IMPUESTO DIFERIDO EN LAS CONCESIONES VIALES DE PRIMERA GENERACIÓN DE COLOMBIA CLASIFICADAS EN EL GRUPO 1 SEGÚN LAS NIIF

María Jaquelin Angulo Asprilla

Especialización en Gestión tributaria y aduanera Cohorte 14,
Universidad Libre de Colombia, sede Pereira, Colombia
mariaj-anguloa@unilibre.edu.co

Resumen

Este artículo muestra el resultado del estudio realizado sobre el impuesto diferido que debe ser aplicado en la las concesiones viales de primera generación de Colombia, que se encuentran clasificadas en el grupo 1 según las NIIF, enfocado sobre como debe ser el calculo de dicho impuesto y su aplicación, teniendo en cuenta las características particulares de las concesiones viales, las cuales hacen referencia a los derechos en contratos de concesión que adquiere una empresa al comprometerse con el Estado Colombiano en la construcción o mantenimiento de obras de infraestructura vial durante un período de tiempo especificado y reciben los ingresos durante la vigencia del acuerdo firmado, ya sea a través de aportes directos del Estado o vía peajes o tarifas que se les cobran a los usuarios, de acuerdo con la interpretación contable CINIIF 12 "Acuerdo de Concesión de Servicios", los cuales se contabilizan no como propiedad, planta y equipo, sino como activos financieros o como activos intangibles.

En este estudio tomaremos como referencia el activo financiero el cual se reconoce de acuerdo con las condiciones derivadas del contrato de concesión que fue adjudicado; dentro del cual se tiene un derecho contractual para recibir del Estado Colombiano, efectivo u otro activo financiero por los servicios de construcción en donde el Estado garantiza un ingreso mínimo mediante peajes con las tarifas que se les cobran a los usuarios de la vía construida y concesionada durante el tiempo de vigencia del contrato de concesión.

Palabras Clave: *Impuesto a las ganancias, Impuesto diferido, Activo diferido, Pasivo diferido, Ingreso mínimo garantizado*

Abstract

This article shows the result of the study carried out on the deferred tax that must be applied in the first generation road concessions in Colombia, which are classified in group 1 according to IFRS, focused on how the calculation of said tax should be and its application, taking into account the particular characteristics of road concessions, which refer to the rights in concession contracts that a company acquires when engaging with the Colombian State in the construction or maintenance of road infrastructure works for a period of time specified and receive income during the term of the signed agreement, either through direct contributions from the State or via tolls or fees charged to users, in accordance with the accounting interpretation IFRIC 12 "Service Concession Agreement", which are accounted for not as property, plant and equipment, but as financial assets or as intangible.

In this study we will take as a reference the financial asset which is recognized in accordance with the conditions derived from the concession contract that was awarded; Within which there is a contractual right to receive from the Colombian State, cash or another financial asset for construction services where the State guarantees a minimum income through tolls with the rates charged to the users of the built and concessioned road during the term of the concession contract.

Keywords*: Income tax, Deferred tax, Deferred asset, Deferred liability, Minimum guaranteed income*

1. Introducción

Mediante la ley 1314 del 13 de julio de 2009 (Colombia, Congreso de la Republica, 2009) se regularon los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información aceptados en Colombia (NIIF), con el fin de conformar un sistema único y homogéneo de alta calidad en la

presentación de unos estados financieros comprensibles, transparentes y comparables útiles para la toma de decisiones económicas por parte de las entidades que los expiden, esta ley ha adentrado a Colombia en un proceso de convergencia a estándares internacionales de información financiera clasificando cada tipo de contribuyente sea persona natural o jurídica en un grupo obligado a aplicar esta norma los cuales pueden ser grupo 1, 2 o 3 y deben aplicar NIIF plenas o NIIF para PYMES respectivamente, esta clasificación se realiza de acuerdo a las condiciones que tenga cada contribuyente.

Según a lo anteriormente expuesto y con el afán de medir lo más cerca posible la realidad económica de las empresas, las normas de contabilidad ordenan el reconocimiento del impuesto diferido que podría ser activo o pasivo, anteriormente bajo la normatividad del decreto reglamentario 2649 de 1993 (Colombia, Congreso de la Republica, 1993), el impuesto diferido se calculaba sobre el estado de resultados, pero ahora con el nuevo marco normativo de acuerdo a la ley 1819 de diciembre de 2016 (Colombia, Congreso de la República, 2016) se debe aplicar el método de balance, este método se realiza con el objetivo de determinar los eventuales impuestos o devolución de los mismo, que se generan con relación a los activos o pasivos, adicionalmente, alude a los pasivos por impuestos diferidos para señalar que tributariamente no se consideran deudas. En el mismo orden de ideas, dicha ley establece que los activos por impuestos diferidos no forman parte del patrimonio bruto, es importante resaltar que este impuesto debe ser aplicado por aquellas empresas obligadas a llevar contabilidad con el fin de determinar las diferencias temporales que implican un menor o mayor pago del impuesto de renta por tratamientos contables y fiscales bajo los principios y normas de contabilidad e información financiera establecidos, ahora bien, los contribuyentes obligados a llevar contabilidad deben identificar de una manera clara la normatividad vigente que regulan la determinación del impuesto diferido, además de identificar como deben aplicarla al interior de la empresa dependiendo de la actividad económica que desarrollen.

El interrogante es el siguiente **¿Los preparadores de la información financiera de las concesiones viales de primera generación del país, saben cómo calcular el impuesto diferido?,** para responder a esta pregunta es necesario determinar cómo se elabora el impuesto diferido para este tipo de empresas.

Por consiguiente, es importante precisar que bajo este sustento y para el desarrollo de este artículo de reflexión se trabajará la aplicación del impuesto diferido en las empresas de concesión vial de primera generación que pertenecen al Grupo 1 e implementan las NIIF plenas, de acuerdo a lo establecido en el decreto 2420 del 14 de diciembre de 2015 (Colombia, Ministerio de comercio, 2015) el cual fue expedido con el objetivo de compilar y racionalizar las normas de carácter reglamentario, expedidas en desarrollo de la Ley 1314 de 2009, ya que el desconocimiento y la complejidad de la aplicación de la norma es una de las causas por las cuales es importante determinar cómo se elabora el impuesto diferido en las empresas de concesión vial de Colombia, mientras exista ese desconocimiento la aplicación de la misma se realizará de una manera inadecuada, lo que puede generar en las empresas sanciones por error en los reportes de información financiera, por incumplimiento, hasta llegar al mal manejo de los recursos y errores en la determinación del impuesto a las ganancias, para evitar este tipo inconvenientes en la organización se hace necesario determinar la manera correcta de aplicar la norma y realizar los cálculos de una manera oportuna involucrando a los estamentos correspondientes, además se hace necesario establecer e identificar las bases correspondientes a las políticas de medición y registro del impuesto diferido.

2. Desarrollo del tema

2.1. Tipos de concesiones en Colombia

Como se ha expresado en el desarrollo de este artículo una empresa que firma un acuerdo de concesión se compromete con el Estado Colombiano en la construcción o mantenimiento de obras de infraestructura durante un período especificado y reciben los ingresos durante la vida del acuerdo ya sea a través de aportes directos del Estado o vía peajes o tarifas que se les cobran a los usuarios, este tipo de empresa se pueden clasificar por generaciones como son primera, segunda, tercera y cuarta generación.

Para este estudio la concesión vial de primera generación hace referencia a proyectos que se enfocaron primordialmente hacia labores de rehabilitación y ampliación de calzadas, con excepción de la vía Bogotá Villavicencio que consideraba obras de gran envergadura, y contemplaron carreteras aisladas que no tenían

continuidad dentro de la red vial, estos proyectos contaban con garantías ofrecidas por la Nación tanto de *Ingresos Mínimos* como de sobrecostos de construcción, debido a que en el momento en que salieron las licitaciones no se tenían la totalidad de estudios de ingeniería ni de demanda que permitieran que el inversionista asumiera los riesgos. (documento conpes 3045, república de Colombia, Departamento Nacional de Planeación, 1999)

El proceso de concesión vial de segunda generación inició en 1995 buscando solucionar los problemas identificados durante el proceso de concesiones de primera generación, en primera instancia se le dio mayor importancia al tema de la transferencia de riesgos al sector privado para lo cual se buscó realización de estudios de ingeniería definitivos, estudio de demandas con mayor énfasis técnico, consecución de licencias ambientales y avalúos prediales, adicionalmente se introdujo el concepto de plazo variable de la concesión. (documento conpes 3045, república de Colombia, Departamento Nacional de Planeación, 1999)

Las concesiones viales de tercera generación tuvieron como propósito, en palabras del Consejo de Estado, el desarrollo de corredores viales que conectaran los principales centros de consumo con los principales centros de producción, y estos, con los puertos; dichos corredores implementaron medidas orientadas al mantenimiento cabal y pleno de las vías, unificación del criterio para el cobro de peajes y la estandarización del servicio y seguridad para los usuarios de las carreteras. Señaló también el Consejo de Estado, la implementación del concepto de gradualidad, que consiste en ejecutar la inversión de infraestructura de transporte al ritmo que lo determine la demanda de tráfico. (documento conpes 3045, república de Colombia, Departamento Nacional de Planeación, 1999)

Las concesiones viales de cuarta generación tienen como propósito mejorar la vida de la gente, donde los transportadores paguen menos para que el mercado, los bienes y servicios salgan más económicos y los viajeros lleguen más rápido a sus destinos gracias a una serie de vías adecuadamente estructuradas y elaboradas. (José Enrique Nuño Henao, Boletín jurídico C&M Consultores, Concesiones viales en Colombia, 2016).

De acuerdo a lo anterior, se precisa que para el desarrollo de este estudio se toma como referencia las Concesiones viales de Primera Generación**,** actualmente Colombia cuenta con 10 concesiones de este tipo, como son:

Tabla 1: Concesiones de primera generación en Colombia

Ítem	Nombre Concesionario	Nombre Proyecto	Departamento	Generación
1	AUTOPISTAS DE LOS LLANOS S.A	MALLA VIAL DEL META	META	Primera
2	CONCESIÓN SABANA DE OCCIDENTE	SIBERIA -LA PUNTA-EL VINO / BOGOTA VILLETA	CUNDINAMARCA	Primera
3	SANTA MARTA-PARAGUACHON S.A.	SANTA MARTA-RIOHACHA-PARAGUACHON	LA GUAJIRA - MAGDALENA	Primera
4	COVIANDES	BOGOTA-VILLAVICENCIO	CUNDINAMARCA - META	Primera
5	CONCESIONARIO VIA AL MAR	CARTAGENA-BARRANQUILLA	ATLÁNTICO - BOLÍVAR	Primera
6	U.T DESARROLLO VIAL DEL NORTE DE BOGOTA	DEVINORTE - U.T. DESARROLLO VIAL DEL NORTE DE BOGOTA	CUNDINAMARCA	Primera
7	CONCESIONES CCFC	FONTIBON FACATATIVA LOS ALPES	CUNDINAMARCA	Primera
8	CSS CONSTRUCTORES S.A.	NEIVA - ESPINAL - GIRARDOT	HUILA - TOLIMA	Primera
9	DESARROLLO VIAL DEL NORTE DE MEDELLIN	DESARROLLO VIAL PARA EL ORIENTE DE MEDELLIN Y VALLE DE RIONEGRO	ANTIOQUIA	Primera
10	AUTOPISTAS DEL CAFÉ S.A.	ARMENIA - PEREIRA - MANIZALES	CALDAS - QUINDÍO - RISARALDA - VALLE DEL CAUCA	Primera

Fuente: Listado de concesiones ANI, 2019

2.2. Propuesta del Cálculo del Impuesto diferido en las concesiones de primera generación según normatividad vigente

Para efectos del presente artículo se realizará un modelo de calculo del impuesto diferido aplicado a las concesiones viales de primera generación en Colombia.

2.2.1. Definiciones claves

- **Impuesto a las Ganancias**

El término impuesto a las ganancias incluye todos los impuestos, ya sean nacionales o extranjeros, que se relacionan con las ganancias sujetas a imposición:

El principal problema al reconocer el impuesto a las ganancias es cómo tratar las consecuencias actuales y futuras de:

(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. Cuando sea probable que la recuperación o liquidación de los valores contabilizados vaya a dar lugar a pagos fiscales futuros mayores (menores) de los que se tendrían si tal recuperación o liquidación no tuviera consecuencias fiscales, la presente Norma exige que la entidad reconozca un **pasivo (activo) por el impuesto diferido**, con algunas excepciones muy limitadas. (Consejo de Normas Internacionales de contabilidad, NIC 12, 2001):

- **Impuesto Diferido**

Contemplado en la sección 29 del decreto 3022 de 2013, el cual se define como "el impuesto por pagar o por recuperar en periodos futuros, generalmente como resultado de que la entidad recupera o liquida sus activos y pasivos por su importe en libros actual y el efecto fiscal de la compensación de pérdidas o créditos fiscales no utilizados hasta el momento procedentes de periodos anteriores" (Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, Decreto 3022 del 27 de diciembre del año 2013)

- **Activo diferido**

"Un activo por impuestos diferidos para todas las diferencias temporarias que se espere que reduzcan la ganancia fiscal en el futuro." (Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, Sección 29 del Decreto 3022 del 27 de diciembre del año 2013)

- **Pasivo Diferido**

"Un pasivo por impuestos diferidos para todas las diferencias temporarias que se esperen que incrementen la ganancia fiscal en el futuro" (Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, Sección 29 del Decreto 3022 del 27 de diciembre del año 2013)

- **Ingreso Mínimo Garantizado**

Garantía de recursos mínimos que tendrá la concesión por parte del Estado, así el recaudo de recursos de la concesión se encuentre por debajo de la cifra establecida según el acuerdo de concesión vial firmado.

2.2.2. Normatividad

- CINIIF 12 acuerdos de concesión de servicios
- NIC 12 Impuesto a las Ganancias
- Decreto 2420 del 14 de diciembre de 2015 "Por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario de las normas de contabilidad, de información financiera y aseguramiento de la información y se dictan otras disposiciones"
- Documentos Conpes 3045 del Departamento Nacional de Planeación correspondiente al programa de concesiones viales 1998 – 2000
- Numeral 3 del Art. 32 del estatuto tributario "Tratamiento tributario de los contratos de concesión y asociaciones publico privadas "el cual establece que "Todos los ingresos devengados por el concesionario, asociados a la etapa de construcción, hasta su finalización y aprobación por la entidad correspondiente, cuando sea del caso, deberán acumularse para efectos fiscales como un pasivo por ingresos diferidos"

2.2.3. Ejemplo cálculo impuesto diferido para la Empresa Concesión 1G S.A (nombre de empresa para el ejemplo)

Para el cálculo del respectivo impuesto diferido se tomarán cifras que son sólo para efectos de este ejemplo, las tasas utilizadas son las tasas en que se espera revertir cuando el activo se cancele y el pasivo se liquide, la tasa nominal utilizada es la establecido por la Ley 2010 del 27 de diciembre de 2019, por medio de la cual se

adoptó la Ley de Crecimiento Económico, modificó la tarifa del impuesto a la renta de la siguiente manera: 32% para 2020, 31%, para 2021 y finalmente del periodo gravable 2022, del 30%.

De acuerdo a lo anterior, para realizar el respectivo cálculo se debe proceder con los siguientes pasos:

1. Tomar el balance de comprobación (solo cuentas de balance) de la entidad con los respectivos ajustes y reclasificaciones para determinar las bases contables y las bases fiscales

Tabla 2: Activo

Codigo	Cuenta	Valor Contable	Ajustes y reclasificaciones		Valor Fiscal	Notas
			Débito	Crédito		
1105	CAJA	12,340,000	-	-	12,340,000	
1110	BANCOS	1,383,159,586	-	-	1,383,159,586	
1120	CUENTAS DE AHORROS	119,339,317,875	-	-	119,339,317,875	
1130	FONDOS DE INVERSION Y CARTERAS COLECTIVAS	5,517,957,359	-	7,688,058	5,510,269,301	1
1305	CUENTAS POR COBRAR	729,078,865	-	-	729,078,865	
1310	CUENTAS CORRIENTES COMERCIALES	81,870,920,314	-	-	81,870,920,314	
1345	INGRESOS POR COBRAR	3,922,994,145	1,810,047,482	3,922,994,145	1,810,047,482	2
1355	ANTICIPO DE IMPUESTOS Y CONTRIBUCIONES	235,272,976	-	-	235,272,976	
1365	CUENTAS POR COBRAR A TRABAJADORES	46,525,525	-	-	46,525,525	
1380	DIVERSAS	24,771,722,483	-	-	24,771,722,483	
1205	ACCIONES	7,500,000	-	-	7,500,000	
1299	PROVISION (Acciones)	(6,128,058)	6,128,058	-	-	3
1524	MUEBLES Y ENSERES	592,966,537	-	-	592,966,537	
1528	EQUIPO DE COMPUTACION Y COMUNICACION	3,561,292,354	-	-	3,561,292,354	
1540	VEHÍCULOS	3,674,087,213	-	-	3,674,087,213	
1520	MAQUINARIA Y EQUIPO	4,206,523,972	-	-	4,206,523,972	
1592	DEPRECIACION ACUMULADA	(8,024,205,517)	8,024,205,517	6,666,148,345	(6,666,148,345)	4
1810	PROPIEDADES DE INVERSIÓN	2,223,033,020	-	1,103,559,021	1,119,473,999	5
1508	MANTENIMIENTO VIAL Art. 32 E.T	-	45,987,942,529	-	45,987,942,529	6
1245	DERECHOS FIDUCIARIO FDX	56,377,270,005	-	56,377,270,005	-	7
1705	GASTOS PAGADOS POR ANTICIPADO (Seguros)	1,713,022,017	-	-	1,713,022,017	
1635	LICENCIAS	83,062,817	-	-	83,062,817	
170530	ACTIVOS DEL CONTRATO	14,332,456,194	-	-	14,332,456,194	

Fuente: El Autor, Concesión 1G S.A, 2021

Table 3: Pasivo

Codigo	Cuenta	Valor Contable	Ajustes y reclasificaciones		Valor Fiscal	Notas
			Débito	Crédito		
2105	OBLIGACIONES FINANCIERAS	(16,245,256,333)	-	-	(16,245,256,333)	
2205	PROVEEDORES NACIONALES	(16,796,229)	-	-	(16,796,229)	
2335	COSTOS Y GASTOS POR PAGAR	(146,848,922,195)	-	-	(146,848,922,195)	
2360	DIVIDENDOS O PARTICIPACIONES POR PAGAR	(335,194)	-	-	(335,194)	
2365	RETENCIONES EN LA FUENTE	(272,653,799)	-	-	(272,653,799)	
2367	IMPUESTO A LAS VENTAS RETENIDO	(22,756,958)	-	-	(22,756,958)	
2368	IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO	(3,988,056)	-	-	(3,988,056)	
2370	RETENCIONES Y APORTES DE NOMINA	(88,740,000)	-	-	(88,740,000)	
2380	ACREEDORES VARIOS	(93,119,000)	-	-	(93,119,000)	
2404	DE RENTA Y COMPLEMENTARIOS	(12,979,926,042)	-	-	(12,979,926,042)	
2408	IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS POR PAGAR	(7,649,675)	-	-	(7,649,675)	
2412	DE INDUSTRIA Y COMERCIO	(697,378,455)	-	-	(697,378,455)	
2505	OBLIGACIONES LABORALES	(1,888,644,911)	-	-	(1,888,644,911)	
2725	PASIVO POR IMPUESTO DIFERIDO	(33,104,580,183)	33,104,580,183	-	-	8
2805	ANTICIPOS Y AVANCES RECIBIDOS	(2,157,720,470)	-	-	(2,157,720,470)	

Fuente: El Autor, Concesión 1G S.A, 2021

Tabla 4: Patrimonio

Codigo	Cuenta	Valor Contable	Ajustes y reclasificaciones		Valor Fiscal	Notas
			Débito	Crédito		
3105	PATRIMONIOS ESPECIALES	(36,024,371,727)	34,774,371,727	-	(1,250,000,000)	7
3305	RESERVAS OBLIGATORIAS	(62,500,000)	-	-	(62,500,000)	
3315	RESERVAS OCASIONALES	(54,026,184,940)	-	-	(54,026,184,940)	
3705	GANACIAS Y PÉRDIDAS ACUMULADAS EJERCICIOS ANTERIORES	(6,558,416,194)	23,427,696,444	10,189,333,390	6,679,946,860	7
3605	GANANCIA DEL EJERCICIO	(12,640,120,317)	12,640,120,317		0	7
3706	RESULTADOS ACUMULADOS PROCESO DE CONVERGENCIA A NIIF	7,169,890,996	2,234,050,802	82,861,225,336	(73,457,283,538)	7

Fuente: El Autor, Concesión 1G S.A, 2021

2. De acuerdo a las operaciones de la empresa, se debe analizar cada partida del balance y determinar cuales son los ajustes y reclasificaciones que se deben realizar para llegar al valor fiscal, para este caso la explicación de cada rubro está identificada en cada nota, así:

Tabla 5: *Nota 1 Fondo de Inversiones y cartera colectiva*

Ajuste de eliminación valorización Cartera Colectiva - medidas a Valor Razonable				
Cuenta	**Detalle**	**Débito**	**Crédito**	**Justificación**
4210	FINANCIEROS	7,688,058		Se realiza ajuste de eliminación de Valor Razonable reconocido como mayor valor de la Carteraa Colectiva, de acuerdo a lo establecido en el artículo 74-1 E.T.
1130	FONDOS DE INVERSION Y CARTERAS COLECTIVAS		7,688,058	
	Sumas Iguales	**7,688,058**	**7,688,058**	

Fuente: El Autor, Concesión 1G S.A, 2021

Tabla 6: *Nota 2 Ingresos por cobrar*

Reconocimiento contable cuentas por cobrar Vigencias Futuras a la fecha				
Cuenta	**Detalle**	**Débito**	**Crédito**	**Justificación**
1345	INGRESOS POR COBRAR	1,810,047,482		Reconocimiento cuenta por cobrar reflejada bajo Colgaap, correspondiente a vigencias futuras del contrato de concesión
3706	RESULTADOS ACUMULADOS PROCESO DE CONVERGENCIA A NIIF		1,810,047,482	
	Sumas Iguales	**1,810,047,482**	**1,810,047,482**	

Ajuste de eliminación Activo Financiero reconocido bajo NIIF				
Cuenta	**Detalle**	**Débito**	**Crédito**	**Justificación**
3706	RESULTADOS ACUMULADOS PROCESO DE CONVERGENCIA A NIIF	602,400,386		Se realiza ajuste de eliminación de Activo Financiero (Ingreso Minimo Garantizado) reconocidas bajo NIIF.
3705	UTILIDADES ACUMULADAS	1,909,123,682		
4210	INGRESOS FINANCIEROS OPERACIONES DI	15,181,959		
1345	INGRESOS POR COBRAR		2,526,706,028	
	Sumas Iguales	**2,526,706,027**	**2,526,706,028**	

Ajuste de eliminación Cuentas por Cobrar vigencias futuras reconocido bajo NIIF				
Cuenta	**Detalle**	**Débito**	**Crédito**	**Justificación**
3705	UTILIDADES ACUMULADAS	1,530,206,502		Se realiza ajuste de eliminación de Cuenta por cobrar Vigencias futuras reconocidas bajo NIIF. En el ajuste No. 3 se reconoce por el valor nominal de acuerdo con lo establecido en el artículo 28 del E.T.
4210	INGRESOS FINANCIEROS OPERACIONES DI	8,389,733		
3706	RESULTADOS ACUMULADOS PROCESO DE CONVERGENCIA A NIIF		142,308,119	
1345	INGRESOS POR COBRAR		1,396,288,116	
	Sumas Iguales	**1,538,596,235**	**1,538,596,235**	

Fuente: El Autor, Concesión 1G S.A, 2021

Tabla 7: *Nota 3 Provisión (acciones)*

Ajuste de eliminación provisión de Inversiones en acciones				
Cuenta	**Detalle**	**Débito**	**Crédito**	**Justificación**
1299	PROVISION (Acciones)	6,128,058		Se realiza ajuste de eliminación de provisión de Inversiones en acciones, la cual no es deducible fiscalmente en renta de acuerdo a lo establecido en el artículo 74 -1 Costo Fiscal de las Inversiones.
4210	AJUSTE POR VALORACION O COSTO AMOI	-		
3705	UTILIDADES ACUMULADAS		6,128,058	
	Sumas Iguales	**6,128,058**	**6,128,058**	

Fuente: El Autor, Concesión 1G S.A, 2021

Tabla 8: *Nota 4 Depreciación acumulada*

Ajuste de eliminación de depreciación NIIF				
Cuenta	**Detalle**	**Débito**	**Crédito**	**Justificación**
1592	DEPRECIACION ACUMULADA	8,024,205,517		Se realiza ajuste de eliminación de la depreciación reconocida bajo NIIF, teniendo en cuenta que se aplicará lo establecido en el Régimen de Transición (Art. 290 E.T.) para los activos adquiridos hasta el 31 de diciembre de 2016 y el artículo 137 del E.T. para los activos adquiridos desde el 01 de enero de 2017.
3706	RESULTADOS ACUMULADOS PROCESO DE CONVERGENCIA A NIIF	454,924,415		
5160	DEPRECIACIONES		179,139,062	
3705	UTILIDADES ACUMULADAS		8,299,990,870	
	Sumas Iguales	**8,479,129,932**	**8,479,129,932**	

Ajuste depreciación Propiedad, planta y equipo adquirida a partir del 01 de enero de 2017				
Cuenta	**Detalle**	**Débito**	**Crédito**	**Justificación**
3705	UTILIDADES ACUMULADAS	6,542,942,335		Ajuste de depreciación para determinar el Gasto que será deducible, de acuerdo al artículo 137 E.T.
5160	DEPRECIACIONES	123,206,010		
1592	DEPRECIACION ACUMULADA		6,666,148,345	
	Sumas Iguales	**6,666,148,345**	**6,666,148,345**	

Fuente: El Autor, Concesión 1G S.A, 2021

Tabla 9: *Nota 5 Propiedad de inversión*

Ajuste de eliminación de valorizaciones reconocidas como mayor valor del activo bajo NIIF				
Cuenta	**Detalle**	**Débito**	**Crédito**	**Justificación**
3706	RESULTADOS ACUMULADOS PROCESO DE CONVERGENCIA A NIIF	1,176,726,001		Se realiza ajuste de eliminación de Valor Razonable reconocido como mayor valor de las Propiedades de Inversión, de acuerdo a lo establecido en el artículo 69 del E.T., las propiedades de inversión para efectos fiscales se deberán medir al costo.
3705	UTILIDADES ACUMULADAS		73,166,980	
1810	PROPIEDADES DE INVERSIÓN		1,103,559,021	
	Sumas Iguales	**1,176,726,001**	**1,176,726,001**	

Fuente: El Autor, Concesión 1G S.A, 2021

Tabla 10: *Nota 6 Mantenimiento vial*

Reconocimiento Construcciones en Curso				
Cuenta	**Detalle**	**Débito**	**Crédito**	**Justificación**
1508	ACTIVO INTANGIBLE ART. 32 E.T.	45,987,942,529		Teniendo en cuenta lo establecido en el artículo 32 del E.T. en el cual se indica el tratamiento fiscal de los Acuerdos de Concesión, se procede a realizar el reconocimiento de las construcciones en curso por el saldo reflejado en lo EEFF bajo Colgaap, las cuales corresponde a las Cuentas por Cobrar Vigencias Futuras del contrato de Obras.
3706	RESULTADOS ACUMULADOS PROCESO DE CONVERGENCIA A NIIF		45,987,942,529	Lo anterior observando que bajo NIIF la partida reflejada (Cuentas por cobrar Vigencias Futuras), no cumple con lo establecido por la normatividad fiscal.
	Sumas Iguales	**45,987,942,529**	**45,987,942,529**	

Fuente: El Autor, Concesión 1G S.A, 2021

Tabla 11: *Nota 7 Derechos fiduciarios y patrimonio*

Ajuste de eliminación del Derecho Fiduciario				
Cuenta	**Detalle**	**Débito**	**Crédito**	**Justificación**
3105	PATRIMONIOS ESPECIALES	34,774,371,727		Se realiza ajuste de eliminación de Inversión reconocida contra partidas patrimoniales del fideicomiso, de acuerdo al tratamiento establecido bajo NIIF. Esto observando que el artículo 271-1 E.T. establece que los Derechos Fiduciarios se reconoceran para efectos patrimoniales de forma separada, el activo y pasivo, de conformidad con lo establecido en el numeral 2 del artículo 102 E.T.
3705	PÉRDIDAS ACUMULADAS EJERCICIOS ANTERIORES	12,589,172,466		
3605	RESULTADO DEL EJERCICIO	12,640,120,317		
3706	RESULTADOS ACUMULADOS PROCESO DE CONVERGENCIA A NIIF		3,626,394,505	
1245	DERECHOS FIDUCIARIO FDX		56,377,270,006	
	Sumas Iguales	**60,003,664,510**	**60,003,664,510**	

Fuente: El Autor, Concesión 1G S.A, 2021

Tabla 12: *Nota 8 Pasivo por impuesto diferido*

Ajuste de eliminación Impuesto Diferido				
Cuenta	**Detalle**		**Crédito**	**Justificación**
2725	PASIVO POR IMPUESTO DIFERIDO	31,264,859,623		Se realiza ajuste de eliminación de Activo y Pasivo por Impuesto Diferido teniendo en cuenta lo establecido en el artículo 261 y 286 del E.T.
3705	UTILIDADES ACUMULADAS	856,251,459		
540505	IMPUESTO DE RENTA Y COMPLEMENTARIO	983,469,101	-	
3706	RESULTADOS ACUMULADOS PROCESO DE CONVERGENCIA A NIIF		33,104,580,183	
	Sumas Iguales	**33,104,580,183**	**33,104,580,183**	

Fuente: El Autor, Concesión 1G S.A, 2021

3. Una vez se identifican los puntos anteriores correspondiente a los ajustes y las reclasificaciones para llegar al valor fiscal, se procede a determinar la diferencia entre el valor contable y el fiscal de cada rubro del balance, para así clasificarlas en temporarias y permanentes:

Tabla 13: Diferencias temporarias y permanente

Codigo	Cuenta	Valor Contable	Valor Fiscal	Diferencia valor contable vs valor fiscal	Reclasificaciones / o sin incidencia	Diferencias Permanentes	Diferencia Temporaria
1105	CAJA	12,340,000	12,340,000	-			
1110	BANCOS	1,383,159,586	1,383,159,586	-			
1120	CUENTAS DE AHORROS	119,339,317,875	119,339,317,875	-			
1130	FONDOS DE INVERSION Y CARTERAS COLECTIVAS	5,517,957,359	5,510,269,301	7,688,058	(7,688,058)		
1305	CUENTAS POR COBRAR	729,078,865	729,078,865	-			
1310	CUENTAS CORRIENTES COMERCIALES	81,870,920,314	81,870,920,314	-			
1345	INGRESOS POR COBRAR	3,922,994,145	1,810,047,482	2,112,946,663		1,154,296,553	958,650,110
1355	ANTICIPO DE IMPUESTOS Y CONTRIBUCIONE	235,272,976	235,272,976	-			
1365	CUENTAS POR COBRAR A TRABAJADORES	46,525,525	46,525,525	-			
1380	DIVERSAS	24,771,722,483	24,771,722,483	-			
1205	ACCIONES	7,500,000	7,500,000	-			
1299	PROVISION (Acciones)	(6,128,058)	-	(6,128,058)		6,128,058	
1524	MUEBLES Y ENSERES	592,966,537	592,966,537	-			
1528	EQUIPO DE COMPUTACION Y COMUNICACION	3,561,292,354	3,561,292,354	-			
1540	VEHÍCULOS	3,674,087,213	3,674,087,213	-			
1520	MAQUINARIA Y EQUIPO	4,206,523,972	4,206,523,972	-			
1592	DEPRECIACION ACUMULADA	(8,024,205,517)	(6,666,148,345)	(1,358,057,172)			(1,358,057,172)
1810	PROPIEDADES DE INVERSIÓN	2,223,033,020	1,119,473,999	1,103,559,021			1,103,559,021
1508	MANTENIMIENTO VIAL Art. 32 E.T	-	45,987,942,529	(45,987,942,529)			(45,987,942,529)
1245	DERECHOS FIDUCIARIO FDX	56,377,270,005	-	56,377,270,005	(56,377,270,005)		
1705	GASTOS PAGADOS POR ANTICIPADO (Seguros)	1,713,022,017	1,713,022,017	-			
1635	LICENCIAS	83,062,817	83,062,817	-			
170530	ACTIVOS DEL CONTRATO	14,332,456,194	14,332,456,194	-			
2105	OBLIGACIONES FINANCIERAS	(16,245,256,333)	(16,245,256,333)	-			
2205	PROVEEDORES NACIONALES	(16,796,229)	(16,796,229)	-			
2335	COSTOS Y GASTOS POR PAGAR	(146,848,922,195)	(146,848,922,195)	-			
2360	DIVIDENDOS O PARTICIPACIONES POR PAGA	(335,194)	(335,194)	-			
2365	RETENCIONES EN LA FUENTE	(272,653,799)	(272,653,799)	-			
2367	IMPUESTO A LAS VENTAS RETENIDO	(22,756,958)	(22,756,958)	-			
2368	IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO	(3,988,056)	(3,988,056)	-			
2370	RETENCIONES Y APORTES DE NOMINA	(88,740,000)	(88,740,000)	-			
2380	ACREEDORES VARIOS	(93,119,000)	(93,119,000)	-			
2404	DE RENTA Y COMPLEMENTARIOS	(12,979,926,042)	(12,979,926,042)	-			
2408	IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS POR PAGAR	(7,649,675)	(7,649,675)	-			
2412	DE INDUSTRIA Y COMERCIO	(697,378,455)	(697,378,455)	-			
2505	OBLIGACIONES LABORALES	(1,888,644,911)	(1,888,644,911)	-			
2725	PASIVO POR IMPUESTO DIFERIDO	(33,104,580,183)	-	(33,104,580,183)		33,104,580,183	
2805	ANTICIPOS Y AVANCES RECIBIDOS	(2,157,720,470)	(2,157,720,470)	-			
3105	PATRIMONIOS ESPECIALES	(36,024,371,727)	(1,250,000,000)	(34,774,371,727)	34,774,371,727		
3305	RESERVAS OBLIGATORIAS	(62,500,000)	(62,500,000)	-			
3315	RESERVAS OCASIONALES	(54,026,184,940)	(54,026,184,940)	-			
3705	GANACIAS Y PÉRDIDAS ACUMULADAS EJERCICIOS ANTERIORES	(6,558,416,194)	6,679,946,860	(13,238,363,054)	13,238,363,054		
3605	GANANCIA DEL EJERCICIO	(12,640,120,317)	0	(12,640,120,317)	12,640,120,317		
3706	RESULTADOS ACUMULADOS PROCESO DE CONVERGENCIA A NIIF	7,169,890,996	(73,457,283,538)	80,627,174,534	(80,627,174,534)		

Fuente: El Autor, Concesión 1G S.A, 2021

4. Ya determinadas las diferencias temporarias y permanentes, se procede a aplicar la tasa impositiva sobre los diferencias temporarias, de acuerdo a lo establecido en los párrafos 29.27 al 29.29 del Estándar para Pymes que señala que el impuesto diferido debe medirse utilizando las tasas impositivas que apliquen en el período en el cual se determine pagar el pasivo o recuperar el activo por impuesto diferido, para el caso de este ejemplo la tasa sería el 30%

Tabla 14: Tasas impositivas

Guía - Tasa de tributación esperada - Ley 2010 de 2019 (Ley de Financiamiento)

a. Tasa Impuesto Ganancias: Son las tasas de tributación conocidas para los próximos años. Incluye Renta y Sobretasa

AÑOS	2022	2023	2024	2025	2026	2027	
Tarifa de Renta	30%	30%	30%	30%	30%	30%	
Sobretasa Renta							
	30%	30%	30%	30%	30%	30%	
Tasa a aplicar según año de reversión=	30.00%	30.00%	30.00%	30.00%	30.00%	30.00%	30.00%

Fuente: El Autor, Concesión 1G S.A, 2021

5. Ahora, se procede a clasificar el activo y el pasivo por impuesto diferido:

Tabla 15: Activo y pasivo del Impuesto diferido

Codigo	Cuenta	Diferencia Temporaria	Tasa Impositiva	Impuesto Diferido Activo	Impuesto Diferido o Pasivo	Observaciones
1105	CAJA					
1110	BANCOS					
1120	CUENTAS DE AHORROS					
1130	FONDOS DE INVERSION Y CARTERAS COLECTIVAS					
1305	CUENTAS POR COBRAR					
1310	CUENTAS CORRIENTES COMERCIALES					
1345	INGRESOS POR COBRAR	958,650,110	30%		287,595,033	Activo Financiero (Ingreso Mínimo Garantizado), dicha partida se reconoce contablemente bajo NIIF, se generá diferencia temporaria por el Efecto de Financiación existente bajo NIIF
1355	ANTICIPO DE IMPUESTOS Y CONTRIBUCIONES					
1365	CUENTAS POR COBRAR A TRABAJADORES					
1380	DIVERSAS					
1205	ACCIONES					
1299	PROVISION (Acciones)					
1524	MUEBLES Y ENSERES					
1528	EQUIPO DE COMPUTACION Y COMUNICACION					
1540	VEHÍCULOS					
1520	MAQUINARIA Y EQUIPO					
1592	DEPRECIACION ACUMULADA	(1,358,057,172)	30%	407,417,152		La diferencia corresponde a las vidas útiles utilizadas bajo NIIF vrs las aprobadas en el Estatuto Tributario.
1810	PROPIEDADES DE INVERSIÓN	1,103,559,021	10%		110,355,902	Se realiza cálculo de Impuesto Diferido a las valorizaciones reconocidas bajo NIIF de las construcciones y edificaciones, las cuales poseen más de dos años a la fecha del cálculo.
1508	MANTENIMIENTO VIAL Art. 32 E.T	(45,987,942,529)	30%	13,796,382,759		De acuerdo a lo establecido en el artículo 32 del Estatuto Tributario, fiscalmente se reconoce la partida en donde se incluyeron todos los costos durante la fase de Construcción. Bajo NIIF esta partida fue depurada y ajustada en el Estado de Situación Financiera de Apertura, generando así la cuenta por cobrar vigencias Futuras.
			TOTAL	**14,203,799,910**	**397,950,935**	

Fuente: El Autor, Concesión 1G S.A, 2021

6. Una vez determinado el impuesto diferido activo y pasivo se realiza la respectiva contabilización

Tabla 16: Contabilización Impuesto diferido

Concepto	Debito	Credito
Activo no corriente por Impuesto diferido	14,203,799,910	
Ingreso por activo impuesto diferido		14,203,799,910
Pasivo no corriente por Impuesto diferido		397,950,935
Gasto por Impuesto diferido	397,950,935	
Total	**14,601,750,845**	**14,601,750,845**

Fuente: El Autor, Concesión 1G S.A, 2021

3. Conclusiones

La implementación de normas internacionales en Colombia, ha obligado a todas las organizaciones a realizar cambios y ajustes en los procesos contables y en la manera de reconocer las transacciones económicas llevadas a cabo por la misma empresa, obligándolos a realizar estudios, análisis y diseño de las políticas contables que manejan y ajustándolas a los nuevos estándares de información contables.

Uno de esos cambios es el calculo del Impuesto Diferido, pues como se detalla en el desarrollo de este artículo es un impuesto fundamental que le permite a las empresas a:

- Reconocer en sus estados financieros las consecuencias fiscales futuras por los hechos económicos presentes
- Tomar decisiones presupuestales desde hoy para tener beneficios futuros en materia fiscal
- Realizar análisis detallado de cada rubro que representa las operaciones que se ejecutan en la compañía.
- Calcular correctamente el impuesto a las ganancias
- Aplicar la normatividad fiscal de una manera correcta e identificar las opciones de mejora en el manejo de los recursos
- Cumplir con la reglamentación fiscal y tributaria con el fin de evitar sanciones

Adicionalmente, se puede determinar en el resultado según el ejemplo planteado para el cálculo del Impuesto diferido de la empresa Concesión 1G S.A establece que los pasivos por impuesto diferido obtenidos son los importes a pagar en el futuro en concepto de impuesto a las ganancias relacionadas con las diferencias temporarias imponibles, mientras que los activos por impuesto diferido son los importes a recuperar por concepto de impuesto a las ganancias debido a la existencia de diferencias temporarias deducibles, bases imponibles negativas compensables o deducciones pendientes de aplicación.

Para el caso del ejemplo planteado, el activo por impuesto diferido de la empresa tiene un importe a recuperar por concepto de depreciación acumulada por $407.417.152 y mantenimiento vial por $13.796.382.759, y el para el caso del pasivo por impuesto diferido la empresa tiene un importa por pagar por los ingresos por cobrar del activo financiero por $287.595.033 y por la valorización de la propiedad de inversión por $110.355.902.

Atendiendo al planteamiento anterior y para concluir este artículo, se puede determinar que las concesiones viales de primera generación tienen un manejo especial de los activos financieros como son el Ingreso Mínimo Garantizado y las vigencias futuras , el cual en su análisis el primero se reconoce contablemente bajo NIIF pero el segundo por el efecto de financiación que tiene la cuenta por cobrar bajo NIIF y por la medición al costo amortizado, no genera impuesto diferido, estos dos conceptos son claves, ya que por la cuantía, debe ser calculada de manera correcta con el fin de evitar un cálculo erróneo del Impuesto diferido, como se muestra en la tabla del numeral 3 del punto del punto 2.2.3 del presente artículo una parte genera diferencia temporaria (Ingreso mínimo garantizado) y la otra genera diferencia permanente (vigencias futuras).

4. Referencias Bibliográficas

Colombia, Congreso de la Republica, ley 1314 de 2009 " por la cual se regulan los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información aceptados en Colombia, se señalan las autoridades competentes, el procedimiento para su expedición y se determinan las entidades responsables de vigilar su cumplimiento." http://www.alcaldiabogota.gov.co/sisjur/normas/Norma1.jsp?i=36833.

Colombia, Congreso de la Republica,1993, decreto 2649 de 1993 "Por el cual se reglamenta la Contabilidad en General y se expiden los principios o normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia": http://www.alcaldiabogota.gov.co/sisjur/normas/Norma1.jsp?i=9863.

Colombia, Congreso de la República, 2016, ley 1819 de diciembre de 2016 “Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones.” https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=79140.

Colombia, Ministerio de comercio, 2015, decreto 2420 del 14 de diciembre 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" https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=76745

Colombia, Departamento Nacional de Planeación, 1999, documento conpes 3045, programa de concesiones viales 1998 – 2000: tercera generación de concesiones, de https://colaboracion.dnp.gov.co/CDT/Conpes/Econ%C3%B3micos/3045.pdf

Colombia, Consejo de Normas Internacionales de contabilidad, NIC 12, 2001, Impuesto a las ganancias https://www.nicniif.org/files/u1/Norma_Internacional_de_Contabilidad_n___12.pdf

Colombia, Consejo de Normas Internacionales de contabilidad, CINIIF 12, 2006, Acuerdos de concesión de servicios http://nicniif.org/files/u1/CINIIF_12.pdf

Colombia, Presidencia de la República, 1989, Decreto 6245 de 1989, "Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los Impuestos Administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales" http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/estatuto_tributario.html

Colombia, listado de concesiones ANI 2019, https://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:E938gfGb1YsJ:https://www.ani.gov.co/sites/default/files/u233/listadodeconcesiones_0.xlsx+&cd=2&hl=es&ct=clnk&gl=co