Análisis de las diferencias en la base contable y en la base fiscal por el reconocimiento y medición de los inventarios bajo NIIF. Aplicación del impuesto diferido[1]

Ciro Alfonso Amaya Osorio[2]

Recibido: 10 de noviembre de 2017
Aprobado: 10 de diciembre de 2017

Clasificación JEL: H20, H22, H25

Resumen

Dada la importancia de los inventarios en las empresas ya sean comerciales, de servicios, extractivas o de transformación y su efecto en los estados financieros, es importante entender el reconocimiento y medición de la base contable bajo los nuevos marcos normativos, y la base fiscal de acuerdo con la regulación tributaria para determinar el costo de los inventarios.

1 El documento es una versión del trabajo de grado del mismo nombre que el autor presentó para obtener el título de magíster en Tributación de la Universidad Central. Citar como: Amya, C. A. (2019). Análisis de las diferencias en la base contable y en la base fiscal por el reconocimiento y medición de los invetarios bajo NIIF. Aplicación del impuesto diferido. *Revista Activos*, 15(29), 93-122. Doi: https://doi.org/10.15332/s0124-5805.2017.0029.04

2 Contador público, Universidad Santo Tomas, especialista en Gerencia Estratégica de Costos, magíster en Tributación, Universidad Central. Docente de la Universidad Santo Tomás, asesor y consultor empresarial. Correo electrónico: ciroamaya@usantotomas.edu.co

Las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), marcan la independencia entre la normatividad contable y fiscal, con la reforma tributaria de la Ley 1819 de diciembre del año 2016, la administración tributaria expide las bases fiscales que se deben tener en cuenta a partir del 1 de enero del año 2017, armonizando la tributación con la técnica contable y estableciendo los lineamientos para su conciliación en los casos en que el tratamiento fiscal difiera de la técnica contable.

El documento realiza un estudio de las diferencias entre el reconocimiento y medición de los inventarios de acuerdo con las NIIF y la normatividad tributaria, así como las excepciones fiscales frente a las alternativas de medición de la técnica contable y la aplicación del impuesto diferido, de acuerdo con las NIIF cuando estas así lo requieran.

Palabras clave

NIIF, inventarios, base fiscal, base contable, impuesto diferido, diferencias temporarias.

Analysis of differences between "accounting basis" and "fiscal basis" for the recognition and measurement of Inventories under IFRS. Application of deferred tax

Abstract

By the importance of inventories in companies (commercial, services, extractive or transformation) and their effect on the financial statements, it is important to understand the recognition and measurement of the accounting base under the new regulatory frameworks and the fiscal base of agreement. to tax regulation, to determine the cost of inventories.

The International Financial Reporting Standards (IFRS), mark the independence between the accounting and fiscal regulations, with the tax reform

law 1819 of December 2016, the tax administration issues the tax bases that must be taken into account as of 1 January 2017, harmonizing taxation with the accounting technique and establishing the guidelines for its reconciliation in cases where the tax treatment differs from the accounting technique.

The document conducts a study of the differences between the recognition and measurement of Inventories in accordance with IFRS and tax regulations, as well as the tax exceptions to the alternatives for measuring the accounting technique and the application of the deferred tax in accordance with the NIIF when you require it.

Keywords

IFRS; Inventories; Fiscal Basis; Accounting Basis; Defered Tax; Temporarly Differences

Analyse des différences entre la base comptable et la base fiscale à partir de la reconnaissance et le calcul des inventaires sous NIIF. Application de l'impôt différé

Vu l'importance des inventaires et les effets qu'ils exercent sur les entreprises -qu'elles soient commerciales, de services, extractives ou de transformation- il est important de remettre la reconnaissance et le calcul de la base comptable dans les nouveaux cadres normatifs. Par ailleurs, la base fiscale doit être en accord avec la régulation d'imposition afin de déterminer le coût des inventaires.

Les Normes Internationales de l'information financière (NIIF) marquent l'indépendance entre la normativité comptable et fiscale. D'après la loi 1819 de 2016, l'administration des impôts doit régler les bases fiscales à imposer dès 2017, ce qui permet d'harmoniser le payement de l'impôt avec la technique comptable ou, si besoin, d'établir les mécanismes de conciliation.

Cet article analyse les différences entre la reconnaissance et le calcul des inventaires en accord avec les NIIF et la normativité fiscale, ainsi que les exceptions fiscales face aux alternatives de calcul de la technique comptable et l'application de l'impôt différé, en cas de besoin.

Mots-clés:

NIIF, inventaires, base fiscale, base comptable, impôt différé, différences temporaires.

Introducción

Colombia realizó el proceso de convergencia hacia las NIIF con el fin de suministrar información acerca de la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de una entidad, que sea útil a una amplia variedad de usuarios a la hora de tomar sus decisiones (International Accounting Standards Board - IASB, 2009, pág. 233)

La convergencia hacia el nuevo marco normativo se hizo necesaria dado que la técnica contable perdió su valor informativo financiero (Mantilla, 2011), tambien estaba básicamente enfocada a cumplir con requerimientos tanto fiscales como de los entes reguladores, perdiendo las características de sistema descriptor de la acción y situación económica de los entes contables, para transformarse en sistema de información fiscal (Franco y Martínez, 2012).

De otra parte, la contabilidad tributaria tiene como finalidad la determinación de las bases fiscales para el pago de los impuestos, atendiendo la capacidad económica del contribuyente, dentro de los principios de equidad, eficiencia y progresividad (Constitución Política de Colombia, 1991, Artículo 363), estructurando este objetivo en los conceptos de costo histórico y realización de los hechos económicos, aspectos frente a los cuales la contabilidad financiera bajo NIIF ofrece tratamientos alternativos dada su finalidad, pero donde es subjetiva frente al objetivo fiscal.

Los inventarios dentro del sistema de información contable, financiera y tributaria juegan un papel fundamental, dado que con su reconocimiento y medición se determina el costo de ventas, indicador clave en el análisis de la gestión de una empresa en la determinación de la utilidad contable y la renta líquida gravable.

Con el nuevo marco contable temas como costos por préstamos, intereses implícitos en condiciones de pago aplazado, faltantes en los inventarios, la distribución de los costos fijos de producción, la medición al valor neto realizable (VNR), subproductos en el caso de producción conjunta, los descuentos por volumen y los inventarios en las empresas prestadoras de servicios, que se deben observar desde la técnica contable, pueden originar diferencias por las excepciones en la determinación de la base fiscal de acuerdo a la regulación tributaria.

El objetivo del presente trabajo es realizar un analisis de la normatividad contable sobre el manejo y tratamiento de los inventarios, frente a las normas tributarias y las diferencias, así como la aplicación del impuesto diferido, en el entendido de que este explica la diferencia entre la base fiscal y contable de los activos y pasivos cuando se presentan diferencias temporarias.

Antecedentes

La relación entre la contabilidad financiera y la contabilidad tributaria presenta dos aspectos relevantes, de una parte la aceptación de las normas contables para el cálculo del impuesto de renta, y de otra parte la vinculación del impuesto a pagar en el resultado contable, a través de la historia, el derecho tributario ha utilizado la contabilidad mercantil como un instrumento para el procedimiento de la determinación de la renta gravable, en muchas oportunidades se ha planteado la separación de estos dos sistemas de información, no obstante, no se tiene evidencia de que se haya logrado, dado que para la determinacion de la utilidad proceden reglas básicamente de tipo contable (Aguiar, 2016).

La imposición de la renta empresarial fue introducida en la mayor parte de los países de Europa en la segunda mitad del siglo XIX, cuando la regulación contable ya se encontraba en un proceso avanzado de desarrollo, en algunos países como Francia la regulación tributaria se apoderó de la regulación contable, en otros como Italia, Alemania, España y Portugal, la regulación contable continuó su desarrollo teniendo la información tributaria que establece una relación con la información financiera.

Cuando existen dos bases comprensivas de información, partiendo las dos de los mismos hechos económicos, cada una tiene objetivos diferentes y, en consecuencia, cada una intenta ajustar a sus intereses el resultado (Cubillos, 2015), cuando la contabilidad tributaria remite a la contabilidad financiera, esta situación no afecta ninguno de los dos sistemas, el problema surge cuando la norma fiscal realiza intromisiones en la norma contable, ya que esta pierde su razón de ser, la de reflejar la real situación financiera de la empresa y terminan los estados financieros contables al servicio de la administración tributaria.

La legislación tributaria se fundamenta en el sistema de reconocimiento por caja, elemento central del concepto de realización, que constituye una variable determinante en las bases gravables, con excepción de los obligados a llevar contabilidad, quienes aplican el concepto de causación (Franco y Martínez, 2012), que considera el reconocimiento independiente de que se realice el pago, por lo que un ingreso se considera gravable en la medida que cumpla con el concepto de realización, de igual forma, para que los costos y deducciones sean procedentes fiscalmente deben seguir el mismo principio, mientras que en este aspecto los nuevos marcos contables privilegian la esencia sobre la forma, de tal forma que elementos de la realidad contable son subjetivos frente al objetivo fiscal.

El costo histórico ha sido la regla de valoración más apta para efectos fiscales (Zornoza y Baez, 2015), al permitir el nuevo marco contable métodos de valoración diferentes al costo histórico pierde objetividad frente a la orbita fiscal, y hace de la medición un proceso subjetivo en el cual el valor no es atributo del objeto, sino decisión de quien valora (Franco, 2016),

por lo que se hace necesario entonces el análisis del impacto que estos puedan tener sobre la determinación para la base del impuesto de renta, sin desconocer el principio de representación fiel y realidad económica, por ejemplo: en la definición de activo, desde el punto de vista contable, lo importante es el control, la generación de beneficios y los riesgos, mientras que desde el punto de vista tributario lo más significativo es la propiedad, estos aspectos determinan diferencias en las dos bases comprensivas, que deben ser analizados.

El informe de la comisión de expertos recomendó que para efectos fiscales se preservaran los conceptos del costo histórico y la acumulación o devengo en los elementos de los estados financieros, activos, pasivos, patrimonio, ingresos, costos y gastos en el momento en el que efectivamente se origina una obligación de pagar un derecho a recibir alguna contraprestación (Bonilla *et al.,* 2015), lo que implica que si bien es cierto se reconoce la utilidad empresarial de acuerdo a la técnica contable, el impuesto de renta se debe determinar con la depuración fiscal de las cifras contables.

La vinculación entre el sistema de información fiscal y la contabilidad se da básicamente por: 1) remisión tácita de las normas tributarias a las contables; 2) remisión expresa de las normas tributarias a las contables; 3) la contabilidad como mecanismo de prueba; 4) intromisión de las normas tributarias en la contabilidad. De acuerdo al informe de la comisión de expertos y lo determinado en la Ley 1819 de 2016, se acogió para la interacción de los sistemas de información financiero y tributario el modelo de conexión formal, este modelo consiste en que las decisiones o juicios contables, es decir las decisiones relativas a la valoración, calificación e imputación temporal de los hechos económicos realizados por el sujeto pasivo en su balance mercantil, tienen en principio que ser mantenidas en la determinación del beneficio imponible, cesando esta vinculación únicamente cuando la norma tributaria lo prevea expresamente (Aguiar, 2016).

El sistema de conexión formal establece que la información contable bajo los nuevos marcos normativos es la base para la determinación de la capacidad contributiva de los obligados a llevar contabilidad cuando la ley

tributaria remita expresamente a ellas, y en los casos en que no regule la materia, en todo caso, para fines fiscales, cuando se presente incompatibilidad entre las normas contables y fiscales, prevelecerán estas últimas (Ley 1314, Artículo 4, 2009). Además al establecerse la conexión formal, esta deriva en menores costos de cumplimiento para el contribuyente y facilidad para los preparadores de la información, ya que solo se requiere llevar contabilidad bajo NIIF y la conciliación contable-tributaria (exposición de motivos del proyecto de Ley 2016), sin que sea necesario observar el libro fiscal ni registros obligatorios.

La Ley 1819 de diciembre de 2016 derogó el artículo 165 de la Ley 1607 de 2012 que establecía que únicamente para efectos tributarios las remisiones de las reglas tributarias a las contables, permanecían vigentes por 4 años siguientes a la entrada en vigencia de las NIIF, estableciendo de esta forma la conexión formal entre la técnica contable, de acuerdo a los nuevos marcos normativos y la regulación fiscal (Artículo 21-1 ET). Estas disposiciones se adicionaron por lo señalado en el artículo 22 de dicha ley, al establecer la remisión a la técnica contable cuando esta las considere devengadas, con excepciones taxativas que generan diferencias a conciliar mediante el impuesto diferido, cuando sea el caso, para no impactar negativamente la tasa efectiva de renta (Zarama y Zarama, 2017).

La base fiscal acepta los costos devengados por la técnica contable, pero excluye algunos casos en particular donde fiscalmente no se tiene certeza de la realización de estos, por lo tanto, estos costos serán procedentes en la medida en que sea conocido el valor de realización, mientras la técnica contable propende por presentar la realidad económica.

Inventarios

Costo del inventario para efectos contables

El inventario es uno de los activos más importante de una empresa, generador de los ingresos en el giro ordinario de los negocios. Se convierten en

la base y razón de ser de las empresas comerciales, de transformación y de servicios, por lo que requieren de una buena valoración, administración y control (Cuervo, Osorio y Duque, 2013).

El concepto de inventarios, de acuerdo con la Norma Internacional de Contabilidad - NIC 2 (s.f., párr. 6), se define como activos: a) poseídos para ser vendidos en el curso normal de la operación; b) en proceso de producción con vistas a esa venta; c) en forma de materiales o suministros para ser consumidos en el proceso de producción, o en la prestación de servicios, los costos incurridos para cumplir con el contrato de un cliente se contabilizará de acuerdo con la NIIF 15: ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes.

El objetivo de la NIC 2, es prescribir el tratamiento contable de los inventarios, su reconocimiento como activo para que sea diferido hasta reconocer los ingresos, el deterioro de los inventarios hasta llegar al Valor Neto de Realización (VNR) y las directrices sobre las técnicas de medición y las fórmulas de costo, el alcance de la norma es de aplicación a todos los inventarios, excepto a los instrumentos financieros, los activos biológicos e intermediarios que comercian con materias primas cotizadas (Norma Internacional de Contabilidad - NIC 2, s.f. párr. 2-3), ya que estos son tratados en otras NIIF.

La medición de los inventarios incluye los costos derivados de su *adquisición* y *transformación*, así como otros costos en los que se haya incurrido para darles la condición para el consumo, o para la venta. Los *costos de adquisición* comprenden los costos de compra, los impuestos no recuperables, transporte, almacenamiento y otros costos atribuibles a la adquisición de materiales y servicios, menos los descuentos comerciales, rebajas y otras partidas similares, así como otros costos destinados a clientes específicos. Los *costos de transformación* comprenden costos como la mano de obra directa, así como una distribución sistemática de los costos indirectos de producción fijos y variables en los que se haya incurrido para la elaboración de un bien, la distribución de los costos indirectos deberá basarse en la capacidad normal de trabajo de los medios de producción.

Las técnicas de medición son el método del *costo estándar* o el método *de los minoristas,* siempre que su resultado se aproxime al costo real de producción. El *costo estándar* es lo que espera lograrse en determinado proceso de producción en condiciones normales (Polimeni, 1989), también es entendido como una técnica para la medición de los costos a partir de condiciones normales de la utilización de los factores de producción (materiales, mano de obra y otros costos). Para predeterminar cuál debe ser el costo de la unidades vendidas y las que permanecen en los inventarios, los costos estándar se deben revisar en forma regular, y si es necesario se cambiarán según las condiciones actuales.

El *método de los minoristas* se utiliza en el sector comercial para la medición de los inventarios cuando hay un gran número de artículos que rotan velozmente, con márgenes de cálculo similares, el costo de los inventarios se determina deduciendo del precio de venta el porcentaje de margen bruto, es un método que constituye una solución para empresas dedicadas al comercio al por menor, que por sus circunstancias les resulta difícil aplicar los métodos tradicionales (Cuervo *et al.,* 2013). Las fórmulas para el cálculo de los costos son:

- Identificación específica.
- Primeras en entrar, primeras en salir (PEPS).
- Costo promedio ponderado.

La *identificación específica* determina el costo del inventario de productos que no son habitualmente intercambiables entre sí, de proyectos específicos, este método permite el seguimiento del costo individual de cada bien hasta el momento de la venta, ya que no son productos o servicios de alto volumen sino de características específicas.

La fórmula PEPS supone que los primeros productos comprados o fabricados son los primeros en ser vendidos o salir a la producción, por lo tanto, los inventarios finales quedan valorados con los últimos precios, este

método refleja mejor el flujo de recursos de una entidad al determinar que las primeras entradas son las primeras en salir.

El promedio ponderado es tal vez la fórmula de costos más utilizada por las empresas dada su facilidad en el registro y la valoración de los inventarios, su aplicación se basa en la división de los costos totales dividido en las unidades totales para obtener un costo promedio unitario que se actualiza cada vez que se realiza una entrada al inventario (Cuervo *et al.,* 2013).

Finalmente, es necesario analizar los métodos de valoración en detalle. En este sentido hay que indicar que el valor neto realizable (VNR) se define como el precio estimado de venta de un activo, en el curso normal de la operación, menos los costos estimados para terminar su producción y los necesarios para llevar a cabo su venta (Vasquez y Franco, 2013), el costo de los inventarios puede no ser recuperado en el caso de que estén dañados, si están parcial o totalmente obsoletos o bien si sus precios de mercado han caído, de igual forma, si los costos para su terminación y venta han aumentado, lo anterior es coherente en el sentido de que los activos no se deben registrar contablemente por encima del beneficio que se espera obtener a través de su venta o uso, las materias primas y otros suministros para el uso en la producción no se rebajaran al VNR, siempre que los productos terminados se vendan por encima del costo.

Cuando los inventarios son vendidos se reconocen como gastos con el nombre de costo de ventas, en el periodo en el que se reconozcan los ingresos de la operación, los importes hasta alcanzar el VNR, así como todas las demas pérdidas en los inventarios también serán reconocidas como gastos del periodo, la reversión de las rebajas en el valor de los inventarios que resulte en el incremento del VNR se reconocerán como una reducción en el valor de los inventarios que hayan sido reconocidos como gastos en el periodo en que se presente la recuperación.

La información más importante a revelar en los estados financieros son: a) las políticas contables adoptadas para la medición de los inventarios, incluyendo la fórmula del costo utilizado; b) el costo de ventas y el

deterioro reconocido en los resultados, así como las reversiones de este; c) el importe en libros de los inventarios pignorados en garantía del cumplimiento de deudas.

Costo del inventario para efectos fiscales

De acuerdo al Artículo 21-1 del Estatuto Tributario (ET), 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 ellos 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 2009.

En el parágrafo 6.°, del Artículo 21-1 del ET, 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 corresponda lo anterior.

La Ley 1819 de 2016, en su Artículo 45 (el cual modifica el Artículo 66 del ET) determina que el costo de los bienes muebles, así como la prestación de servicios, para los obligados a llevar contabilidad, en el numeral a) reconoce como costo fiscal de los inventarios "todos los costos derivados de su adquisición y transformación, así como otros costos en los que se haya incurrido para colocarlos en su lugar de expendio, utilización o beneficio de acuerdo a la técnica contable".

En el literal a del Artículo 66 del ET, la autoridad fiscal realiza una remisión tácita de las normas tributarias a las normas contables en lo relacionado con el costo de los inventarios:

> Al costo determinado en el inciso anterior se le realizarán los ajustes de que tratan el artículo 59, el numeral 3 del artículo 93 y las diferencias que surjan por las depreciaciones y amortizaciones no aceptadas fiscalmente de conformidad con lo establecido en este Estatuto. (Artículo 66 del ET, 2016)

En este inciso se hace referencia a que si bien es cierto se reconoce la técnica contable para la determinación del costo de los inventarios, se deben realizar los ajustes para que los costos reconocidos fiscalmente reflejen la capacidad contributiva y no se tengan en cuenta partidas que aún no se han realizado.

El literal b) del art 66 del ET, hace referencia al costo fiscal para los prestadores de servicios, "El costo fiscal para los prestadores de servicios será aquel que se devengue, de conformidad con la técnica contable, durante la prestación del servicio, salvo las excepciones establecidas en este estatuto". Para los prestadores de servicios, la autoridad fiscal remite a la técnica contable salvo las excepciones establecidas en el ET, para los no obligados a llevar contabilidad el costo de los inventarios se determinará atendiendo lo efectivamente pagado.

Teniendo en cuenta los aspectos contable y fiscal para la determinación del costo de los inventarios, hay situaciones que se deben observar de acuerdo con la técnica contable que es preciso revisar desde el punto de vista tributario, para analizar si originan diferencias temporarias y por lo tanto reconocimiento de impuesto diferido, los cuales presentamos a continuación

Costos por préstamos

La NIC 23 define el tratamiento de los costos por préstamos como aquellos que se pueden capitalizar cuando sean directamente atribuibles a la

adquisición, construcción o producción de activos aptos, como parte del costo, se considera un activo apto aquel cuyo acondicionamiento para la venta requiera un periodo sustancial (Van Greuning, 2006), tratamiento contrario a los inventarios que son producidos en periodos cortos o que están listos para el consumo o venta que no se consideran aptos, los otros costos por préstamos se deben reconocer como un gasto en el periodo en que se haya incurrido en ellos. La NIIF para pymes, en lo referente al tema de los costos por préstamos, no permite la capitalización en los inventarios bajo ningún concepto, por lo tanto, todos los costos por préstamos se deben reconocer como un gasto en resultados en el periodo en el que se incurre en ellos.

En este sentido, los costos por préstamos se reconocen de acuerdo a la técnica contable y no tienen excepciones para su procedencia, según lo dispuesto en el Artículo 59 del ET, no obstante, para determinar si son deducibles fiscalmente o no, se debe realizar de acuerdo a la regla de subcapitalización, incluyendo los intereses que se capitalicen en inventarios aptos, por lo tanto no originan diferencias fiscales futuras, ya que solo se pueden deducir los intereses de deudas cuyo total promedio durante el año gravable no exceda el resultado de multiplicar por 3 el patrimonio líquido del año inmediatamente anterior, según lo dispuesto en el Artículo 118-1 del ET.

Intereses implícitos en condiciones de pago aplazado

La NIC 2 define las condiciones en las cuales se considera la adquisición de un inventario en condiciones de pago aplazado cuando esta se realiza fuera de las condiciones normales de crédito, esta diferencia se reconocerá como gasto por intereses a lo largo del periodo de financiación.

El Artículo 59 del ET fija las condiciones para la realización del costo en el numeral b del inciso 1, cuando en las adquisiciones de inventarios que generen intereses implícitos se considerara como costo el valor nominal,

factura o documento equivalente que contenga los intereses implícitos, por lo tanto, cuando se devenguen los intereses implícitos estos no serán deducibles, dado que ya se reconoció la procedencia al reconocer fiscalmente el valor nominal.

Cuando las compras con pago aplazado se presenten dentro del mismo periodo contable y gravable del que se informa, no se presentará ninguna diferencia entre la base contable y fiscal, dado que tanto la factura como los intereses implícitos se reconocen dentro del mismo periodo, cuando los intereses a lo largo del periodo de financiación se reconocen en periodos diferentes al que se informa, se presenta una diferencia temporaria que da origen a un impuesto diferido.

Faltantes de los inventarios

Los faltantes en el inventario, de acuerdo con la técnica contable, deben ser reconocidos como gasto del periodo en el que ocurra la baja o pérdida (Norma Internacional de Contabilidad - NIC 2, s.f. párr. 34).

Fiscalmente el inciso 2 del Artículo 59 del ET, señala que el costo devengado por los inventarios faltantes será deducible del impuesto sobre la renta y complementarios, de acuerdo a los montos establecidos en el Artículo 64 del ET, que indica que cuando se trate de inventarios de fácil destrucción o pérdida, es decir aquellos que deban ser retirados por vencimiento o destrucción y no puedan ser vendidos, el inventario final puede disminuirse y será deducible hasta en un 3 % de la suma del inventario inicial más las compras. Si el costo de ventas se determina por el sistema de juego de inventarios, el porcentaje se calcula sobre las unidades del inventario inicial más las compras, y si el costo de ventas se calcula por el sistema de inventario permanente, el porcentaje que puede disminuirse el inventario se determina por la suma del inventario inicial más las compras.

Cuando se demuestren hechos de fuerza mayor o caso fortuito se pueden aceptar disminuciones mayores. El mayor costo por faltantes en

los inventarios no genera diferencias fiscales en el futuro. Si se genera un ingreso por recuperación este será tratado como una renta líquida por recuperación de deducciones en la misma proporción en que fue tomada la deducción previamente.

La diferencia por faltantes en los inventarios mayores a los porcentajes definidos no genera diferencia fiscal en el futuro, de acuerdo con el enciso 2 del Artículo 59 del ET, por lo tanto, la diferencia entre la base contable y fiscal no da origen al reconocimiento de impuesto diferido y excluye la posibilidad de solicitar dichos valores como deducción, ya que la base gravable se afecta (disminuye), únicamente a través del costo.

Distribución de los costos indirectos de producción

Antes de la adopción de las NIIF, muy poco se tenía desde la técnica contable, así como desde la normatividad fiscal frente a la distribución de los costos indirectos de producción, lo que implicaba que los preparadores de información aplicaran diferentes criterios para efectos de la presentación de los costos de producción y la procedencia fiscal.

La NIC 2 define que los costos de transformación comprenden aquellos costos directamente relacionados con las unidades de producción, incluida una distribución sistemática de los costos indirectos de producción variables y fijos, en los que se haya incurrido para transformar las materias primas en productos terminados, de igual forma, orienta en cuanto a la distribución de los costos fijos de producción, en el sentido de que el importe de costo distribuido a cada unidad de producción no se incrementa como consecuencia de un nivel bajo de producción, ni por la existencia de capacidad ociosa, los costos fijos no distribuidos (CFND) se reconocerán como gastos del periodo en el que hayan sido incurridos, cuando la producción exceda la capacidad normal el costo fijo por unidad disminuirá para evitar que los inventarios queden sobrevalorados, esta aplicación es conocida también como imputación racional con aplicabilidad restringida (Sarmiento, 2012).

El Artículo 59 del ET, define que la realización fiscal de los costos para los obligados a llevar contabilidad serán los devengados en el año o periodo gravable, y no hace referencia a esta variación cuyo costo debe ser procedente al no estar expresamente excluido fiscalmente, de lo anterior se puede deducir que la variación de CFND no genera diferencias fiscales en el futuro, ya que la normatividad fiscal en las excepciones establecidas para la procedencia de los costos no hace mención expresa a esta diferencia y remite a la técnica contable registrando esta variación como gasto del periodo (costo de ventas), y procede por lo tanto fiscalmente.

La depreciación es un concepto de los costos indirectos de fabricación, y hace parte del costo de producción incluido en la distribución de los costos indirectos, cuando la vida útil tomada contablemente excede la tasa máxima establecida para efectos fiscales según la limitación a la deducción por depreciación, Artículo 137 del ET, genera una diferencia fiscal en el futuro y se debe reconocer el impuesto diferido imponible o deducible según sea al caso.

La Ley 1819 introdujo cambios significativos en el reconocimiento fiscal de la depreciación, con el fin de armonizarla con la técnica contable, fijando unos límites para tener en cuenta, tanto para determinar el costo fiscal de los activos, como en la deducción por depreciación (Valencia *et al.*, 2017):

1. Aparece el concepto de valor residual desde el punto de vista fiscal, y no podrá ser depreciado, el valor residual se calcula según lo indique la técnica contable.
2. Los métodos de depreciación de los activos serán los mismos de acuerdo con los nuevos marcos contables.
3. La tasa por depreciación es la reconocida contablemente, siempre que no exceda la tasa máxima de depreciación fiscal que oscila entre el 2.22 % y el 20.00 %.
4. En el caso de la depreciación de un activo por componentes, no podrá ser superior a la permitida para el activo en su totalidad.
5. Se acepta como deducción, solo hasta la enajenación del activo, el deterioro de los activos depreciables, Artículo 129 del ET, la depreciación acelerada,

Artículo 140 del ET, solo se podrá utilizar si el activo es utilizado 16 horas diarias y proporcionalmente por fracciones superiores, siempre y cuando se demuestre, no aplica a los bienes inmuebles.

6. Se deroga la reserva del Artículo 130 del ET, en el caso en que se solicitaba una deducción mayor al gasto contable.

Medición al valor neto realizable (VNR)

La NIC 2 indica que los inventarios se medirán al costo o al valor neto realizable, según cuál sea menor, el VNR se define como el precio estimado de venta de un activo en el curso normal de operación, menos los costos estimados para terminar su producción y los necesarios para llevar a cabo su venta. El VNR es el cálculo del costo en la técnica conocida como de adelante hacia atrás, partir del precio estimado de venta y restar los costos necesarios para su terminación y venta, una vez determinado este valor se compara con el costo y los inventarios se deben valorizar por el menor de los dos, lo que busca determinar la técnica contable con este procedimiento, es que los inventarios no queden valorados por un costo mayor al que puede originar un beneficio futuro, de presentarse esta situación se debe ajustar el inventario al VNR reconociendo un deterioro en el costo de los inventarios, este análisis debe realizarse por ítem de inventario según sea el caso. Las materias primas y suministros no se rebajarán al VNR, siempre que los productos terminados fabricados con estas sean vendidos al costo o por encima de este. En los periodos posteriores se deben realizar evaluaciones del inventario y si las causas que originaron el deterioro han dejado de existir se revertirá de manera que el costo sea menor al VNR.

La norma tributaria determina que el deterioro de los inventarios solo será reconocido hasta el momento de su enajenación, para no tomar como base fiscal un valor que aún no ha sido realizado. El Artículo 59 del ET, enciso 1, literal a, en la determinación de los requisitos para la realización del costo de los inventarios, enuncia que las pérdidas por deterioro del valor parcial del inventario por ajustes al VNR, solo serán deducibles al momento de la enajenación del inventario.

Con el fin de reconocer el deterioro de los inventarios únicamente hasta que se conozca el valor de realización de este, la autoridad fiscal solo acepta la deducción de la diferencia entre el costo y el VNR, hasta la realización del inventario, originando una diferencia temporaria que da lugar al reconocimiento de impuesto diferido, el tema complejo de este análisis es que el seguimiento y control se debe realizar por ítem de inventario para conocer el momento en el cual se realiza el rubro de inventario objeto de dicho ajuste.

Producción conjunta - subproductos

La NIC 2 orienta el reconocimiento del costo de la producción conjunta en el caso de la producción de productos principales junto a subproductos, la mayoría de los subproductos, por su propia naturaleza, no poseen un valor significativo, cuando este es el caso se miden al VNR, deduciendo esa cantidad del costo del producto principal, como resultado el valor en libros del producto principal no será significativamente diferente de su costo, es decir que el costo de los subproductos se resta de los productos principales sin que esto afecte su costo de forma material.

La normatividad fiscal no realiza ninguna excepción a lo expresado por la técnica contable en lo referente a la producción conjunta, luego los costos realizados fiscalmente corresponden a los devengados contablemente en el periodo gravable, este tratamiento no genera una diferencia fiscal en el futuro.

Descuentos por volumen

Las NIIF, establecen que los descuentos comerciales, las rebajas y otras partidas similares se deducirán para determinar el costo de adquisición de los inventarios, en algunas circunstancias hay proveedores que otorgan descuentos por volumen en las compras durante un periodo determinado, por lo general un año, no hay claridad en el momento en el cual se debe tomar el descuento cuando hay incertidumbre sobre los niveles de compras para acceder a este.

Fiscalmente no hay referencia al tratamiento que se debe dar en esta situación, pero si el proveedor emite la nota crédito de descuento en un periodo diferente al que se informa, se dará origen a una diferencia temporaria y habrá lugar a reconocimiento de impuesto diferido.

Costo de los inventarios en empresas prestadoras de servicios

La NIIF 15, ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes, contiene los criterios específicos que permiten capitalizar los costos incrementales y costos de cumplimiento de un contrato, los costos incrementales corresponden a los incurridos en la obtención del contrato y los de cumplimiento, los que corresponden directamente al contrato y no están dentro del alcance de otra norma, es de anotar que la NIIF 15 eliminó o modificó los párrafos 2, 8, 19, 29 y 37, que trataban los costos para un prestador de servicios en la NIC 2. En la NIIF para pymes (sección 13, párrafo 14) el costo de los inventarios para un prestador de servicios se medirá de acuerdo con los costos que supongan su producción.

Fiscalmente el Artículo 66 del ET, para la determinación del costo fiscal de los bienes muebles y prestación de servicios, determina que será aquel que se devengue de conformidad con la técnica contable, durante la prestación del servicio y serán aplicadas las mismas excepciones enunciadas en el Artículo 59 del ET, por lo tanto, se aplicarán las mismas condiciones según los casos enumerados anteriormente.

Impuesto diferido

El impuesto diferido se encuentra en el escenario contable y tributario con el objetivo de presentar la realidad económica mediante la asociación de ingresos y egresos, el reconocimiento de hechos económicos en tiempos diferentes entre los dos sistemas de información da origen a diferencias temporarias que deben ser reconocidas mediante el impuesto diferido (García, 2017).

La normatividad contable en el país ya se refería al impuesto diferido como la diferencia entre las cifras con propósitos contables y las cifras con fines tributarios, el Decreto 2160 de 1986, por el cual se reglamentó la contabilidad mercantil y se expidieron normas de contabilidad generalmente aceptadas, en el título III, Normas técnicas aplicables a ingresos, costos y gastos, se refería al impuesto diferido como el efecto en el impuesto sobre la renta originado por el reconocimiento de ingresos, costos y gastos para fines tributarios en periodos diferentes de los utilizados para propósitos contables.

El Decreto 2649 de 1993, describía que se debía contabilizar como impuesto diferido débito el efecto de las diferencias temporales que impliquen el pago de un mayor impuesto en el año corriente, y como impuesto diferido por pagar el efecto de las diferencias temporales que impliquen el pago de un menor impuesto en el año corriente, calculado a tasas actuales, siempre que exista una expectativa razonable de que tales diferencias se revertirán.

Con la adopción de las NIIF, la NIC 12, Impuesto a las ganancias, describe que el principal problema de contabilizar dicho impuesto es cómo tratar las consecuencias actuales y futuras de la recuperación (liquidación) en el futuro del valor en libros de los activos (pasivos) que se han reconocido en el estado de situación financiera de la entidad, y las transacciones y otros sucesos del periodo corriente que han sido objeto de reconocimiento en los estados financieros.

Las diferencias temporarias son las que existen entre el valor en libros de un activo o pasivo en el estado de situación financiera y su base fiscal. La diferencia temporaria imponible (DTI), origina un pasivo por impuesto diferido, mientras la diferencia temporal deducible (DTD) origina un activo por impuesto diferido.

Los activos por impuestos diferidos son las cantidades de impuestos sobre las ganancias por recuperar en periodos futuros, relacionadas con las diferencias temporarias deducibles, la compensación de pérdidas fiscales y la compensación de créditos no utilizados procedentes de periodos anteriores.

De igual forma, los pasivos por impuestos diferidos son las cantidades de impuestos sobre las ganancias por pagar en periodos futuros, relacionadas con las diferencias temporarias imponibles.

Tabla 1. Activos y pasivos por impuesto diferido

	ACTIVO	ACTIVO
Contable MAYOR a la Base Fiscal	Diferencia Temporaria Imponible (DTI)	Diferencia Temporaria Deducible (DTD)
Contable MENOR a la Base Fiscal	Diferencia Temporaria Deducible (DTD)	Diferencia Temporaria Imponible DTI

Fuente. Elaboración propia

Ejemplo de aplicación de impuesto diferido en el reconocimiento del VNR

En el siguiente ejemplo se puede observar el impacto del impuesto diferido en el cálculo de la tasa efectiva de renta: una entidad reconoce el deterioro del inventario por un valor de $500.000 en el año 1, en el año 2 realiza el inventario, la tasa impositiva es del 34 %.

Registro para el reconocimiento del gasto por deterioro del inventario y la cuenta correctora de inventarios para actualizar su valor.

Tabla 2. Registros del deterioro del inventario

Registro contable del deterioro año 1	Db	Cr
Pérdida por deterioro en los inventario	$500,000	
Deterioro del valor de los inventarios		$500,000
	$500,000	$500,000

Fuente. Elaboración propia

Tabla 3. Análisis sin impuesto diferido

Sin impuesto diferido						
	1	2	3	4	5	6
Año	**Utilidad antes de impuestos**	**Gasto por deterioro**	**Renta gravable**	**Impuesto corriente (3 x 34 %)**	**Utilidad antes de impuestos (1)**	**Tasa real de impuestos (4/5)**
1	$3,500,000	$500,000	$4,000,000	$1,360,000	$3,500,000	39 %
2	$3,500,000	$500,000	$3,000,000	$1,020,000	$3,500,000	29 %

Fuente. Elaboración propia

Como se puede observar, la tasa real de impuesto no corresponde al 34 % de la tasa impositiva, sino del 39 % para el año 1 y 29 % para el año 2. Para corregir y conocer la tasa efectiva de impuesto se realiza el cálculo con el reconocimiento del impuesto diferido por la diferencia temporaria surgida por el deterioro del inventario.

Tabla 4. Análisis con impuesto diferido

Con impuesto diferido								
	7	8	9	10	11	12	13	14
Año	Valor neto contable	Valor neto fiscal	Diferencia temporaria deducible DTD (7-8)	Impuesto diferido acumulado (9 x 34 %)	Cargo por impuesto por contabilizar CR	Impuesto corriente	Impuesto corriente (+) impuesto diferido (11 + 12)	Tasa efectiva impuestos (13 / 5)
1	$12,000,000	$12,500,000	-$500,000	-$170,000	-$170,000	$1,360,000	$1,190,000	34 %
2	$ 0	$ 0	$ 0	$ 0	$170,000	$1,020,000	$1,190,000	34 %

Fuente. Elaboración propia

Al reconocer el impuesto diferido ocasionado por la diferencia temporaria y sumarlo al impuesto corriente corregimos la tasa efectiva de impuesto y corresponde al 34 %.

Registro contable del impuesto diferido para los años 1 y 2: en el año 1 reconocemos un impuesto diferido deducible (DTD), dado que se pagó un mayor valor de impuesto, porque fiscalmente no se acepta la procedencia del costo por el deterioro del inventario, ya que este no ha sido realizado.

Tabla 5. Registro del impuesto diferido - año 1

Registro contable impuesto diferido año 1	Db	Cr
Gasto por impuesto de Renta	$1,190,000	
Impuesto diferido DTD	**$170,000**	
Impuesto corriente		$1,360,000
	$1,360,000	**$1,360,000**

Fuente. Elaboración propia

En el año 2 con la realización del inventario se revierte el impuesto diferido.

Tabla 6. Registro del impuesto diferido - año 2

Registro contable impuesto diferido año 2	Db	Cr
Gasto por impuesto de Renta	$1,190,000	
Impuesto diferido DTD		$170,000
Impuesto corriente		$1,020,000
	$1,190,000	**$1,190,000**

Fuente. Elaboración propia

En el resumen se observa el impacto del impuesto diferido en el cálculo de la tasa efectiva de renta, en los años 1 y 2, ajustando el gasto por impuesto de renta y la tasa efectiva de tributación al 34%.

Tabla 7. Resumen de los tratamientos del impuesto diferido

Resumen

Año	Utilidad antes de impuestos (a)	Impuesto corriente (pasivo)	Impuesto diferido	Gasto por impuesto de renta (b)	Tasa efectiva impuestos (b / a)
1	$3,500,000	$1,360,000	-$170,000	$1,190,000	34%
2	$3,500,000	$1,020,000	$170,000	$1,190,000	34%

Fuente. Elaboración propia

Tabla 8. Resumen de las conclusiones en las diferencias analizadas

#	Concepto	Comentario	Impuesto diferido	Observaciones
1.-	Costos por prestamos	No genera diferencia fiscal en el futuro	No	Regla de subcapitalización art. 118-1 del ET.
2.-	Intereses implícitos en condiciones de pago aplazado	Genera diferencia fiscal en el futuro y aplica impuesto diferido si la compra y el pago se realiza en un perido diferente al que se informa.	Si	Numeral b, Art. 59 del ET.
3.-	Faltantes en los inventarios	No genera diferencia fiscal en el futuro	No	Montos establecidos en el art. 64 del ET y deducciones art. 107 ET.
4.-	Distribución de los costos indirectos fijos de producción	No genera diferencia fiscal en el futuro	No	No se realiza excepción expresa. Art. 59 del ET.
	Depreciación	Genera diferencia fiscal en el futuro, si la vida útil Contable y Fiscal es diferente.	Si/No	Análisis de vida útil. Art. 137 del ET.

#	Concepto	Comentario	Impuesto diferido	Observaciones
5-	Medición al VNR	Genera diferencia fiscal en el futuro. Aplica impuesto diferido.	Si	Hasta la realización del inventario. Lit a), enciso 1, art. 59. ET.
6.-	Produccion conjunta sub-productos	No genera diferencia fiscal en el futuro.	No	No se realiza excepción expresa. Art. 59 del ET.
7.-	Descuentos por volumen	Si la nota credito por descuento no es aplicada en el mismo periodo genera diferencia fiscal en el futuro	Si/No	No se realiza excepción expresa. Art. 59 del ET. Pero se deben analizar diferencias
8.-	Costos de los inventarios en empresas de servicios	Aplican las mismas diferencias enumeradas anteriormente.	Si/No	Aplican las mismas excepciones establecidas en el art. 59 del ET. (lit b), enciso 1. Art. 66 ET)

Fuente. Elaboración propia

Conclusiones

Una vez realizado el estudio comparativo entre los sistemas de información contable y tributario en lo relativo a los inventarios y las diferencias que se puedan presentar al momento del reconocimiento y medición, podemos concluir lo siguiente, que con la Ley 1314 de 2009 se da inicio al proceso de adopción de los Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), lo que generó una independencia de las norma contable y fiscal en el país.

Con la reforma tributaria, Ley 1819 de 2016, se armonizan los dos sistemas de información y se opta por implementar un modelo de conexión formal, donde el sistema de información fiscal remite a la técnica contable, pero realiza los ajustes correspondientes para evitar la realización de partidas que no cumplan con los requisitos de mostrar la verdadera capacidad contributiva, objetivo principal de la tributación, de esta forma se acoge

la recomendación de la comisión de expertos en el sentido de mantener el concepto de realización en cuanto a los ingresos, costos y gastos para efectos tributarios, acercando los criterios de concepto de realización contenido en la normatividad fiscal con el de devengo contable, con algunas excepciones taxativas que generan diferencias que deben ser conciliadas.

La conciliación de las diferencias se deben analizar para determinar si da lugar a la aplicación de impuesto diferido por diferencias fiscales que se pueden presentar en el futuro, se analizaron las normas contables y fiscales para el reconocimiento y medición de los inventarios en lo referente a costos por préstamos, intereses implícitos en condiciones de pago aplazado, faltantes en los inventarios, distribución de los costos indirectos de producción, medicion al VNR, producción conjunta subproductos, descuentos por volumen y costo de los inventarios en empresas prestadoras de servicios. Un concepto inherente a los costos indirectos de fabricación es la depreciación para la cual se realizó un análisis complementario.

Del análisis anterior se puede concluir que no generan diferencia fiscal en el futuro, por lo tanto, no se debe reconocer impuesto diferido en los casos de los intereses por préstamos, los faltantes de inventarios, los costos fijos de producción no distribuidos y los costos de producción conjunta subproductos, dado que la entidad no recuperará las diferencias fiscales en el futuro en los casos que se presente y estas diferencias serían de carácter permanente.

Los intereses implícitos en condiciones de pago aplazado, el ajuste al VNR y los descuentos por volumen generan impuesto diferido si se presentan en periodos diferentes sobre los que se informa, en el analisis del VNR la dificultad radica en que se debe realizar por ítem de inventario, y para el costo de los inventarios en empresas prestadoras de servicios aplican los mismos conceptos analizados previamente, de acuerdo con lo establecido en el ET.

Los administradores y preparadores de información deben analizar en cada entidad las diferencias que se puedan presentar en los inventarios, de acuerdo con la aplicación de la normatividad contable y fiscal para cumplir

con los requerimientos legales, de tal forma que se cuente con información oportuna y confiable para la toma de desiciones.

Referencias bibliográficas

Aguiar, N. (Febrero, 2016). Tributación y contabilidad internacional, alineación de sus bases. *Estudios de derecho tributario, derechos aduanero y comercio exterior*.

Barrientos, M., y Sarmiento, D. (2012). *Normas Internacionales de Información Financiera NIIF-IFRS, Ejemplos, ejercicios y casos prácticos comentados*. Bogotá.

Bonilla, R., Córdoba, R., Lewin, A., Morales, O., Montoya, S., Perry, G., . . . Villar, L. (2015). *Comisión de expertos para la equidad y la competitividad tributaria. Informe final presentado al ministro de Hacienda y Crédito Público.* Bogotá: FEDESARROLLO.

Constitución politica de Colombia. (1991). *Artículo 363.* Bogotá: Legis.

Cubillos, P. D. (Febrero, 2015). Bases fiscales en el marco de las NIIF. Un modelo para Colombia. *Estudio derecho tributario, derecho aduanero y comercio exterior.*

Cuervo, J., Duque, M., & Osorio, J. (2013). *Costeo basado en actividades ABC. Gestión basada en actividades ABM. 2 edición.* Ecoe Ediciones.

Franco, R. (2016). *Reflexiones contables. Teoría, regulación, educación y moral,* (4.ª edición). Bogotá, Colombia: Universidad Libre.

Franco, R., y Martínez, F. (2012). *Contabilidad tributaria, un enfoque de armonización.* Bogotá, Colombia: Nueva Legislación.

García, J. (2017). *Impuesto diferido*. Bogotá: ECOE Ediciones. Recuperado de https://www.ecoeediciones.com/wp-content/uploads/2017/04/Impuesto-diferido-1ra-Edici%C3%B3n.pdf

International Accounting Standards Board - IASB. (2009). *Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES).* London: IASCF Publications Department.

Ley 1819. (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.* Diario oficial n°: 50.101. Congreso de la República.

Mantilla, S. A. (2011). Sistemas tributarios y financieros: desde desconectados hacia integrados. *El Contador Público*, 36-59.

Norma Internacional de Contabilidad. NIC-2. (20045). *Inventarios.* Recuperado de http://www.normasinternacionalesdecontabilidad.es/nic/pdf/nic02.pdf

Orlando, C. A. (2016). *El impuesto diferido a las ganancias. Visión a la luz de las normas internacionales de contabilidad.* Bogotá: Editores Hache.

Piza, S. Pedro, y R. Insignares. (2015). *El impuesto sobre la Renta y complementarios*. Tercera Edición. Bogota: Universidad Externado.

Polimeni, R., Fabozzi, F., y Adelberg, A. (1989). *Contabilidad de costos, conceptos y aplicaciones para la toma de decisiones gerenciales*, (3.ª edición). Bogotá: McGraw-Hill.

Valencia, A., Cubides, B., Castañeda, J., Jaramillo, J., Pérez, S. (2017). *Reforma tributaria comentada. Ley 1819 de 2016.* Medellín: CETA - Centro de Estudios Tributarios de Antioquia.

Van Greuning, H. (2006). *Estandares Internacionales de Información Financiera, guía práctica*. Bogotá: Banco Mundial.

Vásquez, R., y Franco, W. (2013). *El ABC de las NIIF*. Bogotá: Legis.

Zarama, F., y Zarama, C. (2017). *Reforma tributaria comentada. Ley 1819 de 2016*. Bogotá: Legis.