados y en el ORI de la entidad del año 2015 por concepto de impuesto diferido, derivado de las mismas partidas:

Tabla 16. Impuesto Diferido Pasivo y activo a 31 de dic 2015. Miles de pesos.

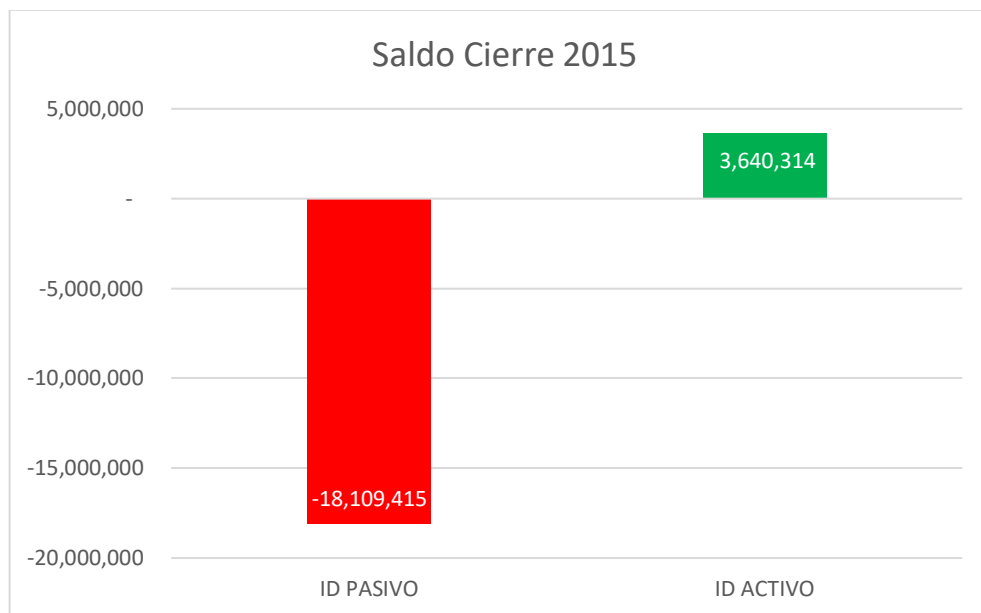
Impuesto diferido Pasivo	Reconocido en los resultados 2015	Reconocido en ORI 2015	%		Impuesto diferido Activo	Reconocido en los resultados 2015	
Coberturas de flujo de efectivo	-	-30.998	0,79%		Provisiones	12.410	91,8%
Coberturas a Valor razonable	-2.865.928		73,19%		Terrenos con método revaluado	1.112	8,2%
Obligaciones por beneficios definidos	-234.438		5,99%				
Ajuste Fiscal Saneamiento y otros (Terrenos)	-1.749		0,04%				
Eliminación de ajustes por inflación	-319.967		8,17%				
Reexpresión Vidas útiles PP&E	-241.303		6,16%				
Bajas y/o traslados en el 2015	-99.703		2,55%				

Impuesto diferido Pasivo	Reconocido en los resultados 2015	Reconocido en ORI 2015	%		Impuesto diferido Activo	Reconocido en los resultados 2015	
Eliminación de diferidos	-121.695		3,11%				
Total		-3.915.781			Total	13.522	100,0%

Fuente: elaboración propia basada en las revelaciones del año 2015

Como se observa en la tabla anterior el mayor impuesto diferido crédito reconocido en resultados en el año 2015 fue por las coberturas a valor razonable y el mayor activo por impuesto diferido de ese año se reconoció por las provisiones de costos y gastos. Finalmente, los saldos de cierre muestran que en el año 2015 el pasivo por impuesto diferido fue de -18.109.415 (miles de pesos), mientras que el activo por impuesto diferido fue de 3.640.314 (miles de pesos).

Gráfico 1. Saldos de cierre, pasivo y activo 2015.



Fuente: cálculos con base a información financiera del Ingenio Pichichí S.A.

4.3.2 Año 2016

Para el año 2016 se calculó y reconoció impuesto diferido, tanto activo como pasivo de acuerdo con la información registrada en la tabla 17.

Tabla 17. Impuesto diferido, 2016

Impuesto diferido Activo/Pasivo :	Saldo Cierre 2015	Reconocido en los resultados 2016	Reconocido en ORI 2016	Reclasificado del patrimonio a los resultados	Saldo Cierre 2016
Coberturas de flujo de efectivo	-30.998	-	-	30.998	-
Coberturas a Valor razonable	296.919	-61.455	-	-	235.464
Provisiones	25.450	-22.460	-	-	2.990
Obligaciones por beneficios definidos	929.599	-273.552	180.381	-	836.428
Eliminación de AXI contable instrumentos fros	20.139	-1.158		-	18.981
Ajuste Fiscal Saneamiento y otros (Terrenos)	1.946.709	1.679.039		-	3.625.748
Terrenos con método revaluado	-14.478.489	-	-1.202.408	-	-15.680.897
Eliminación de ajustes por inflación	353.927	-130.964	-	-	222.963
Re expresión Vidas útiles PP&E	-3.599.928	-22.372	-	-	-3.622.300
Eliminación de diferidos	67.571	-67.571	-	-	-
Total	-14.469.101	1.099.507	-1.022.027	30.998	-14.360.623

Fuente: cálculos con base a información financiera del Ingenio Pichichí S.A.

De acuerdo con los datos anteriores es posible identificar que los saldos de cierre muestran que en el año 2016 el pasivo por impuesto diferido fue de -19.303.197 (miles de pesos), mientras que el activo por impuesto diferido fue de 4.942.574 miles de pesos, para un pasivo por impuesto diferido neto de -14.360.623 (miles de pesos).

Adicionalmente, con esta información se puede determinar que el 81.2% del pasivo por impuesto diferido corresponde a los terrenos con método revaluado por valor de -\$15.680.897 (miles de pesos). En este año, la revaluación se realizó sobre terrenos reconocidos como propiedades, planta y equipo, por lo que el impuesto diferido se calculó a una tarifa de ganancia ocasional del 10% sobre la diferencia entre su valor contable y fiscal que se reconoció en el ORI de la entidad.

Por su parte, el 18.8% del impuesto diferido pasivo correspondió a la reexpresión vidas útiles de la propiedad, planta y equipo que en el 2016 representaron -\$3.622.300 (miles de pesos).

Tabla 18. Impuesto Diferido Pasivo a 31 de dic 2016

	Saldo Cierre 2016	%
Terrenos con método revaluado	-\$ 15.680.897	81,2%
Reexpresión Vidas útiles PP&E	-\$ 3.622.300	18,8%
Impuesto diferido pasivo	-\$ 19.303.197	100,0%

Fuente: elaboración propia basada en las revelaciones del año 2016

A continuación, se presenta el detalle del reconocimiento en los resultados y en el ORI de la entidad del año 2016 por concepto de impuesto diferido, derivado de las mismas partidas.

Tabla 19. Impuesto Diferido Pasivo y activo a 31 de dic 2016. Miles de pesos.

Impuesto diferido Pasivo	Reconocido en los resultados 2016	Reconocido en ORI 2016	%		Impuesto diferido Activo	Reconocido en los resultados 2016	%
Coberturas a Valor razonable	-61.455	-	3,4%		Ajuste Fiscal Saneamiento y otros (Terrenos)	1.679.039	90,3%
Provisiones	-22.460	-	1,3%				
Obligaciones por beneficios definidos	-273.552		15,4%		Obligaciones por beneficios definidos	180.381	9,7%
Eliminación de AXI contable instrumentos fros	-1.158		0,1%				
Terrenos con método revaluado	-	-1.202.408	67,5%				
Eliminación de ajustes por inflación	-130.964	-	7,3%				
Reexpresión Vidas útiles PP&E	-22.372	-	1,3%				
Eliminación de diferidos	-67.571	-	3,8%				
Total		-1.781.940	100,0%		Total	1.859.420	100,0%

Fuente: elaboración propia basada en las revelaciones del año 2016

Como se observa en la tabla anterior el mayor impuesto diferido crédito reconocido en resultados en el año 2016 fue por los terrenos con método revaluado y el mayor activo por impuesto diferido de ese año se reconoció por el Ajuste Fiscal Saneamiento y otros (Terrenos).

Si bien en este año se revirtieron algunas diferencias temporarias, es importante precisar que, en el año 2016 los saldos de impuestos diferidos se actualizaron por el cambio de tasa presentado respecto al año 2015, como se observa a continuación:

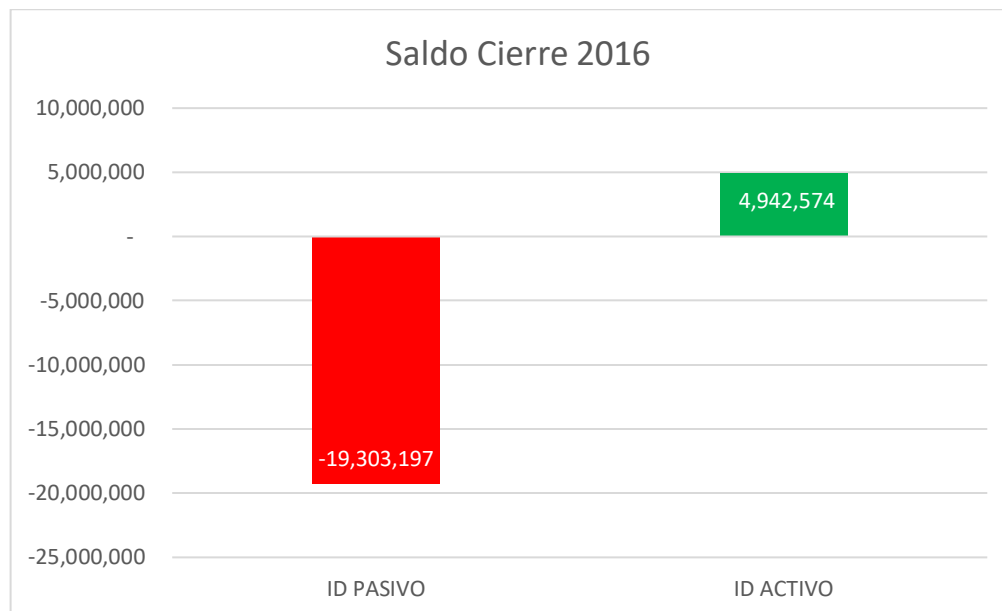
Tabla 20. Tarifas aplicables para el cálculo del impuesto diferido, 2015-2016

	2015	2016
RENTA	25%	25%
CREE	9%	9%
SOBRETASA		6%
Totales	34%	40%

Fuente: elaboración propia con base a información del Ingenio Pichichí S.A.

Este cambio en la tarifa impositiva impacta directamente en los saldos a presentar en el año 2016 ya que obliga al ajuste del impuesto diferido reconocido en los estados financieros de la organización.

Gráfico 2. Saldos de cierre, pasivo y activo 2016.



Fuente: cálculos con base a información financiera del Ingenio Pichichí S.A.

4.3.3 Año 2017

Para el año 2017 se calculó y reconoció impuesto diferido, tanto activo como pasivo de acuerdo con la información registrada en la tabla 21.

Tabla 21. Impuesto diferido, 2017

Impuesto diferido Activo/Pasivo:	Saldo Cierre 2016	Reconocido en los resultados 2017	Reconocido en ORI 2017	Saldo Cierre 2017
Coberturas de flujo de efectivo	-			-
Coberturas a Valor razonable	235.464	-	-	235.464
Provisiones	2.990	16	-	3.006
Obligaciones por beneficios definidos	836.428	-285.420	-16.637	534.371
Eliminación de AXI contable instrumentos fros	18.981	-	-	18.981
Reconocimiento valor razonable	-	-	-	-
Ajuste Fiscal Saneamiento y otros (Terrenos)	3.625.748	-1.679.038	-1.694.466	252.244
Terrenos con método revaluado	-15.680.897	-1.630.985	270.358	-17.041.524
Eliminación de ajustes por inflación	222.963	92.902	-	130.061
Re expresión Vidas útiles PP&E	-3.622.300	-171.212	-	-3.793.512
Bajas y/o traslados en el 2015	-	-	-	-
Eliminación de diferidos	-	-	-	-
Total	-14.360.623	-3.859.541	-1.440.745	-19.660.909

Fuente: cálculos con base a información financiera del Ingenio Pichichí S.A.

A partir de la información anterior se identifican los saldos de cierre del impuesto diferido pasivo a 31 de diciembre de 2017, observándose que el 81.8% del impuesto diferido pasivo correspondió al ajuste fiscal saneamiento y otros (terrenos) que en el 2017 representaron -\$17.041.524 (miles de pesos), mientras que el 18.2% restante se dio por la eliminación de ajustes por inflación con -\$3.793.512 (miles de pesos).

Tabla 22. Impuesto Diferido Pasivo a 31 de dic 2017

IMPUESTO DIFERIDO PASIVO:	Saldo Cierre 2017	%
Ajuste Fiscal Saneamiento y otros (Terrenos)	-\$ 17,041,524	81.8%
Eliminación de ajustes por inflación	-\$ 3,793,512	18.2%
Total	-\$ 20,835,036	100.0%

Fuente: elaboración propia basada en las revelaciones del año 2017

A continuación, se presenta el detalle del reconocimiento en los resultados y en el ORI de la entidad del año 2017 por concepto de impuesto diferido, derivado de las mismas partidas.

Tabla 23. Impuesto Diferido Pasivo y activo a 31 de dic 2017. Miles de pesos.

Impuesto diferido Pasivo	Reconocido en los resultados 2017	Reconocido en ORI 2017	%		Impuesto diferido Activo	Reconocido en los resultados 2016	%
Obligaciones por beneficios definidos	-285.420	-16.637	5,4%		Provisiones	16	0,01%
Ajuste Fiscal Saneamiento y otros (Terrenos)	-1.679.038	-1.694.466	60,6%				
Terrenos con método revaluado	-1.630.985		29,3%		Terrenos con método revaluado	270.358	99,99%
Eliminación de ajustes por inflación	-92.902		1,7%				
Reexpresión Vidas útiles PP&E	-\$ 171.212		3,1%				
Total		-5.570.660	100,0%		Total	270.374	100,0%

Fuente: elaboración propia basada en las revelaciones del año 2017

Como se observa en la tabla anterior el mayor impuesto diferido crédito reconocido en resultados en el año 2017 fue por el ajuste fiscal saneamiento y otros (terrenos) que representó el 60.6% del total del pasivo por impuesto diferido, el cual obedece a la reversión del Impuesto diferido reconocido en periodos anteriores, con ocasión de lo indicado en el Art 90-2 E.T saneamiento de bienes raíces. Este Reajuste fiscal no tiene base contable al ser un tratamiento netamente fiscal, el cual tiene efectos en la Ganancia Ocasional, la renta presuntiva y el patrimonio líquido de la organización. Seguido de este, se encuentra el impuesto diferido por los terrenos a método revaluado que se reconocieron en los resultados de la entidad, el cual representa el 29.3% del pasivo por impuesto diferido. Este registro se reconoce en estado de resultados al tratarse de la revaluación de terrenos que se tienen como propiedades de inversión.

En cuanto al activo por impuestos diferido, el que mayor impacto generó fue la reversión del impuesto diferido por Terrenos con método revaluado que representó el 99.9% del total.

En cuanto al cambio de tasas, la variación no tuvo efectos, aunque es importante precisar que las tarifas cambiaron en razón a la desaparición del CREE y a la creación de la sobretasa como se muestra a continuación:

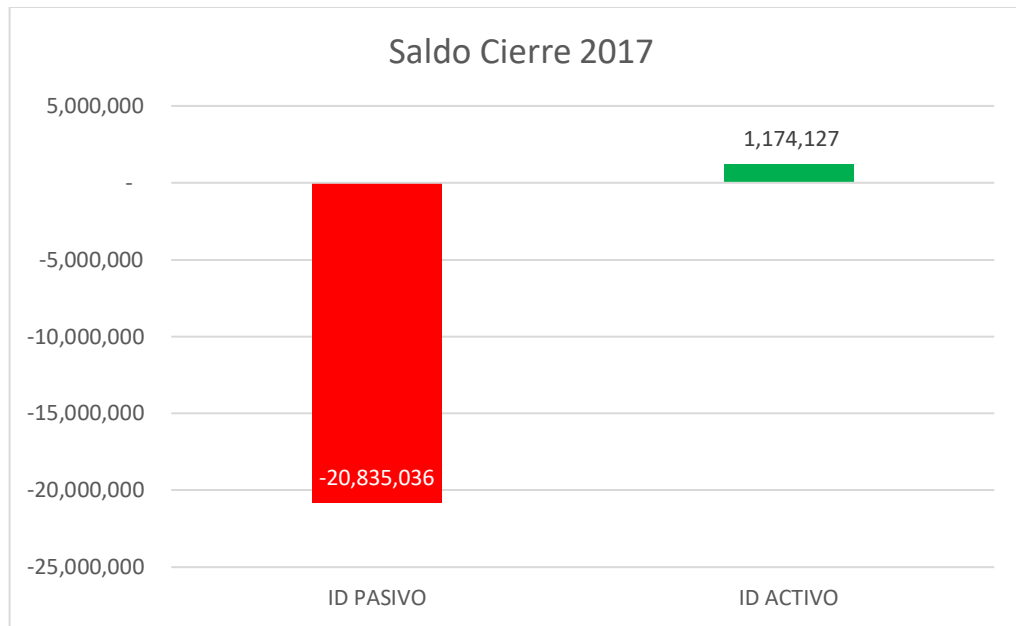
Tabla 24. Tarifas aplicables para el cálculo del impuesto diferido, 2016-2017

	2016	2017
RENTA	25%	34%
CREE	9%	
SOBRETASA	6%	6%
Totales	40%	40%

Fuente: elaboración propia con base a información del Ingenio Pichichí S.A.

Finalmente, los saldos de cierre muestran que en el año 2017 el pasivo por impuesto diferido fue de -20.835.036 (miles de pesos), mientras que el activo por impuesto diferido fue de \$1.174.127 (miles de pesos).

Gráfico 3. Saldos de cierre, pasivo y activo 2017.



Fuente: cálculos con base a información financiera del Ingenio Pichichí S.A.

4.3.4 Año 2018

Para el año 2018 se calculó y reconoció impuesto diferido, tanto activo como pasivo de acuerdo con la información registrada en la tabla 25.

Tabla 25. Impuesto diferido, 2018

Impuesto diferido Activo/Pasivo :	Saldo Cierre 2017	Reconocido en los resultados 2018	Reconocido en ORI 2018	Saldo Cierre 2018
Coberturas a Valor razonable	235.464	-235.464	-	-
Provisiones	3.006	7.266	-	10.272
Obligaciones por beneficios definidos	534.371	-122.062	-28.626	383.683
Eliminación de AXI contable instrumentos fros	18.981	-	-	18.981
Reconocimiento valor razonable	-	-297.649	-	-297.649
Ajuste Fiscal Saneamiento y otros (Terrenos)	252.244	1.183.540	1.380.815	2.816.599
Terrenos con método revaluado	-17.041.524	-228.195	-16.872.980	-34.142.699
Eliminación de ajustes por inflación	130.061	-40.219	-	89.842
Re expresión Vidas útiles PP&E	-3.793.512	184.115	-	-3.609.397
Total	-19.660.909	451.332	-15.520.791	-34.730.368

Fuente: cálculos con base a información financiera del Ingenio Pichichí S.A.

A partir de la información anterior se identifican los saldos de cierre del impuesto diferido pasivo a 31 de diciembre de 2018, observándose que el 89.7% del pasivo por impuesto diferido reconocido en el periodo corresponde a Terrenos con método revaluado por valor de -\$34.142.699 (miles de pesos). Por su parte, el 9.5% del impuesto diferido pasivo correspondió a reexpresión vidas útiles propiedad, planta y equipo que en el 2018 representaron -\$3.609.397 (miles de pesos), mientras que el 0.8% por el reconocimiento valor razonable con -\$297.649 (miles de pesos).

Tabla 26. Impuesto Diferido Pasivo a 31 de dic 2018

Impuesto diferido Pasivo	Saldo Cierre 2018	%
Reconocimiento valor razonable	-\$ 297.649	0,8%
Terrenos con método revaluado	-\$ 34.142.699	89,7%
Reexpresión Vidas útiles PP&E	-\$ 3.609.397	9,5%
Total	-\$ 38.049.745	100,0%

Fuente: elaboración propia basada en las revelaciones del año 2018

A continuación, se presenta el detalle del reconocimiento en los resultados y en el ORI de la entidad del año 2018 por concepto de impuesto diferido, derivado de las mismas partidas.

Tabla 27. Impuesto Diferido Pasivo y activo a 31 de dic 2018. Miles de pesos.

Impuesto diferido Pasivo	Reconocido en los resultados 2018	Reconocido en ORI 2018	%		Impuesto diferido Activo	Reconocido en los resultados 2018	Reconocido en ORI 2018	%
Coberturas a Valor razonable	-235.464	-	1,3%		Provisiones	7.266		0,3%
Obligaciones por beneficios definidos	-122.062	-28.626	0,8%					0,0%
Reconocimiento valor razonable	-297.649	-	1,7%					0,0%
Ajuste Fiscal Saneamiento y otros (Terrenos)			0,0%		Ajuste Fiscal Saneamiento y otros (Terrenos)	1.183.540	1.380.815	93,1%
Terrenos con método revaluado	-228.195	-16.872.980	95,9%		Reexpresión Vidas útiles PP&E	184.115		6,7%
Eliminación de ajustes por inflación	-40.219	-	0,2%					
Total		-17.825.195	100,0%		Total	2.755.736		100,0%

Fuente: elaboración propia basada en las revelaciones del año 2018

Como se observa en la tabla anterior el mayor impuesto diferido crédito reconocido en resultados en el año 2018 fue por terrenos con método revaluado que representó el 95.9% y el mayor activo por impuesto diferido de ese año se reconoció por ajuste fiscal saneamiento y otros (terrenos) que representó el 93.1% del total.

Finalmente, los saldos de cierre muestran que en el año 2018 el pasivo por impuesto diferido fue de -38.049.745 miles de pesos, mientras que el activo por impuesto diferido fue de \$3.319.377 miles de pesos.

Respecto a las tasas impositivas con las cuales se realizó el cálculo de impuesto diferido en el año 2018, se debe precisar que se presentó una disminución de tasas, por lo que se debieron ajustar los saldos a 31 de diciembre de 2018.

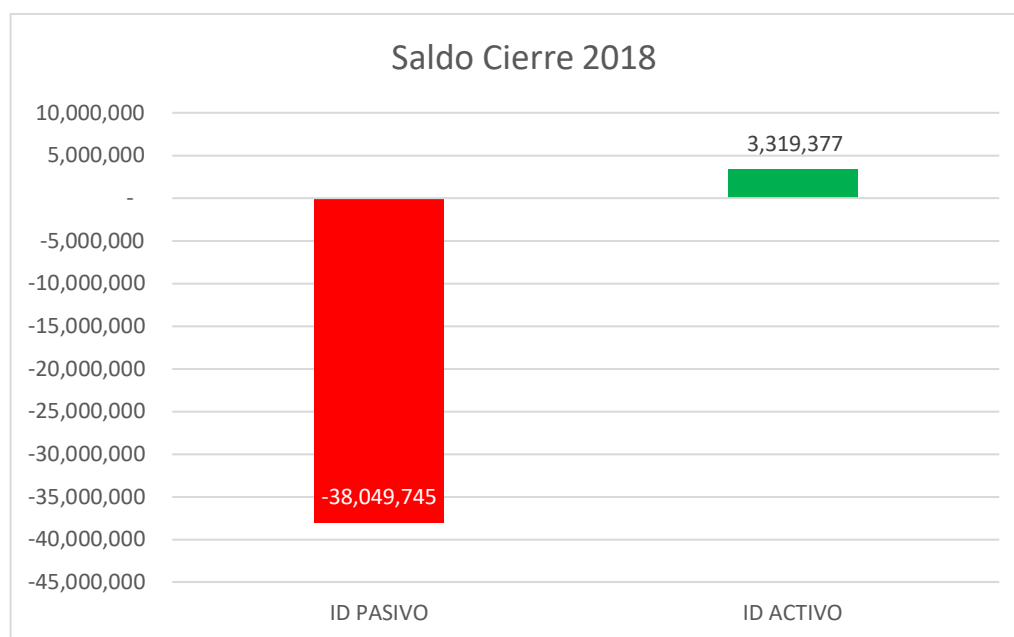
A continuación, se informa la variación de tasas que se presentó en el año 2018 respecto al año inmediatamente anterior:

Tabla 28. Tarifas aplicables para el cálculo del impuesto diferido, 2017-2018

	2017	2018
RENTA	34%	33%
SOBRETASA	6%	4%
Totales	40%	37%

Fuente: elaboración propia con base a información del Ingenio Pichichí S.A.

Gráfico 4. Saldos de cierre, pasivo y activo 2018.



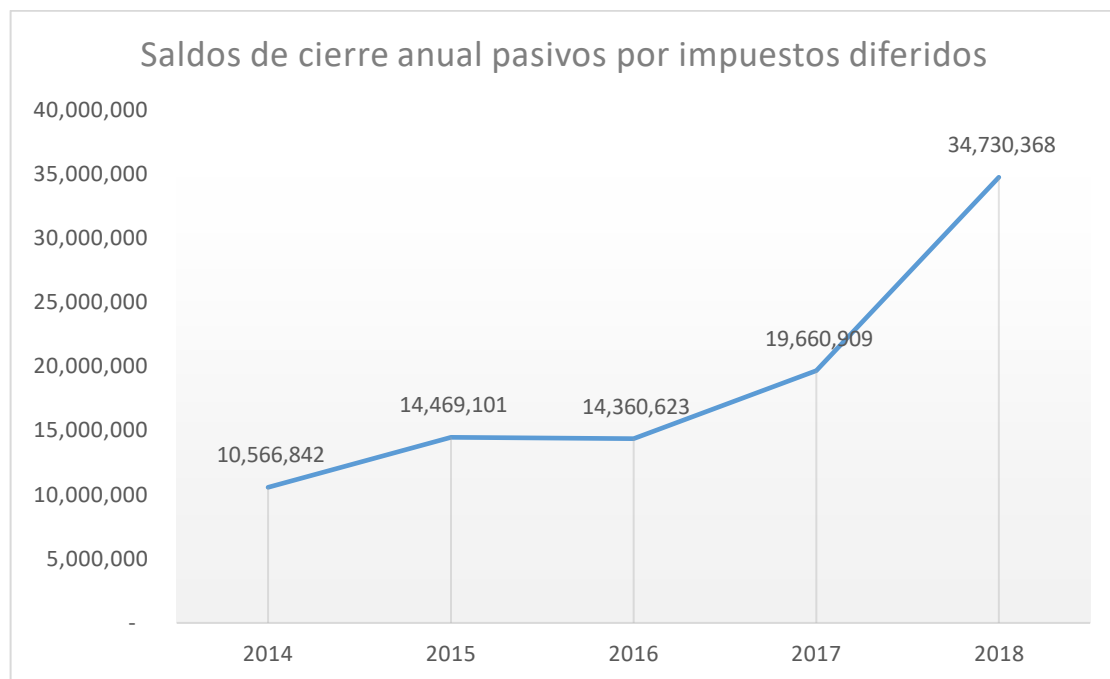
Fuente: cálculos con base a información financiera del Ingenio Pichichí S.A.

Como se ha planteado con anterioridad, el impuesto diferido es uno de los rubros más importantes en los estados financieros de las organizaciones. Sin este elemento, los resultados del período se ven distorsionados por las normas fiscales. El impuesto diferido debe calcularse y ajustarse al cierre de cada año, con cargo a los resultados del período o al ORI. Cada período las entidades obligadas a reportar su información, se preparan para emitir uno de los documentos más importantes que se generan al cierre: los estados financieros.

La entidad debe calcular el impuesto diferido al cierre de cada año y ajustar el valor reconocido al cierre anterior. El monto del ajuste debe afectar los resultados del período o el ORI, de acuerdo con la partida que le haya dado origen al citado impuesto diferido.

Todos estos procesos efectuados en el Ingenio Pichichí S.A. permitieron obtener los saldos de cierre durante el periodo 2014-2018. Estos saldos, en el caso de la empresa en estudio, han tenido una tendencia hacia el pasivo, incrementándose año a año, pasando de 10.566.842 (miles de pesos) en el 2014 a 34.730.368 (miles de pesos) en el 2018, corroborando que el impacto financiero de la NIC 12 ha sido alto, como consecuencia principalmente de la aplicación de la NIC 16 que es la que más diferencias tiene frente a lo fiscal.

Gráfico 5. Saldos de cierre por impuesto diferido. Miles de pesos, 2014-2018



Fuente: gráfico elaborado por las autoras con base a información financiera del Ingenio Pichichí S.A.

4.4 COMPARACIÓN DE LOS ESTADOS FINANCIEROS CON Y SIN EL RECONOCIMIENTO DEL IMPUESTO DIFERIDO

Para efectos de analizar el impacto generado por el reconocimiento del impuesto diferido, se realizó un escenario en el cual no se reconoce el impuesto diferido en los estados financieros y se comparan las cifras del pasivo y del patrimonio de estos estados de situación en los años 2015 al 2018, con los estados de situación oficiales emitidos por la entidad en el mismo periodo.

Esto con el fin de que los lectores puedan evidenciar de mejor manera el impacto en la presentación de los estados de situación financiera de la entidad en el periodo de estudio.

Gráfico 6. Comparación del pasivo no corriente de los años 2015 al 2018 con y sin el reconocimiento del impuesto diferido



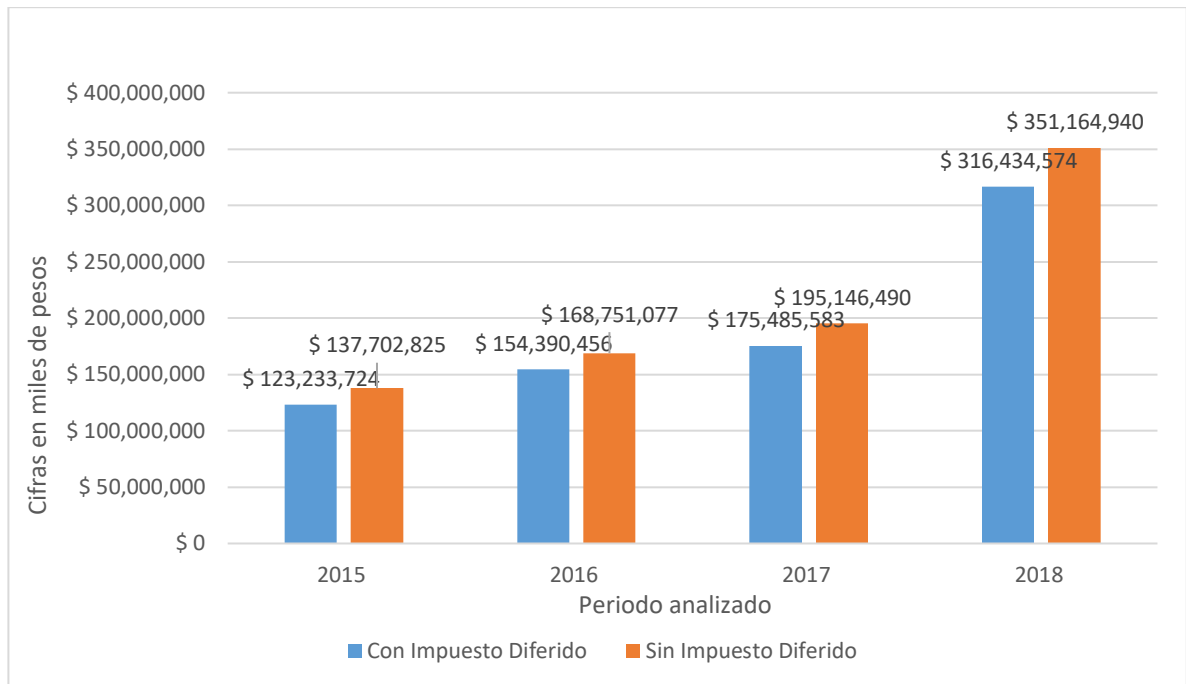
Fuente: gráfico elaborado por las autoras con base a información financiera del Ingenio Pichichí S.A.

Como se observa cuando se reconoce impuestos diferidos, en el estado de situación financiera se evidencia que aumenta considerablemente el valor del pasivo no corriente de la entidad año a año.

Se debe agregar que, en cuanto al patrimonio de la entidad este también se modifica considerablemente ya que el efecto que tiene el reconocimiento en los resultados lo impacta directamente, además de que, como se mencionó anteriormente el mayor valor de impuesto diferido se reconoció en el patrimonio de la entidad.

A continuación, se muestran los valores del patrimonio de la organización con el impuesto diferido y sin su reconocimiento:

Gráfico 7. Comparación del Patrimonio en los años 2015 al 2018 con y sin el reconocimiento del impuesto diferido



Fuente: gráfico elaborado por las autoras con base a información financiera del Ingenio Pichichí S.A.

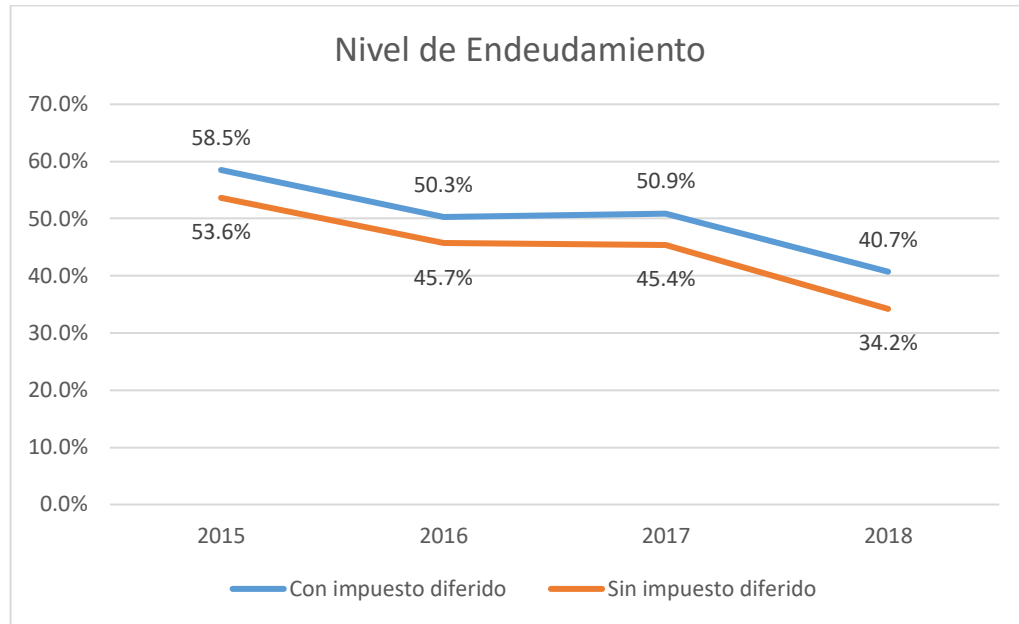
Como se observa en el gráfico anterior, dado a que el valor registrado por concepto de impuesto diferido en la cuenta de ajustes por convergencia era de naturaleza débito, su reconocimiento hizo que disminuyera el valor del patrimonio de la organización.

4.5 INDICADORES FINANCIEROS

Finalmente se presentan algunos indicadores financieros que provienen del estado de situación financiera y el estado de resultados integrales. En el gráfico 8 se presenta el nivel de endeudamiento total comparativo, entre los estados de situación financiera en los cuales se reconoce el impuesto diferido y un escenario hipotético sin el impuesto diferido. Se aprecia que para cada año evidentemente el nivel de endeudamiento es más elevado al reconocer el impuesto diferido.

Sin embargo, en términos generales la organización presenta una tendencia a la disminución del endeudamiento. Es importante precisar que el indicador de endeudamiento total utilizado, no indica la capacidad de endeudamiento de la entidad, sino el respaldo de los activos sobre los pasivos de la entidad, por lo que al disminuir este indicador el respaldo sobre las deudas cada vez es mayor.

Gráfico 8. Nivel de endeudamiento, 2015-2018

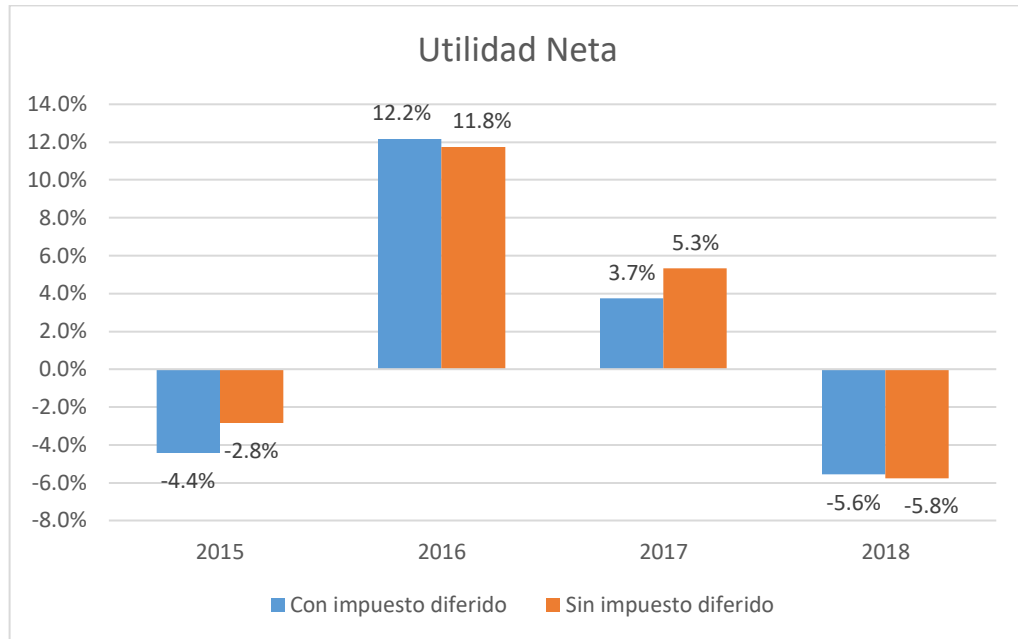


Fuente: cálculos con base a información financiera del Ingenio Pichichí S.A.

Por otra parte, el gráfico 9 se muestra el efecto del impuesto diferido en la utilidad de la organización, la cual también presenta diferencias entre los dos escenarios, lo que indica que efectivamente el reconocimiento del impuesto diferido impacta las cifras financieras de la organización.

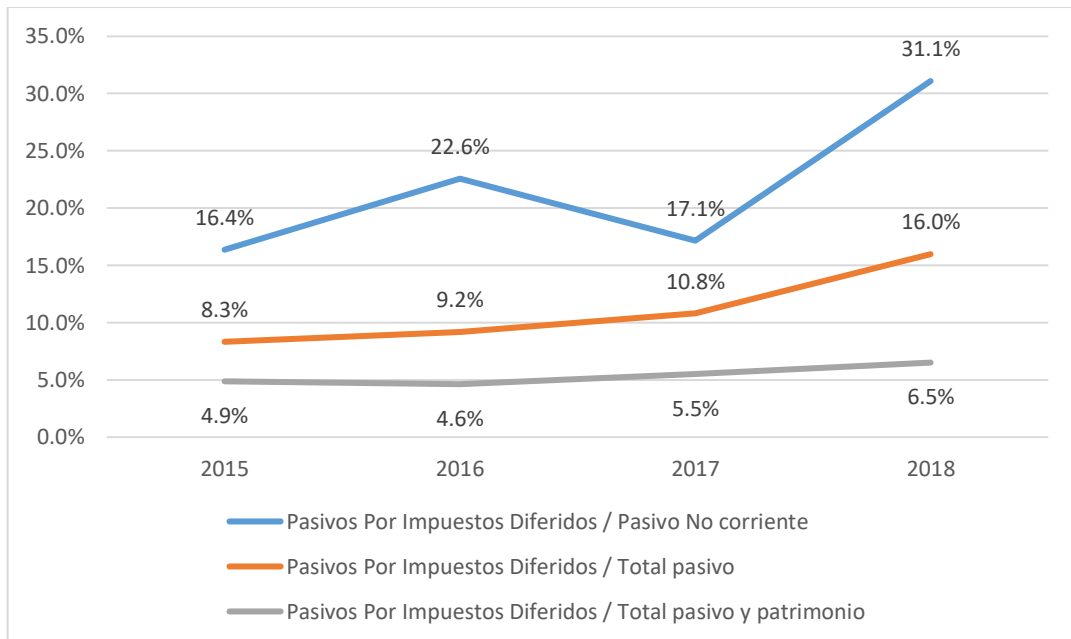
Adicionalmente, en el gráfico 10 se expresa la participación por impuesto diferidos respecto al pasivo no corriente, el total del pasivo y la estructura financiera de la empresa (pasivo y patrimonio). Se evidencia que la mayor participación de los impuestos diferidos se presenta en el año 2018, representando el 31.1% del total del pasivo de largo plazo. También se observa una tendencia creciente del impuesto diferido como porcentaje de cada una de las cuentas del pasivo y patrimonio.

Gráfico 9. Utilidad neta, 2015-2018



Fuente: cálculos con base a información financiera del Ingenio Pichichí S.A.

Gráfico 10. Participación del pasivo por impuesto diferido respecto a cuentas del estado de situación financiera, 2015-2018



Fuente: cálculos con base a información financiera del Ingenio Pichichí S.A.

Aunque la regulación contable local bajo el Decreto 2649 de 1993, en sus principios referentes a las cualidades de la información contable, buscaba que las entidades reflejaran la realidad económica de la organización, se evidenció que durante su aplicación el enfoque que se le dio a la contabilidad tenía un sesgo fiscal que no permitía representar verdaderamente el estado financiero de la Organización.

Con la adopción de los estándares internacionales en Colombia, en el marco de la ley 1314 de 2009, se busca que la información contable represente fielmente los hechos económicos de la organización y que esta información sea útil para la toma de decisiones. Es de esta manera como la regulación contable internacional mediante las características cualitativas fundamentales de relevancia y la representación fiel, permiten a los usuarios de la información contable tener información útil y oportuna de la entidad y sobre esta tomar decisiones oportunas, más aún cuando se conserva la autonomía y la separación frente a la normatividad fiscal.

Particularmente en el Ingenio Pichichí, la convergencia a la normatividad internacional tuvo un impacto alto, tanto en términos de la presentación de la información, como en términos financieros, y esfuerzos humanos, para el debido cumplimiento y aplicación dentro de los tiempos establecidos.

Uno de los impactos más relevantes que se pueden observar en los estados de situación Financiera del Ingenio, fue la aplicación de la NIC 12, ya que al plantear el cálculo y determinación del impuesto Diferido con el método del Pasivo basando en el balance, toma en cuenta sólo las diferencias temporarias entre las bases contables y fiscales del Activo y del pasivo, lo que obliga al reconocimiento de un pasivo por impuesto diferido significativo en los estados de situación de cada uno de los años dentro del rango de estudio, esto derivado del gran aumento que tuvieron los activos ante la convergencia a la normatividad internacional.

Si bien el mayor impacto del impuesto diferido se reflejó en el ESFA presentado en el año 2014, este reconocimiento año a año, representa un gran porcentaje del pasivo a largo plazo de la entidad, sin embargo según lo evidenciado esto hace que se represente con mayor razonabilidad la situación financiera de la entidad, ya que se está reconociendo cada año, el efecto fiscal futuro que tendrán la realización de los activos y la liquidación de los pasivos de la entidad, evitando de esta manera, tanto una distribución de dividendos que no corresponde, como una mayor tributación en cabeza de los accionistas.

Al observar los indicadores financieros se evidencia que en el periodo analizado el nivel de endeudamiento de la organización ha disminuido, pasando de 58.5% en el 2015 a 40.7% en el 2018, lo que evidencia que cada año la entidad tiene mayor respaldo de sus activos sobre sus pasivos. Al comparar estos niveles con el escenario hipotético de los estados financieros sin impuesto diferido, se observa una diferencia, en el sentido que el reconocimiento del impuesto implica para la

empresa un mayor endeudamiento que, para el caso del Ingenio Pichichí, no representa un mayor riesgo para los acreedores, dado que sus niveles son inferiores al 60%, además, de que los pasivos con los acreedores son liquidados con el flujo de caja y no liquidando los activos.

Respecto a la utilidad neta, existe alta variabilidad en las cifras, sin embargo, esto está más asociado a la tendencia del mercado que a los ajustes en el impuesto diferido.

Aunque la normatividad contable basada en las normas internacionales es independiente de la normatividad fiscal, esta no desconoce los efectos impositivos derivados de las transacciones económicas presentes de la entidad, por lo cual exige mediante la aplicación de la NIC 12 el reconocimiento del Impuesto diferido basado en las diferencias temporarias derivadas de los activos y pasivos, lo cual contribuye al cumplimiento de las cualidades de la información contable de relevancia y representación, permitiéndole a los diferentes usuarios obtener información útil para la toma de decisiones.

5. CONCLUSIONES

Al abordar el primer objetivo específico se logró determinar que el reconocimiento del impuesto a las ganancias en los estados financieros de las empresas reviste especial importancia, en la medida que es necesario considerar dos aspectos fundamentales, por un lado las normas contables y por otro, las normas fiscales. El problema surge por las diferencias que se presentan entre las normas para el reconocimiento y los principios establecidos por las NIIF, dado que los fines que persiguen las normas tributarias son distintas a los objetivos de la información financiera. En efecto, para reconocer y medir el impuesto a las ganancias se requiere tener en cuenta el impuesto corriente y el diferido.

El impuesto diferido representa las consecuencias fiscales actuales y futuras que surgen por las transacciones tanto de activos como de pasivos, de modo que, si la empresa no reconoce el impuesto diferido incurre en errores de medición de sus activos y pasivos, al desconocer sus impactos fiscales. Para esto existe el método del pasivo basado en el balance, el cual permite reconocer que los hechos económicos se presentan en tiempos distintos (considerando el escenario contable y tributario), lo cual implica considerar las diferencias temporarias, base fundamental para el cálculo del impuesto diferido.

Surge entonces la cuestión referida a los beneficios que trae consigo la implementación de las normas internacionales, considerando que en general éstas buscan generar información de mejor calidad para los grupos de interés. Esta cuestión fue abordada en el objetivo dos, en el sentido de buscar establecer un comparativo entre el cálculo del impuesto diferido bajo la normatividad local y la normatividad internacional. Quizá la diferencia más significativa es que en la norma local se prohibía reconocer activo por impuesto diferido originados por pérdidas fiscales y excesos de renta presuntiva, mientras que en la normatividad internacional ocurre lo contrario, además, los impuestos diferidos deben medirse de acuerdo con la tasa proyectada en el período en que se van a reversar las diferencias temporarias, esto teniendo en cuenta que Colombia es un país con una alta inestabilidad tributaria, ya que frecuentemente se tienen reformas tributarias que cambian las tasas impositivas, que afecta el cálculo del impuesto a las ganancias por lo que se deben observar los cambios de tarifas para hacer los ajustes correspondientes en cada periodo en el que se puedan revertir las diferencias temporarias.

Por lo tanto, la consecuencia de esto es que, bajo las NIIF, el cálculo del impuesto diferido tiene impacto en las cifras del estado de situación financiera. Además, al utilizar el método del pasivo con base en el balance general, puede ocurrir que, si una entidad aplica la NIC 16 que usa el modelo de revaluación para la propiedad, planta y equipo, las diferencias en el cálculo del impuesto diferido bajo la norma local y la internacional difieran sustancialmente. Es precisamente en este punto en

el cual las cifras de la situación financiera de las empresas se vieron fuertemente afectadas al momento de implementar las NIIF.

Esto se logró corroborar a través del tercer objetivo, dado que se pudo evidenciar que el reconocimiento del impuesto diferido bajo el marco de la normatividad internacional impactó significativamente el estado de situación financiera, ya que por un lado aumentó considerablemente el pasivo no corriente y por el otro lado, disminuyó el patrimonio de la entidad. Si bien muchas empresas reconocían el impuesto diferido bajo la normatividad local, se demostró que, como consecuencia de la adopción de la normatividad internacional, surgieron nuevas diferencias temporarias, por el cambio en la técnica contable sobre partidas como las coberturas y la propiedad planta y equipo, entre otras. No obstante, el reconocimiento del impuesto diferido en los estados financieros de las entidades permite tener mayor razonabilidad ya que reflejan el valor real de las organizaciones y ofrecen tener información que representa fielmente la situación de las empresas.

El impacto del impuesto diferido en las cifras del estado de situación financiera ante la convergencia a NIIF en el Ingenio Pichichí S.A. durante el período 2015-2018 fue considerable, ya que el cambio de metodología hizo que se reconociera un mayor pasivo por impuesto diferido, incrementando de forma significativa el pasivo no corriente y en un inicio disminuyendo el patrimonio de la organización. Respecto al pasivo no corriente, en el año 2018 sin el impuesto diferido sería de \$76.951.062 (miles de pesos), mientras que el reconocimiento de este impuesto por la aplicación de las NIIF corresponde a \$111.681.428 (miles de pesos), lo que implica un incremento del 45.13%. Por su parte, el patrimonio disminuyó de \$351.164.940 (miles de pesos) a \$316.434.574 (miles de pesos), es decir, 9.9%.

Se observó que, al utilizar el método del pasivo con base en el balance general, el reconocimiento del impuesto diferido aumentó significativamente debido a los efectos de la aplicación de la NIC 16 que usa el modelo de revaluación para la propiedad, planta y equipo, ya que el valor de los activos de la entidad incrementó de manera importante lo que se puede apreciar en las cifras de la situación financiera del Ingenio Pichichí S.A. al momento de implementar las NIIF.

Puede concluirse que el impacto de reconocimiento del impuesto diferido se evidencia en la estructura financiera de la organización, ya que afectó directamente el patrimonio de la entidad y el pasivo a largo plazo, sin embargo, es importante recordar que en mayor medida el impacto se concentró en el ESFA presentado en el 2014, por los ajustes de convergencia. En los años subsiguientes, su efecto se vio en disminución de las utilidades, y mayormente en el incremento del patrimonio, consecuente con la revaluación de activos que se lleva al ORI de la entidad. Este impacto se midió realizando los indicadores de endeudamiento total y de utilidad, sobre los estados financieros de la entidad bajo dos escenarios, el real con las cifras presentadas en los estados financieros oficiales, y uno hipotético en el que no se reconoce impuesto diferido.

6. RECOMENDACIONES

A las entidades pertenecientes al Grupo 1, en cuanto al reconocimiento y presentación del Impuesto Diferido, se les recomienda lo siguiente:

- Realizar revisiones periódicas a los cambios que pueda presentar la NIC 12 para el correcto tratamiento del Impuesto Diferido de las entidades.
- Si la entidad tiene volumen de transacciones considerable, se recomienda provisionar el Impuesto Diferido al cierre de cada mes, ya que este proporciona a los usuarios, información útil, pertinente, relevante y oportuna para la toma de decisiones.
- Se recomienda a las entidades complementar las revelaciones del cálculo del impuesto diferido, informando con mayor detalle las bases sobre las cuales se calcula el impuesto Diferido en cada periodo, para que el usuario de la información tenga mayor claridad sobre el origen del cálculo de este.

A los estudiantes que tomen como referencia el presente trabajo:

- Para la correcta aplicación del cálculo del impuesto diferido es estrictamente necesario que se tengan en cuenta las diferentes Normas contables, principalmente, en cuanto a las políticas de reconocimiento y medición de los activos como propiedad planta y equipo, que para el caso particular de la entidad objeto de estudio es el rubro que mayor impacto tiene en el cálculo del Impuesto Diferido.
- Se debe tener en cuenta que Colombia es un país con una alta inestabilidad tributaria, ya que frecuentemente se tienen reformas tributarias que cambian las tasas impositivas, que afecta el cálculo del impuesto a las ganancias por lo que se deben observar los cambios de tarifas para hacer los ajustes correspondientes en cada periodo en el que se puedan revertir las diferencias temporarias.

BIBLIOGRAFÍA

ASOCAÑA. El sector azucarero en la actualidad [en línea]. Artículo web [citado el 23 de marzo de 2018]. Disponible en: <http://www.asocana.org/publico/info.aspx?Cid=215>

CAICEDO RAMÍREZ, Magda Milena, MARTÍNEZ CORREA, Carlos Enrique y SÁNCHEZ MILLÁN, Mayra Alejandra. Impuesto diferido en Colombia, paradigma o no para los Contadores Públicos. Trabajo de grado para optar al título de Especialista en Administración y Auditoría Tributaria. Universidad de Bogotá Jorge Tadeo Lozano. Facultad de Ciencias Económicas y Administrativas. Especialización en Administración y Auditoría Tributaria. Bogotá D.C., 2017. Disponible en: <http://expeditiorepositorio.utadeo.edu.co/bitstream/handle/20.500.12010/2530/Ensayo%20Percepcion%20del%20Impuesto%20Diferido%20en%20los%20contadores.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

CAÑIBANO Leandro, TUA PAREDA Jorge, LOPEZ José Luis. Revista Española de Financiación y Contabilidad Naturaleza y Filosofía de los Principios Contables Vol.XV, N.47 1985. PP.293-355.

CLAVIJO LEÓN, William. Impacto Del Impuesto Diferido Dentro Del Proceso De Convergencia De Las Normas De Contabilidad. Revista Impuestos, N°:155, SEP.-OCT./2009. Disponible en: <https://xperta.legis.co/>

COLOMBIA. CONGRESO DE LA REPÚBLICA. Ley 1819 (29, diciembre, 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. [en línea]. Santa Fe de Bogotá, D.C.: Diario Oficial No. 50.101 de 29 de diciembre de 2016. p. 1-174. [Consultado: noviembre 12 de 2019]. Disponible en: http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley_1819_2016.html

CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE COLOMBIA. Decreto 2160, 1986. Diario oficial No. 37.545.

CORREDOR A., Jesús Orlando. El impuesto diferido a las ganancias. Visión a la luz de las normas internacionales de contabilidad. Editores Hache. Primera edición, junio de 2016.

DELOITTE. Normas Internacionales de Información Financiera [en línea]. Noticias, 2018. Disponible en: https://www2.deloitte.com/co/es/pages/ifrs_niif/normas-internacionales-de-la-informacion-financiera-niif---ifrs-.html

DUVERGER, Maurice. Finances Publiques. París, Presses Universitaires de France, 1968.

FEDESARROLLO. Impacto socioeconómico del sector azucarero colombiano en la economía nacional y regional. Cuadernos de Fedesarrollo. 2014. p. 31

FRANCO RUÍZ, Rafael. Réquiem por la confianza. Escándalos empresariales, negocios y contaduría [en línea]. Investigar Editores. 2002, 233 p. [citado el 3 de mayo de 2018]. Disponible en: https://89a96726-a-62cb3a1a-s-sites.googlegroups.com/site/rafaelfrancoruiz/publicaciones/REDISE%C3%91ODEL AARQUITECTURAFINANCIERAINTERNACIONAL.PDF?attachauth=ANoY7cp6ye0CVe0UVDxbJ63JV1gcBc0brHjiUD-sBNzpp0XBvy7x7YMTdHzhFFyYA1gT-81CpYRRffo29xcC6BT0895ZV8MuhEUs3uc-CrSdWOCvMCtHL3oXNuCUlbuMMKjkTflgNdoMld_uc2zcWrx0d25KTFjcgMmWS hXQdZ_Dwdd6cDtkbMusOjvyNY2xNVA7lqmL5odf_mxO9IRNc54PS2j8s7kGGPK-E4ODNvbsOp70irqPek_0X8AFIvQRTQG7VDHVA5-HGIVaTloMLFJ-b2Dt29qdlk8sAlXeSjy_yRqYYL7mLI%3D&attredirects=0

GIL HENAO, Marisol y OCHOA FLÓREZ, Jhon Wilson. Impuesto Diferido bajo NIIF: Impacto en empresas intensivas en propiedades, planta y equipos. Maestría en Administración Financiera. Escuela de Economía y Finanzas – Universidad EAFIT. Diciembre 24 de 2014 – Medellín. Disponible en: https://repository.eafit.edu.co/bitstream/handle/10784/7482/Marisol_GilHenao_JhonWilson_OchoaFlorez2015.pdf?sequence=2

HERRERA, Jorge. Proceso de adopción de NIIF. [en línea] Resume ejecutivo proceso de adopción IFRS-2012 [consultado el 23 de marzo de 2018] Disponible en internet: <URL: <http://www.ccc.org.co/wp-content/uploads/2012/05/Resumen-ejecutivo-proceso-de-adopci%C3%B3n-IFRS-2012.pdf>>

IFAC. Nuestro propósito [en línea]. Página Web, 5 de agosto de 2020. Disponible en: <https://www.ifac.org/who-we-are/our-purpose>

IFRS FOUNDATION. NIC-12 Impuesto a las Ganancias [en línea]. Deloitte, 2019. Recuperado de: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/cr/Documents/audit/documentos/nii f-2019/NIC%2012%20-%20Impuesto%20a%20las%20Ganancias.pdf>

INGENIO PICHICHÍ. Nosotros. [en línea] Sitio Web de la empresa, 2018 [consultado el 10 de mayo de 2018] Disponible en internet <http://www.ingeniopichichi.com/pichichi/index.html>

MATTESSICH, Richard. Lecciones de Enron y Arthur Andersen Co. Documento de trabajo. Universidad de British Columbia, Vancouver, BC., Canadá, 2003.

MAYA HERRERA, Juan David. Impuesto diferido como herramienta de valoración de la situación financiera [en línea]. Actualícese, agosto de 2016. Recuperado de:

<https://actualicese.com/impuesto-diferido-como-herramienta-de-valoracion-de-la-situacion-financiera/>

MEJÍA S, Eutimio, MONTES S, Carlos A., MONTILLA G. Omar De Jesús. Fundamentos teóricos del modelo contable común para las pymes de América Latina: una alternativa a la regulación contable internacional IASB [en línea]. Estudios Gerenciales, Universidad ICESI, Vol. 24 No. 107 Abr-Jun 2008, Cali – Valle del Cauca [citado 3 may., 2018]. Artículo disponible en internet: [URL:http://www.icesi.edu.co/revistas/index.php/estudios_gerenciales/article/view/265/html](http://www.icesi.edu.co/revistas/index.php/estudios_gerenciales/article/view/265/html)

MÉNDEZ A., Carlos Eduardo. Metodología. Diseño y desarrollo del proceso de investigación con énfasis en ciencias empresariales. 4ª edición. México: Editorial Limusa. 2008.

MESA GUERRA, Erika Marcela, MORALES GONZALEZ, Maria Robiria y OQUENDO CANO, Juli Paulina. - Efectos en las utilidades por la no aplicación del impuesto diferido de renta [en línea]. Universidad de Medellín, Facultad de Ciencias Económicas y Administrativas. Especialización en Política y Legislación Tributaria. Medellín, 2012 [citado el 12 de abril de 2018]. <http://repository.udem.edu.co/bitstream/handle/11407/231/Efectos%20en%20las%20utilidades%20por%20la%20no%20aplicaci%C3%B3n%20del%20impuesto%20diferido%20de%20renta.pdf?sequence=1>

MONTILLA G. Omar De Jesús. Fundamentos teóricos del modelo contable común para las pymes de América Latina: una alternativa a la regulación contable internacional IASB [en línea]. Estudios Gerenciales, Universidad ICESI, Vol. 24 No. 107 Abr-Jun 2008, Cali – Valle del Cauca [citado 3 mayo de 2018]. Artículo disponible en internet: [URL:http://www.icesi.edu.co/revistas/index.php/estudios_gerenciales/article/view/265/html](http://www.icesi.edu.co/revistas/index.php/estudios_gerenciales/article/view/265/html)

PINEDA TORRES, Juan Pablo, POSADA GÓMEZ, Juan José y HOYOS SALAZAR, Juan Esteban. Manejo del impuesto diferido y algunos impactos ante la convergencia a NIIF en las pymes de Medellín vigiladas por la superintendencia de sociedades. Universidad de Antioquia. Facultad de ciencias económicas, Departamento de ciencias contables. Medellín, 2012. Disponible en: <https://aprendeenlinea.udea.edu.co/revistas/index.php/tgcontaduria/article/viewFile/323425/20780653>

RESTREPO, Juan Camilo. Hacienda Pública, Universidad Externado de Colombia, Bogotá, 2000.

RINCÓN SOTO, Carlos A., FLÓREZ SÁNCHEZ, Edmundo A. y NARVÁEZ GRISALES, Julián A. Impuestos diferidos. Ediciones de la U, Bogotá, 2018.

SANÍN, Juan Esteban. Uso de “multitarifas” para el cálculo de los impuestos [en línea]. Asuntos Legales, febrero 21 de 2017. Disponible en: <https://www.asuntoslegales.com.co/analisis/juan-esteban-sanin-511016/uso-de-multitarifas-para-el-calculo-de-los-impuestos-2474771>

TUA PEREDA, Jorge. Evaluación y situación actual del pensamiento contable [en línea]. Revista Internacional Legis de contabilidad y Auditoría (17) pp 43-128. 2004 [citado el 3 mayo., 2018]. Disponible en: http://legal.legis.com.co/document?obra=rcontador&document=rcontador_7680752a7d97404ce0430a010151404c

UNIVERSIDAD NACIONAL. Generalidades de la tributación que afectan el proceso contable [en línea]. Curso virtual. Disponible en: http://www.virtual.unal.edu.co/cursos/economicas/2006825/docs_curso/contenido.html

ANEXOS

Anexo A. Entrevista

Nombre Entrevistado:

Cargo Entrevistado:

1. ¿Cuáles fueron las razones por las que el Ingenio, perteneciente al Grupo 2 de preparadores de la información, se acogió voluntariamente a la aplicación de las NIIF plenas del Grupo I?
2. ¿En cuáles elementos o temas de las NIIF, la organización tuvo mayor dificultad durante el proceso de elaboración de las políticas contables y de su implementación?
3. En términos generales, ¿cuáles fueron los impactos en la presentación de la información financiera, generados a partir de la implementación de las NIIF en la empresa?
4. En el año 2015 el superintendente de sociedades, Francisco Reyes, indicó que el sector agropecuario había sido uno de los más beneficiados al implementar las Niif, ya que habían aumentado sus utilidades. ¿consideran que implementación de las NIIF en la empresa, tuvo efectos positivos que derivaron en una mayor utilidad operacional?
5. En general, ¿qué impactos ha generado la aplicación de la NIC12-Impuesto A Las Ganancias en la organización?
6. ¿Considera que aplicación de la NIC12 en la organización, ha tenido efectos negativos sobre la distribución de dividendos?
7. En las revelaciones de los estados financieros se observa que no se ha reconocido activo por impuesto diferido, por las pérdidas fiscales ni por los excesos de renta presuntiva, ¿esto obedece a que el ingenio en todo ese periodo de tiempo no ha tenido la certeza de poder compensar esas pérdidas?
8. En cuanto a su experiencia, ¿cuáles son las diferencias más relevantes entre la metodología para el cálculo del impuesto diferido bajo la normatividad local y la metodología actual con la aplicación de la NIC 12?
9. ¿Qué normas suponen mayor dificultad o tienen mayor impacto al momento de calcular el impuesto diferido en la empresa?

Anexo B. Estados de situación financiera separados años 2015-2018

CUENTAS	2018	2017	2016	2015
ACTIVO				
ACTIVOS CORRIENTES				
Efectivo Y Equivalentes Al Efectivo	2.292.387	3.529.915	1.986.064	4.772.010
Cxc Comerciales Y Otras Cuentas Por Cobrar	26.772.432	22.889.172	27.197.858	26.229.231
Activos Biológicos	17.483.685	23.489.922	22.011.617	21.704.997
Otros Activos Intangibles	2.537.649	1.497.190	99.029	86.858
Otros Activos Financieros	4.949.188	3.988.619	4.409.830	2.124.571
Inventarios	9.811.706	6.656.301	5.164.058	5.146.923
Activos Por Impuestos Corrientes	1.623.399	4.886.097	626.243	3.165.502
Otros Activos No Financieros	1.242.965	979.105	789.646	627.565
TOTAL ACTIVOS CORRIENTES	66.713.411	67.916.321	62.284.345	63.857.657
ACTIVOS NO CORRIENTES				
Propiedad, Planta Y Equipo	408.795.203	237.354.226	235.033.533	220.437.168
Cxc Comerciales Y Otras Cuentas Por Cobrar	32.941.869	30.659.925	332.403	84.517
Activos Biológicos	267.918	314.250	8.771.043	9.243.764
Otros Activos Intangibles	485.989	299.629	184.417	93.322
Inversiones En Subsidiarias	16.728.094	17.188.352	200.000	
Inversiones En Asociadas	4.190.286	3.022.348	2.948.191	2.713.810
Otros Activos Financieros	3.593.632	617.139	675.700	581.907
Activos Por Impuestos Diferidos	-	-	-	-
Otros Activos No Financieros	93.864	179.856	264.491	-
TOTAL ACTIVOS NO CORRIENTES	467.096.855	289.635.725	248.409.778	233.154.488
TOTAL ACTIVO	533.810.266	357.552.046	310.694.123	297.012.145
PASIVOS Y PATRIMONIO				
PASIVOS CORRIENTES				
Obligaciones Financieras	51.082.497	17.888.455	35.695.362	44.051.480
Obligaciones Por Arrendamientos Financieros	2.017.397	1.603.728	1.500.612	1.477.762
Cuentas Comerciales Por Pagar Y Otras Cuentas Por Pagar	38.911.615	36.165.606	45.728.315	31.017.172
Otros Pasivos Financieros	6.129.716	4.122.945	2.978.846	2.308.989
Pasivos Por Beneficios A Empleados	4.535.823	4.273.133	3.769.518	4.013.357
Pasivos Por Impuestos Corrientes	2.055.282	1.832.106	1.513.508	1.498.901
Pasivos Por Impuesto A Las Ganancias Corrientes	145.053	85.967	705.896	104.167
Ingreso Diferido	158.948	200.000	200.000	200.000

Provisiones Y Pasivos Estimados	657.933	1.175.920	642.879	699.027
TOTAL PASIVOS CORRIENTES	105.694.264	67.347.860	92.734.936	85.370.855
PASIVOS NO CORRIENTES				
Obligaciones Financieras	62.843.338	78.853.759	32.906.468	55.245.407
Obligaciones Por Arrendamientos Financieros	7.017.357	6.748.337	4.599.425	5.004.817
Cuentas Comerciales Por Pagar Y Otras Cuentas Por Pagar	2.032.319	3.908.305	5.784.291	7.660.278
Pasivos Por Beneficios A Empleados	5.058.048	5.380.628	5.617.926	5.527.963
Pasivos Por Impuestos Diferidos	34.730.366	19.660.907	14.360.621	14.469.101
Ingreso Diferido	-	166.667	300.000	500.000
TOTAL PASIVOS NO CORRIENTES	111.681.428	114.718.603	63.568.731	88.407.566
TOTAL PASIVOS	217.375.692	182.066.463	156.303.667	173.778.421
PATRIMONIO				
Capital Emitido	27.699.977	27.699.977	27.699.977	27.699.977
Reservas	45.767.485	37.782.829	30.660.049	16.844.944
Resultados Del Periodo	12.222.679	9.069.486	7.122.780	10.780.456
Resultados De Ejercicios Anteriores	23.017.688	22.973.247	52.862.212	42.081.758
Ganancias Acumuladas-Efecto De Convergencia	14.552.194	14.552.194	13.280.355	13.280.355
Otro Resultado Integral	292.759.673	138.458.732	155.050.217	144.831.372
TOTAL PATRIMONIO	316.434.574	175.485.583	154.390.456	123.233.724
TOTAL PASIVO Y PATRIMONIO	533.810.266	357.552.046	310.694.123	297.012.145

Anexo C. Estados de resultados separados años 2015-2018

	2018	2017	2016	2015
INGRESOS	219.221.319	242.981.624	262.438.787	243.640.369
COSTO DE VENTAS	-203.116.355	-212.220.970	-201.475.942	-189.548.276
MARGEN BRUTO	16.104.964	30.760.654	60.962.845	54.092.093
Gastos De Administración	-16.021.828	-15.609.829	-13.632.894	-13.134.144
Gastos De Ventas	-12.087.487	-11.697.067	-9.485.658	-10.774.177
Ingresos Por Inversiones	3.083.225	86.315	64.978	4
Otras Ganancias Y Pérdidas	2.360.312	16.875.981	5.848	-107.840
Otros Ingresos	4.597.120	938.796	1.523.966	1.497.635
Otros Gastos	-342.007	-2.276.778	-1.668.299	-15.515.610
Participación En Las Ganancias De Las Asociadas	-420.040	51.958	91.898	52.999
RESULTADOS DE OPERACIÓN	-2.725.741	19.130.030	37.862.684	16.110.960
Ingresos Financieros	1.924.382	852.210	1.989.331	369.897
Costos Financieros	-9.276.214	-7.146.766	-7.298.623	-5.426.967
Diferencia En Cambio - Neta	-2.462.750	316.905	2.877.936	-17.726.710
UTILIDAD (PÉRDIDA) ANTES DE IMPUESTO A LA RENTA	-12.540.323	13.152.379	35.431.328	-6.672.820
Menos Gasto Por Impuesto A La Renta:				
Corriente	-133.688	-223.353	-4.592.949	-236.375
Diferido	451.332	-3.859.540	1.099.507	-3.871.261
Total Impuesto A La Renta	317.644	-4.082.893	-3.493.442	-4.107.636
UTILIDAD (PÉRDIDA) DEL PERIODO	-12.222.679	9.069.486	31.937.886	-10.780.456
OTRO RESULTADO INTEGRAL:				
Partidas que pueden reclasificarse posteriormente al resultado del periodo				
Ganancias de valor razonable neto sobre instrumentos de cobertura mantenidos para el flujo de caja	-	-	-46.498	46.498
Partidas que no se reclasifican posteriormente al resultado del periodo				
Ajustes reserva de revaluación de propiedades-Neto	153.173.223	-18.419.655	10.821.674	-11.116
Ajuste reserva de beneficios a empleados	-44.441	-97.024	-556.331	
Ajuste revaluación de inversiones	1.127.718	-	-	-
Total Resultado integral del periodo	142.033.821	-9.447.193	42.156.731	-10.745.074