

**EFFECTOS EN LAS UTILIDADES POR LA NO APLICACIÓN DEL IMPUESTO DIFERIDO
DE RENTA**

Presentado Por:

ERIKA MARCELA MESA GUERRA C.C 1.017.179.890
MARIA ROBIRIA MORALES GONZALEZ C.C 43.104.326
JULI PAULINA OQUENDO CANO C.C 1.017.141.580

Asesor Temático:

NORBAY DE JESUS VARGAS RICARDO
Abogado y Contador, Especialista en Legislación Tributaria

Asesor Metodológico:

HAROLD LONDOÑO ARREDONDO
Sociólogo, Máster en Investigación

UNIVERSIDAD DE MEDELLÍN
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS
ESPECIALIZACIÓN EN POLITICA Y LEGISLACIÓN TRIBUTARIA
COHORTE 34
MEDELLÍN
2012

DEDICATORIA

Queremos dedicarles este trabajo en un principio a nuestras familias que fueron un apoyo incondicional para tomar la decisión de avanzar en nuestros estudios profesionales, a Dios que nos ha dado la fortaleza y sabiduría para con mucho sacrificio y dedicación terminar este proyecto. Por último, a nuestros colegas a quienes esperamos contribuir de una u otra manera en el avance de su conocimiento.

AGRADECIMIENTOS

Queremos agradecer a todas las personas que de una u otra forma nos ayudaron para lograr la culminación de este proyecto, que se convirtió en un reto personal teniendo en cuenta las implicaciones personales y laborales, por el tiempo y dedicación que requería para lograr los objetivos que nos propusimos en el momento de plantearlo. Este agradecimiento también lo hacemos extensivo, de una forma muy especial a Harold Londoño Arredondo y Norbey de Jesús Vargas Ricardo, por la paciencia que nos tuvieron durante todo este año en la elaboración, preparación y presentación del trabajo de grado.

CONTENIDO

	Pág.
RESUMEN.....	7
ABSTRACT.....	8
GLOSARIO.....	9
JUSTIFICACIÓN.....	11
INTRODUCCIÓN.....	12
1. METODOLOGÍA.....	14
1.1 Delimitaciones.....	14
1.2 Viabilidad.....	14
1.3 Método.....	14
1.4 Metodología.....	14
1.5 Tipo de investigación.....	14
2. PLANTEAMIENTO.....	15
2.1 Objetivos Específicos.....	18
2.2 Pregunta de investigación.....	18
2.3. Categorías Analíticas.....	18
2.4. Hipótesis.....	19
3. REFERENTE TEORICO.....	21
3.1. ANTECEDENTES.....	21
3.1.1 Normas NIFF.....	21

3.1.2	Diferencias entre normas contables y normas fiscal.....	24
3.1.3	Origen del impuesto diferido.....	27
4.	IMPUESTO DIFERIDO.....	29
4.1	Definición del impuesto diferido.....	29
4.2	Impuesto diferido crédito y debito.....	30
4.3	Diferencias temporales y permanentes.....	32
4.3.1	Ejemplos diferencias temporales.....	33
4.3.2	Ejemplos diferencias permanentes.....	34
5.	APLICACIÓN DEL IMPUESTO DIFERIDO DE RENTA EN LAS UTILIDADES.....	35
5.1	Estudio de las diferencias temporales y permanentes.....	35
5.2	Efecto contable y fiscal de los ítems que dan lugar al impuesto diferido....	36
5.3	Efecto en las utilidades por la no aplicación del impuesto diferido	38
6	ANÁLISIS DE DATOS.....	45
7	INTERPRETACIÓN DE RESULTADOS Y RECOMENDACIONES.....	46
7.1	Interpretación de resultados.....	46
7.2	Recomendaciones.....	46
	CONCLUSIONES.....	47
	BIBLIOGRAFIA.....	48
	CIBERGRAFÍA.....	50

LISTA DE TABLAS

	Pág.
Tabla 1: Diferencias entre las normas contables y tributarias.....	27
Tabla 2: Diferencias Temporales.....	32
Tabla 3: Diferencias Temporales.....	35
Tabla 4: Diferencias Permanentes.....	36
Tabla 5: Diferencias Contables y Tributarias Vs Efecto en el Impuesto Diferido.....	38
Tabla 6: Conciliación Contable Con Impuesto Diferido Vs Sin Impuesto Diferido.....	40
Tabla 7: Cálculo Renta Líquida.....	41
Tabla 8: Cálculo Impuesto a cargo.....	41
Tabla 9: Cálculo Máxima Utilidad.....	41
Tabla 10: Cálculo Máxima Utilidad no gravada.....	42
Tabla 11: Cálculo Efecto de la aplicación del Impuesto Diferido.....	42
Tabla 12: Efecto del Impuesto Diferido revertido para el año siguiente.....	43

RESUMEN

Este trabajo busca realizar un análisis de los efectos de la no aplicación del impuesto diferido de renta en las utilidades, para ello realiza una recolección de los antecedentes, que originan el impuesto diferido como son las diferencias entre las normas contables y tributarias y las partidas que generan diferencias temporales y permanentes y sus tratamientos contables y fiscales a los que da lugar, una vez el lector pueda entender estos conceptos, podrá encontrar los efectos que originan, en la base impositiva y en el cálculo de las utilidades.

El impuesto diferido es un método de reconocimiento y medición de los efectos en el impuesto sobre la renta de diferencias contables que se pueden originar o revertir en periodos diferentes., El reconocimiento del impuesto diferido afecta el gasto de impuesto del periodo, impactando además las utilidades del periodo contable, y por lo tanto puede afectar el monto de las utilidades susceptibles a ser repartidas o retenidas en el patrimonio según decisión de los accionistas.

Para lograr una mayor comprensión de estos efectos se realizó un cuadro comparativo con los efectos contables y fiscales de las partidas que según el estatuto tributario deben tener un tratamiento especial, al igual que un ejemplo numérico donde se puede apreciar fácilmente los efectos de este método.

ABSTRACT

This Project is intended for analyzing the effects of the non-implementation of the deferred income tax over the profits, taking, as starting point, the theoretical search and the necessary procedures to determine this tribute, and also, the implications on the finances of the taxpayer on which the income tax is imposed. All this is aimed to deny or affirm the theories about this issue.

The areas involved in this project are mainly economic (accounting concepts would be used to determine the procedures and effects over the income statement, and financial concepts would be consulted as well, to establish the consequences of deferring the paying amount and to make the analysis about the cost that would represent the application of this tax), but also legal concerns will be included, taking into account the tributary laws and several pronouncements of different relevant entities in the field.

The resultant conclusions from the bibliographic collection and their proper analysis will be considered as the project expected product.

GLOSARIO

Activo Diferido: Está integrado por valores cuya recuperabilidad está condicionada generalmente por el transcurso del tiempo.¹

Activo por impuesto pagado: son las cantidades de impuestos sobre las ganancias a recuperar en ejercicios futuros.²

CTCP: Consejo Técnico de Contaduría Pública

Diferencias Permanentes: Son partidas que afectan la utilidad contable, bien como ingresos o como gastos, pero en ningún momento afectarán la renta líquida gravable, por tanto el beneficio o gasto por impuesto que se cause por ellas, se considera como un beneficio o gasto propio del período o ejercicio en que se originaron dichas partidas y no generan ningún cargo diferido.³

Diferencias Temporales: Son partidas derivadas de eventos que se registran contablemente en un período pero que de acuerdo con requisitos fiscales, para determinar la renta líquida gravable, se deben tener en cuenta en otro período. Las diferencias temporales se originan en un ejercicio y se revierten en otro.⁴

Impuesto de Renta: tributo que grava la renta neta originada en una fuente durable que genera ingresos periódicos, así como las ganancias y beneficios específicamente señalados en la Ley del Impuesto a la Renta.⁵

Impuesto sobre la renta diferido: método para el cálculo del impuesto sobre la renta a cargo de una empresa que consiste en obtener dos cifras: el monto del impuesto por

¹ Autor: Paulo Nunes - Economista y Profesor. Fecha de publicación:26/06/2011.
http://www.knoow.net/es/cieeconcom/contabilidad/activos_impuestos_diferidos.htm

² Autor: Paulo Nunes - Economista y Profesor. Fecha de publicación:26/06/2011.
http://www.knoow.net/es/cieeconcom/contabilidad/activos_impuestos_diferidos.htm

³ Ibid

⁴ Ibid

⁵ <http://www.buenastareas.com/ensayos/Impuesto-a-La-Renta-De-Primera/833254.html>, 25 de abril de 2012, 12:15am

pagar sobre la utilidad contable del ejercicio y el monto del impuesto por pagar sobre la utilidad gravable del ejercicio.⁶

NCIFAI: Normas de Contabilidad e Información Financiera y Aseguramiento de la Información.

Pasivo corriente por impuesto: las cantidades de impuestos sobre las ganancias a pagar en ejercicios futuros, relacionadas con las diferencias temporarias imponibles.⁷

Pasivo Diferido: comprende aquellas obligaciones que tiene la empresa, por efectivos recibidos en forma anticipada, para prestar un servicio o realizar una venta en varios ejercicios en los cuales debe ser aplicado o distribuido.⁸

⁶<http://www.businesscol.com/productos/glosarios/economico/glossary.php?word=IMPUESTO%20SOBRE%20LA%20RENTA>

⁷ Ibid.

⁸ Ibid.

JUSTIFICACIÓN

Debido a los efectos económicos que tiene el impuesto de renta sobre las utilidades, se tiene la necesidad de realizar un análisis de los efectos que produce el método de impuesto diferido de renta, principalmente en el cálculo de las utilidades. Este un tema muy poco conocido por los profesionales del área contable, que cobra importancia con la entrada en vigencia de las Normas internacionales de contabilidad -IFRS.

Para poder abordar este tema debemos apoyarnos de un referente teórico amplio y ejemplificativo, con el propósito de mostrar planteamientos que se encuentran en las normas que reglamentan el tema contable y fiscal, de esta manera relacionar adecuadamente los artículos del Estatuto tributario con la norma contable consagrada en el Decreto 2649 de 1993 y las demás necesarias, para lograr la transición a Normas Internacionales de contabilidad, este objetivo solo se puede cumplir, realizando una adecuada interpretación y aplicación de las diferencias que se presentan en el manejo contable y tributario e identificando las partidas que tienen un tratamiento especial, que dan origen a las diferencias temporales y permanentes.

En el desarrollo del trabajo “Efectos en las utilidades por la no aplicación del impuesto diferido de renta” demostraremos el efecto de no tener en cuenta las diferencias temporales, pues estas son las que originan el impuesto diferido, y generan un efecto económico y fiscal si no se tienen en cuenta, el impuesto diferido tiene un impacto directo en el cálculo de las utilidades, pues la no aplicación de este puede modificar la base gravable, alterando el cálculo de la porción gravada y no gravada y distorsionando la información financiera. Las utilidades son las ganancias que tienen los socios por la inversión realizada, este es uno de los principales objetivos que tiene una empresa, generar valor económico para este grupo de interés, de allí radica la importancia de analizar estos efectos.

INTRODUCCIÓN

A partir de la entrada en vigencia de la Ley 1314 del 2009, sobre normas internacionales de información financiera IFRS, se hace necesario que las entidades reconozcan el impuesto diferido que surge por las diferencias temporales entre la renta fiscal y la contable. Hasta la fecha mucho se ha hablado sobre estas normas y las consecuencias que puede tener su aplicación, que de una u otra forma se ven reflejadas económicamente dentro de los estados financieros, especialmente en el estado de resultados.

Podemos decir que la adopción de las normas internacionales de contabilidad IFRS, por lo menos en los discursos académicos, ya es una realidad y que, aunque aún no todo está dicho y el proceso de armonización de las mismas apenas inicia, es claro que, a medida que nos adentramos en el cumplimiento de estas disposiciones, son más los interrogantes a los que nos enfrentamos y muchos más los retos para los académicos, empresarios, especialistas en temas tributarios y personas del común.

Con las modificaciones de la normatividad tributaria y su intensivo empleo como herramienta de política económica, desde hace algunos años empezaron a ser notorias las diferencias entre las cifras consignadas en la declaración de renta para propósitos fiscales y las registradas en la contabilidad con fines comerciales⁹, es decir, se evidencia una diferencia entre las normas contables y las impositivas. A partir de estas diferencias es que nace el impuesto diferido, el cual debe ser reconocido en los estados financieros, tema que constituye el eje central de este trabajo.

Como mencionamos anteriormente, uno de los principales retos que encontramos en este nuevo panorama de la contabilidad es la divergencia que existe entre las normas contables y las normas tributarias, panorama que se complica con el análisis del impuesto diferido. En teoría, el impuesto diferido hace alusión a una partida netamente contable y no debe afectar el impuesto por pagar del contribuyente; sin embargo, y acá es donde

⁹ http://www.temasdeclase.com/newsletters/numero7/art_1_7.htm

radica la importancia de realizar un análisis detallado del tratamiento que se le puede dar, si puede afectar la base impositiva de los socios o accionistas y, por ende, se inicia una serie de consecuencias que afectan directamente la naturaleza de la utilidad de los socios (porción gravada o exenta) y la base de tributación de éstos. Por ello, para lograr el entendimiento del impuesto diferido, su aplicación y efectos, es necesario realizar una búsqueda bibliográfica de las diferencias que se presentan entre la normatividad contable y la impositiva, de una manera clara y ejemplificativa, para posteriormente referenciar los tratamientos particulares a estas, una vez establecidas cuales son las situaciones que originan un impuesto diferido y su tratamiento, procederemos a realizar un análisis comparativo, a manera de caso práctico, de los efectos en las utilidades que pueden presentarse con la omisión del reconocimiento del impuesto diferido.

1. METODOLOGÍA

1.1 Delimitación: Para lograr una adecuada delimitación del alcance y objetivos del trabajo, se tomarán en cuenta los siguientes aspectos:

- **Teórico:** Toda la normatividad relacionada con las normas contables y tributarias, decretos sobre la aplicación de Normas NIIF y el Estatuto Tributario.
- **Espacial:** Medellín (en esta ciudad se visualizará el alcance del tema, que es de cobertura Nacional).
- **Temporal:** la normatividad y la bibliografía consultada corresponde a los periodos del 2008-2012.

1.2 Viabilidad: Esta investigación es viable, probable y pertinente, porque fue realizada por personas con formación en ciencias administrativas, que se desempeñan diariamente en áreas que corresponden al tema de estudio, lo que permite realizar un trabajo de manera analítica y crítica.

1.3 Método: Se utilizará un método analítico, conceptual; pues el trabajo se desarrollo entre búsquedas bibliográficas y construcciones a partir de los conceptos estudiados.

1.4 Metodología: El trabajo utilizará una metodología exploratoria, descriptiva.

1.5 Tipo de investigación: El tipo de investigación será Tipo I (investigación básica o teórico-conceptual).

2. PLANTEAMIENTO

Los impuestos en Colombia tienen su origen bajo el mandato constitucional contenido en el artículo 95 de la Constitución política, donde se indica que es deber de todos los ciudadanos contribuir con los gastos e inversiones del estado, para que este cumpla con sus funciones y pueda garantizar el ejercicio de los derechos y las libertades reconocidos en la constitución, bajo los principios de justicia y equidad, bajo este precepto se entiende que la carga impositiva es una relación permanente con el estado y que afecta a todas las personas residentes y no residentes del país, es por ello que se hace de vital importancia analizar temas relacionados, no solo para cumplir con este deber, sino para hacerlo de manera adecuada.

Con la entrada en vigencia de la Ley 1314 del 2009 sobre normas de contabilidad e información financiera y aseguramiento de la información - NCIFAI, muchos son los aspectos que se deben entrar a considerar, entre ellos, el impacto financiero del registro del impuesto diferido.

La independencia y autonomía que se sigue predicando de las normas tributarias frente a las de contabilidad, más aún bajo el contexto de aplicación de normas internacionales, suscita toda una problemática que de una u otra forma se ve reflejada económicamente dentro de los estados financieros.

El impuesto de renta es un “tributo que grava la renta neta originada en una fuente durable que genera ingresos periódicos, así como las ganancias y beneficios específicamente señalados en la Ley del Impuesto a la Renta”¹⁰, es decir, es un impuesto que grava los ingresos de las personas, empresas y/o otras entidades que se ha producido a través de una inversión o de la rentabilidad de capital, trabajo y la combinación de ambos. Es un impuesto directo porque incide en forma específica sobre el ingreso de las personas y de las sociedades mercantiles. Este impuesto es quizá una de

¹⁰Ensayo “Impuesto a la renta de la primera” 25 de abril de 2012, 12:15am.
<http://www.buenastareas.com/ensayos/Impuesto-a-La-Renta-De-Primera/833254.html>

las más importantes fuentes de ingresos que tiene el estado para cumplir las metas de recaudo, a su vez, representa los mayores gastos impositivos que deben asumir las personas naturales y jurídicas en Colombia, de aquí radica la importancia de profundizar en este tema y de lograr los mayores beneficios para el contribuyente, cumpliendo siempre con las obligaciones ante el estado.

Uno de los mecanismos para lograr beneficios a la hora de cumplir con esta obligación tributaria, es a través del IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO, que es un “método para el cálculo del impuesto sobre la renta a cargo de una empresa que consiste en obtener dos cifras:

- a) el monto del impuesto por pagar sobre la utilidad contable del ejercicio y
- b) el monto del impuesto por pagar sobre la utilidad gravable del ejercicio.

La diferencia entre las dos cifras es el monto del impuesto sobre la renta que se difiere y que se debe a diferencias temporales en la causación del impuesto”¹¹.

Muchas de las acciones cotidianas que se realizan en el día a día están directamente relacionadas con algún aspecto tributario, pero a pesar de esto y por la complejidad, este es quizá uno de los temas menos conocidos y manejados por los profesionales en la materia ya que existen tópicos que pueden generar confusión o no se tiene suficiente información como para ser implementados.

Con la sofisticación de las normas tributarias y su intensivo empleo como herramienta de política económica, desde hace algunos años, empezaron a ser notorias las diferencias entre las cifras consignadas en la declaración de renta para propósitos fiscales y las registradas en la contabilidad con fines comerciales.

Esta disparidad entre la utilidad contable y la renta líquida gravable generó una intensa disputa de criterios sobre el monto que debería contabilizarse como un pasivo, con cargo a gastos del ejercicio. Algunos sectores opinaban que por tratarse de un impuesto cuyo

¹¹<http://www.businesscol.com/productos/glosarios/economico/glossary.php?word=IMPUESTO%20SOBRE%20LA%20RENTA>

reconocimiento definitivo se plasmaba en el respectivo denuncia rentístico (declaración de renta), la provisión de impuesto sobre la renta y complementarios, contabilizada como un gasto, debería ser equivalente al impuesto declarado, sin importar el monto de las utilidades (antes de impuestos) registradas contablemente o, incluso, sin interesar si se presentaba o no una pérdida comercial.

Por el contrario, otros sectores de opinión afirmaban que el gasto por concepto de impuesto sobre la renta y complementarios y su correlacionado pasivo deberían registrarse contablemente eliminando las diferencias fiscales provocadas por el aprovechamiento de anticipar gastos o la postergación de ingresos, porque de otra manera se podría estar anticipando o retrasando las verdaderas utilidades de los socios o accionistas.

Es por ello que se tratará de abordar el tema de impuesto de renta diferido, que se considera como un tema que tiene vacíos y desinformación, lo que se pretende es abordar y analizar su significado, implicaciones y los beneficios que pueden tener los contribuyentes al aplicar este mecanismo.

El primer punto que será evaluado, es la forma en la que se determinará el impuesto diferido, procedimiento que será utilizado es el de diferencias que resultan de comparar los saldos que se registran en balance con los valores patrimoniales tomados para efecto fiscales, es decir, se cambia la metodología actual que considera solamente las variaciones o diferencias temporales que resultan en la depuración de renta. De otro lado, es necesario considerar que la brecha será aún mayor por cuanto muchos de los temas que importan a la contabilidad como el valor de mercado, pueden no ser considerados para efectos fiscales hasta tanto no se realicen, pero eso sí, el efecto en impuestos debe ser registrado y revelado financieramente.

A medida que se desarrolle este tema, una vez analizados los referentes teóricos y las diferentes metodologías que se espera concluir con un análisis detallado de los beneficios y las implicaciones que puede tener la aplicación de este método y los efectos que puede

tener en el resultado final del ejercicio (utilidad), de la manera más simple y practica posible, utilizando fuentes bibliográficas y solución de ejercicios.

2.1 Objetivos Específicos:

- Identificar el conocimiento existente del tema en los profesionales del área contable y establecer los motivos de desconocimiento
- Explicar con claridad el método de impuestos diferidos, casos en los que se puede aplicar y las implicaciones que pueden presentarse.
- Analizar algunas hipótesis existentes en torno al tema (mitos y suposiciones), para identificar su validez o relevancia.
- Analizar las implicaciones que tiene el método del impuesto diferido, en la toma de decisiones de los contribuyentes.

2.2 Pregunta de investigación: No se redacta pregunta de investigación, porque los objetivos e hipótesis son suficientemente claros para el desarrollo de la investigación.

2.3 Categorías Analíticas: Los indicadores determinados para este trabajo son de tipo descriptivos y se emplean para la construcción de instrumentos de recolección de datos.

- **C1: Impuesto diferido** (Categoría Independiente): Método para el cálculo del impuesto sobre la renta a cargo de una empresa que consiste en obtener dos cifras: el monto del impuesto por pagar sobre la utilidad contable del ejercicio y el monto del impuesto por pagar sobre la utilidad gravable del ejercicio¹².

¹²<http://www.businesscol.com/productos/glosarios/economico/glossary.php?word=IMPUESTO%20SOBRE%20LA%20RENTA>.

- **C2: Utilidades** (Categoría dependiente): Son las ganancias que se obtiene después de deducir lo invertido y demás rubros contables (pérdidas anteriores y reserva legal).

- **C3: Normas contables** (Categoría intermedia): Son el punto de referencia que los auditores consideran para elaborar su opinión acerca de los estados contables sobre los cuales emiten dictamen. Está orientado a la preparación de información contable útil para la toma de decisiones y el control relacionado con la situación económica, patrimonial y financiera de un ente¹³.

- **C4: Normas tributarias** (Categoría intermedia): Tienen como finalidad la obtención de la base imponible de tributación al estado, a fin de proporcionarle los recursos necesarios para cumplir sus funciones

- **C5: Normas NIC-NIIF:** (Categoría Intermedia): Son el conjunto de normas e interpretaciones de carácter técnico, aprobadas, emitidas y publicadas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad

2.4 Hipótesis: Una vez identificados las categorías y temas claves, se plantean las siguientes hipótesis.

- **H1: C1, C2: Impuesto diferido, Utilidades:** El impuesto diferido afecta el cálculo de utilidades susceptibles de repartir.

- **H2: C1, C3: Impuesto diferido, Normas contables:** El impuesto diferido tiene relación con las normas contables.

¹³ Bulnes. Paula, Impuesto diferido: regulación contable 1° edición. Capítulo 1. Pág. 11. Buenos aires: Aplicación tributaria S.A. 2008. Fecha de catalogación 14/03/2008. Consultado en internet http://datos.aplicacion.com.ar/previews/2008/9789871487080_bulnes_impuesto_diferido_preview.pdf

- **H3: C1, C4: *Impuesto diferido, Normas tributarias***: El impuesto diferido tiene relación con las normas tributarias
- **H4: C1, C5: *Impuesto diferido, Normas NIC-NIIF***: Surge el impuesto diferido a partir de la entrada en vigencia de las normas tributarias
- **H5: C2, C3: *Utilidades, Normas contables***: Las utilidades se deben calcular a partir de la aplicación de las normas contables.
- **H6: C2, C4: *Utilidades, Normas tributarias***: Las utilidades se deben calcular a partir de la aplicación de las normas tributarias
- **H7: C2, C5: *Utilidades, Normas NIC-NIIF***: Las utilidades se ven afectadas con la entrada en vigencias de las normas NIC-NIIF
- **H8: C3, C4: *Normas contables, Normas tributarias***: Existen diferencias entre las normas contables y las normas tributarias
- **H9: C3, C5: *Normas contables, Normas NIC-NIIF***: Existe cambios considerables de las normas contables, con la entrada en vigencia de las normas NIC-NIIF
- **H10: C4, C5: *Normas tributarias, Normas NIC-NIIF***: Las normas tributarias con las aplicación de las normas NIC-NIIF, dan origen al impuesto diferido

3 REFERENTE TEORICO

3.1 ANTECEDENTES

3.1.1 Normas NIIF

Los objetivos básicos de la contabilidad, de acuerdo con la aceptación generalizada, se consideran que son: Suministrar información que preste utilidad para la toma de decisiones tanto de orden interno como externo, servir de medio de control y dar protección legal. Con el tiempo se buscan mejorar los métodos contables de registro, para que dichos objetivos se cumplan con información correcta, confiable y comparable en cualquier lugar del mundo, pero en la aplicación de estas mejoras surge la disparidad de conceptos o el simple desconocimiento de los mismos, lo que puede originar problemas de interpretación y ocasionar la toma equivocada de decisiones. Estamos en un mundo globalizado, donde la apertura de los mercados exige cada vez más una homogenización de conceptos que faciliten el intercambio comercial y evidencien reglas claras y justas en los mercados. Bajo esta perspectiva, el cambio propuesto por la ley 1314 del 2009 y el direccionamiento estratégico emitido por el Consejo técnico de Contaduría Pública (CTCP) sobre realizar una convergencia hacia estándares internacionales de información, puede ser considerado uno de los retos más importantes en la actualidad para las empresas y quienes la manejan.

Las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), según Francisco Vasco en su seminario de actualización tributaria -Como impactan las NIIF a su empresa- son: "el conjunto de normas e interpretaciones de carácter técnico, aprobadas, emitidas y publicadas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (Conocido por sus siglas en inglés como el IASB, organismo técnico emisor de normas contables globales, de carácter independiente, que tiene su sede en Londres, Inglaterra. Actualmente, el IASB

está integrado por 15 miembros de tiempo completo)¹⁴, dichas normas surgen de la necesidad de cumplir con el objetivo principal de los estados financieros, que es brindar información financiera a una amplia gama de usuarios internos y externos, principalmente al grupo de interés Inversionistas. Inicialmente en Colombia, según la ley 1314 de 2009, la adopción de estas normas será de manera voluntaria y transitoria.

Helio Fabio Ramírez Echeverry, Contador Público, Especialista en Gerencia Financiera de la Universidad Libre y en Contabilidad Financiera Internacional de la Universidad Javeriana, en su escrito sobre “Normas Internacionales de Contabilidad e Información Financiera: cambios en la mentalidad de contadores y Empresarios”, menciona algunos de los efectos que tiene esta ley en Colombia y particularmente en las empresas:

- “La aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad e Información Financiera NIC-NIIF, permitirán a las entidades que desarrollan actividad, no solo el registro de los hechos económicos con mayor profundidad conceptual, sino la posibilidad de examinar y evaluar su gestión integralmente, mostrando transparencia y rigor en la publicación de los resultados. Dichas normas definen, para los diferentes eventos contables, tres aspectos: la forma de valorar o medir, la forma de reconocer o registrar y, la forma de revelar o mostrar en las notas a los estados financieros los efectos del reconocimiento e implicaciones prospectivas.
- Cambia el tratamiento de las provisiones, activos contingentes, pasivos contingentes y de algunos ingresos, costos y gastos
- Nuevos procedimientos con relación al pago en acciones a los empleados.
- Se incorporan normas o estándares para resarcir los daños que causen las entidades al medio ambiente.
- Manejo contable independiente de la afectación impositiva, por lo que se requiere un análisis de las normas tributarias que prescriben métodos y procedimientos contables que deben ser derogados.

¹⁴ <http://www.camaramedellin.com.co/site/Portals/0/Documentos/Biblioteca/memorias/normas-internacionales-de-financiera.pdf>

- Cambios en los métodos de contabilización de las depreciaciones y la provisión de cartera¹⁵.

Lo más importante de este reto es que la adopción es mucho más que un cambio contable, también impacta áreas financieras, reportes, costos, relaciones con socios o accionistas, inversionistas, bancos, empleados (compensaciones para empleados y ejecutivos, planes de beneficios para empleados), proveedores y oficinas gubernamentales. Implica a su vez cambios en sistemas de reportes gerenciales, indicadores de desempeño y finanzas corporativas, entre otros; además presentan muchos desafíos y oportunidades para las entidades.¹⁶

A medida que se continúa revisando las diferentes fuentes bibliográficas, encontramos puntos en común que llaman la atención y obligan a realizar un análisis más detallado de estas coincidencias, Javier E García Restrepo en su artículo “Efectos tributarios de la aplicación de las normas internacionales de contabilidad en Colombia, plantea los siguientes interrogantes:” ¿Ha existido contabilidad tributaria, o simplemente es la contabilidad al servicio del impuesto? ¹⁷, esta duda la plantean diferentes autores producto de la inquietud que surge sobre la prevalencia entre las normas contables o las normas tributarias.

¹⁵ [http://www.conalcon.com/pdf/articulo%203%20Conalcon\[1\].pdf](http://www.conalcon.com/pdf/articulo%203%20Conalcon[1].pdf). Helio Fabio Ramírez Echeverry, Normas Internacionales de Contabilidad e Información Financiera: cambios en la mentalidad de contadores y Empresarios

¹⁶ [http://www.conalcon.com/pdf/articulo%203%20Conalcon\[1\].pdf](http://www.conalcon.com/pdf/articulo%203%20Conalcon[1].pdf), Helio Fabio Ramírez Echeverry. Contador Público, Especialista en Gerencia Financiera Universidad Libre y en Contabilidad Financiera Internacional Universidad Javeriana- E-Mail- heliora@yahoo.com

¹⁷ <http://www.jackaraujo.com/pdf/efectos-tributariosdelaaplicaciondelasnicc-javier-garcia-restrepo.pdf>. GARCIA RESTREPO, Javier E. Efectos tributarios de la aplicación de las NIC en Colombia, Profesor Investigador de la Universidad Autónoma Latinoamericana, Medellín
Contador Público, especialista en ciencias tributarias, revisoría fiscal y contraloría, Profesor universitario en pregrado y postgrado, presidente del Comité Tributario de la Cámara de Comercio del Aburra Sur, conferencista en temas de Impuestos, autor de los Libros “Cuentas de Orden Fiscal”, “Cuentas de Orden. Hacia la Revelación y el Control”, “Estados Financieros. Consolidación y método de participación, 1ª Edición” y “Estados Financieros. Consolidación y método de participación, 2ª Edición”, asesor y consultor de empresas, Revisor Fiscal y Fundador de “Línea Contable Limitada”. Profesor investigador Universidad Autónoma Latinoamericana.

3.1.2 Diferencias entre normas contables y normas tributarias

Para abordar el estudio de los efectos que generan la no aplicación del impuesto diferido, será necesario conocer las diferencias que existen entre las normas contables y las normas tributarias, las cuales a pesar de la sumatoria de conceptos que se encuentran en los diferentes escritos siempre irán encaminadas al establecimiento de la obligación que tienen los entes económicos de mostrar la realidad financiera de la empresa.

Paula Bulnes, en su libro “Impuesto Diferido: Regulación contable”, toma la definición de Fowler Newton, sobre las normas contables para iniciar su análisis: “las normas contables, constituyen el punto de referencia que los auditores consideran para elaborar su opinión acerca de los estados contables sobre los cuales emiten dictamen. Con respecto puntualmente al objetivo que las mismas persiguen, podemos reconocer que el mismo está orientado a la preparación de información contable útil para la toma de decisiones y el control relacionado con la situación económica, patrimonial y financiera de un ente.”¹⁸ Esto, en otras palabras, significa que el objetivo que persiguen las normas contables es, básicamente, la preparación de estados financieros para la toma de decisiones, de gerentes, inversionistas, autoridades gubernamentales, empresas y otras personas en cuanto a la asignación y utilización de recursos. Para ello, se reglamentó, mediante el decreto 2649 de 1993, los requisitos que determinan la forma de llevar los libros de contabilidad y suministro de información.

Por su parte, las normas tributarias en Colombia están reguladas desde la Constitución Política en los Artículos 338-362 y 363,

“Artículo 338.- En tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales. La ley, las ordenanzas y los acuerdos pueden permitir que las autoridades fijen la tarifa de las tasas y contribuciones que cobren a

¹⁸ Bulnes. Paula, Impuesto diferido: regulación contable 1° edición. Capítulo 1. Pág. 11. Buenos Aires: Aplicación tributaria S.A. 2008. Fecha de catalogación 14/03/2008. Consultado en internet http://datos.aplicacion.com.ar/previews/2008/9789871487080_bulnes_impuesto_diferido_preview.pdf

los contribuyentes, como recuperación de los costos por servicios que les presten o participación en los beneficios que les proporcionen; pero el sistema y el método para definir tales costos y beneficios, y la forma de hacer su reparto, deben ser fijados por la ley, las ordenanzas o los acuerdos.

Las leyes, ordenanzas o acuerdos que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado, no pueden aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo.

Artículo 362.- Los bienes y rentas tributarias o no tributarias o provenientes de la explotación de monopolios de las entidades territoriales, son de su propiedad exclusiva y gozan de las mismas garantías que la propiedad y renta de los particulares.

Los impuestos departamentales y municipales gozan de protección constitucional y en consecuencia la ley no podrá trasladarlos a la Nación, salvo temporalmente en caso de guerra exterior.

Artículo 363.- El sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad.”¹⁹.

Entendiendo y aplicando estos artículos al tema de estudio que nos compete, podemos decir que las normas tributarias tienen como finalidad la obtención de la base imponible de tributación al estado, a fin de proporcionarle los recursos necesarios para cumplir sus funciones y por ende, dichas normas dictaminan la reglamentación de dichas obligaciones

Una vez expuestos los conceptos acerca de estos dos tipos de normas y su finalidad, se puede decir que la diferencia surge, de algunos de los procedimientos establecidos en el estatuto tributario o en las NIIF confieren, a ciertas partidas, un tratamiento diferente al que establecen las normas contables o al que normalmente era aplicado, lo que genera que el resultado contable y el impositivo correspondientes a un mismo periodo sea diferente. Si entendemos que “el criterio tradicionalmente empleado para contabilizar

19 <http://pdba.georgetown.edu/comp/Legislativo/Leyes/impositivas.html>.

impuestos consiste en cargar al resultado del ejercicio (normas contables) el monto del impuesto a pagar que surge de la declaración jurada impositiva²⁰ podemos inferir que estas diferencias afectan la base de tributación y modifican el impuesto a cargo, es decir, en el momento de determinar el impuesto se debe tener en cuenta las diferencias temporales o permanentes que se generan en el periodo, a partir de estas se podrá establecer el valor real del impuesto, ajustar los balances, dictaminar los estados financieros y las utilidades susceptibles de repartir entre los socios.

A continuación citaremos el cuadro utilizado por Orlando Corredor para ejemplificar las definiciones anteriores:

Concepto	Normas Contables	Normas tributarias
Ingreso por intereses presuntivos	No es ingreso	Es ingreso
Utilidad por método de participación patrimonial	Es ingreso	No es ingreso
Dividendos recibidos por quienes usan método de participación patrimonial	No es ingreso	Es ingreso
Recuperación de provisión para la protección de inventarios	Es ingreso	No es ingreso
Ajuste por diferencias en cambio inversiones subordinadas poseídas en el exterior	No es ingreso / gasto sino patrimonio	Es ingreso/deducción
Provisión para la protección de inversiones	Es gasto	No es deducible
Impuesto de industria y comercio	Es gasto	Es deducible en el momento del pago
Gravamen a los movimientos financieros	Es 100% gasto	Solo el 25% se reconoce como deducción
Ingresos por indemnización por seguros de daño	Es ingreso	Es ingreso fiscal no gravado
Cargos diferidos por programas de computador (Amortización)	Se utiliza en términos de 3 años	Se exige en términos de cinco años
Compra de activos productivos	No es gasto	Representa una

20 Bulnes. Paula, Impuesto diferido: regulación contable 1° edición. Prólogo. Pág.3 Buenos aires: Aplicación tributaria S.A. 2008. Fecha de catalogación 14/03/2008. Consultado en internet.
http://datos.aplicacion.com.ar/previews/2008/9789871487080_bulnes_impuesto_diferido_preview.pdf

Concepto	Normas Contables	Normas tributarias
		deducción
Exceso de renta presuntivos sobre ordinaria	No es gasto	Es deducción
Pérdidas fiscales	No es gasto	Es deducción
Donaciones a ciertos entes (Corporación Gustavo Matamoros)	Es gasto	Es deducción al 125%
Inversión en propiedad que proteja el medio ambiente	No es gasto sino activo	es deducción
Multas y Sanciones	Son gastos	No son deducibles

²¹ Tomado del libro impuesto diferido Jesús Orlando Corredor Alejo –

TABLA 1: DIFERENCIAS ENTRE NORMAS CONTABLES Y TRIBUTARIAS

En función de esta postura, se evolucionó hacia el impuesto diferido en sus diferentes alternativas, como un método de contabilización de los impuestos, y la forma en que las diferencias existentes sean imputables al mismo periodo en el que se causaron los ingresos, gastos, ganancias y pérdidas, facilitando de esta forma una información transparente y ajustada a la realidad de las empresas.

3.1.3 Origen del impuesto Diferido.

Por medio de la aplicación de la norma impositiva se determina la manera como se debe liquidar el impuesto sobre la renta, que consiste en restarle a los ingresos los costos y deducciones del periodo para obtener la renta líquida gravable que sería la base para el cálculo de dicho impuesto. Según el artículo 26 del estatuto tributario: “La renta líquida gravable se determina así: de la suma de todos los ingresos ordinarios y extraordinarios realizados en el año o período gravable, que sean susceptibles de producir un incremento neto del patrimonio en el momento de su percepción, y que no hayan sido expresamente exceptuados, se restan las devoluciones, rebajas y descuentos, con lo cual se obtienen

²¹ Tomado del libro Impuesto diferido: fundamentación teórica y casos prácticos. Jesús Orlando Corredor Alejo. Editores Hache. Capítulo 3, pág. 41-42

los ingresos netos. De los ingresos netos se restan, cuando sea el caso, los costos realizados imputables a tales ingresos, con lo cual se obtiene la renta bruta. De la renta bruta se restan las deducciones realizadas, con lo cual se obtiene la renta líquida. Salvo las excepciones legales, la renta líquida es renta gravable y a ella se aplican las tarifas señaladas en la ley²²; sin embargo la renta ordinaria no puede ser inferior a la renta presuntiva contemplada en el Artículo 188 del estatuto tributario: “Para efectos del impuesto sobre la renta, se presume que la renta líquida del contribuyente no es inferior al tres por ciento (3%) de su patrimonio líquido, en el último día del ejercicio gravable inmediatamente anterior”²³, diferencias que surgen entre la renta líquida ordinaria y la renta presuntiva empiezan a generar desigualdades en la contabilidad y la parte fiscal, como vimos anteriormente, los efectos se reflejan directamente en la base impositiva debido a que el impuesto calculado en la declaración de renta representa para la contabilidad según el Artículo 78 del decreto 2649 de 1993 un “pasivo corriente por impuesto”

El impuesto a cargo (pasivo) se debe reconocer en el estado de resultado como un gasto, pero este valor no necesariamente coincide con el “pasivo corriente por impuesto” determinado por las normas contables, sino que dependerá del valor que pueda ser asociado con los ingresos del periodo, en función del consumo de los activos y la causación del pasivo independientemente de que para fines tributarios, se realice en un periodo anterior o posterior. En caso de ser en un ejercicio anterior al permitido en la declaración ese consumo no será deducible en el año de reconocimiento contable sino en uno posterior, aquí surgiría un “activo por impuesto pagado” atribuible a un activo contable consumido, pero fiscalmente aun no se ha deducido en la declaración de renta con ello se genera una diferencia entre la parte contable y fiscal que debe ser conciliada a través del método del impuesto diferido.

²²Estatuto tributario actualizado edición 2012. Título I. Renta. Capítulo I. Ingresos. Artículo 26.

²³Ibid. Título I. Renta. Capítulo VI. Renta líquida. Artículo 188.

4 IMPUESTO DIFERIDO

4.1 Definición del Impuesto Diferido

Son muchas las definiciones que se encuentran sobre el impuesto diferido, según Jesús Orlando Corredor Alejo, contador público y abogado, especialista en derecho tributario y docente en las universidades de los Andes, Externado y Javeriana, en su libro “el impuesto diferido de renta: fundamentación teórica y casos prácticos” define este método a partir del entendimiento de que “la utilidad contable se determina con base en supuestos distintos a los utilizados para determinar la renta líquida. Supone este método que los elementos para la determinación de la utilidad comercial y la renta fiscal son lo mismo (ingresos, costos y gastos), pero con diferencias de reconocimiento, medición y/o aceptación (diferencias conciliatorias). Así un ingreso puede ser reconocido en la contabilidad en un periodo y fiscalmente en otro. Una partida puede representar un ingreso fiscal pero no contable; o generar un gasto contable no aceptado como deducción fiscal”²⁴ esto significa, como vimos anteriormente que en el cuadro comparativo entre las normas contables y tributarias, los ingresos, costos o gastos que son contables, no son imputables al cálculo de los impuestos o viceversa, además que pueden ser reconocidos en distintos para la contabilidad y para los impuestos.

El impuesto de renta es uno solo, el cual se aplica sobre las utilidades o renta del contribuyente, y al ser diferente la utilidad contable de la utilidad fiscal, se presenta una diferencia también en el impuesto. La diferencia en el impuesto de renta, es lo que se conoce como impuesto de renta diferido”²⁵.

El autor NULLVALUE en su publicación en la página de portafolio define el objetivo básico del impuesto diferido así: “el objetivo del impuesto diferido consiste en reconocer en el

²⁴ Jesús Orlando Corredor Alejo del libro *Impuesto diferido: fundamentación teórica y casos prácticos*. Editores Hache. Capítulo 3, pág. 41-42

²⁵ <http://www.gerencie.com/impuesto-de-renta-diferido-2.html>

estado de pérdidas y ganancias la apropiación del impuesto de renta directamente asociado con los resultados del período y que en el balance se revelen los derechos y obligaciones vinculados con el pago del impuesto de renta una vez efectuadas las apropiaciones del ejercicio”²⁶.

4.2 Impuesto diferido Crédito y Débito

Como se observa, según las definiciones existen ingresos que se contabilizan contablemente pero que no suponen obtención de recursos en la declaración de renta. Estas diferencias generan que el impuesto diferido de Crédito o Débito según el caso.

Según el decreto 2649 de 1993 “Art. 67. Activos diferidos: Deben reconocerse como activos diferidos los recursos, distintos de los regulados en los artículos anteriores, que correspondan a:

1. Gastos anticipados, tales como intereses, seguros, arrendamientos y otros y incurridos para recibir en el futuro servicios, y

2. Cargos diferidos, que representan bienes o servicios recibidos de los cuales se espera obtener beneficios económicos en otros períodos. Se deben registrar como cargos diferidos los costos incurridos durante las etapas de organización, construcción, instalación, montaje y puesta en marcha. Las sumas incurridas en investigación y desarrollo pueden registrarse como cargos diferidos únicamente cuando el producto o proceso objeto del proyecto cumple los siguientes requisitos:

a) Los costos y gastos atribuibles se pueden identificar separada mente;

b) Su factibilidad técnica está demostrada;

²⁶Publicación portafolio.com. Sección Otros Fecha de publicación 5 de junio de 2006.Autor NULLVALUE.
<http://www.eltiempo.com/archivo/documento/MAM-2053289>

- c) Existen planes definidos para su producción y venta, y
- d) Su mercado futuro está razonablemente definido.

Tales sumas pueden diferirse con relación a los varios productos o procesos en que tengan uso alternativo, siempre que cada uno de ellos cumpla dichas condiciones.

Se debe contabilizar como impuesto diferido débito el efecto de las diferencias temporales que impliquen el pago de un mayor impuesto en el año corriente, calculado a tasas actuales, siempre que exista una expectativa razonable de que se generará suficiente renta gravable en los períodos en los cuales tales diferencias se revertirán.

El valor histórico de estos activos, re-expresado cuando sea pertinente por virtud de la inflación, se debe amortizar en forma sistemática durante el lapso estimado de su recuperación”²⁷

Así, la amortización de los gastos anticipados se debe efectuar durante el período en el cual se reciban los servicios.

La amortización de los cargos diferidos se debe reconocer desde la fecha en que originen ingresos, teniendo en cuenta que los correspondientes a organización, pre-operativos y puesta en marcha, se deben amortizar en el menor tiempo entre el estimado en el estudio de factibilidad para su recuperación y la duración del proyecto específico que los originó y, que las mejoras a propiedades tomadas en arrendamiento, cuando su costo no sea reembolsable, se deben amortizar en el período menor entre la duración del respectivo contrato y su vida útil. El impuesto diferido se debe amortizar en los períodos en los cuales se reviertan las diferencias temporales que lo originaron.” ²⁸. En conclusión el impuesto diferido debito se da cuando la empresa, en un año debe pagar un mayor impuesto, pero que en los siguientes años los puede recupera, caso en el cual se considera un “activo diferido”.

²⁷ http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/decreto/1993/decreto_2649_1993.html. Art. 67

²⁸ <http://www.gerencie.com/impuesto-de-renta-diferido-2.html>

Según el artículo 78 del decreto 2649 de 1993 “Los impuestos por pagar representan obligaciones de transferir al Estado o a alguna de las entidades que lo conforman, cantidades de efectivo que no dan lugar a contraprestación directa alguna. Teniendo en cuenta lo establecido en otras disposiciones, se deben registrar por separado cada uno de ellos, determinados de conformidad con las normas legales que los rigen. El impuesto de renta por pagar es un pasivo constituido por los montos razonablemente estimados para el período actual, años anteriores sujetos a revisión oficial y cualquier otro saldo insoluto, menos los anticipos y retenciones pagados por los correspondientes períodos. Para su determinación se debe considerar la ganancia antes de impuestos, la renta gravable y las bases alternativas para la fijación de este tributo. Se debe contabilizar 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”²⁹. El impuesto diferido crédito se presenta cuando la empresa en un año paga menos impuesto del debido, pero que en los periodos siguientes deberá pagar el impuesto a cargo que tenía inicialmente. En este caso, se considera “un pasivo diferido”, el cual deberá pagar en los próximos años.

Tipo de impuesto diferido	Efecto
Impuesto de renta diferido DÉBITO	Mayor valor a liquidar y pagar
Impuesto de renta diferido CRÉBITO	Menor valor a liquidar y pagar

TABLA 2: TIPOS Y EFECTOS DEL IMPUESTO DIFERIDO

Construida por el grupo investigador

4.3 Diferencias temporales y permanentes.

Existen diferentes situaciones que implican el pago de un mayor impuesto en un periodo, pero que luego se puede revertir en los siguientes periodos. Esto debido a la obtención de

²⁹<http://www.gerencie.com/impuesto-de-renta-diferido-2.html>

las diferencias que pueden surgir en la conciliación de la renta contable y fiscal; diferencias que fueron denominadas Temporales y Permanentes.

Jesús Orlando Corredor Alejo, en el libro mencionado anteriormente, define las diferencias temporales como “aquellas partidas que intervienen en la determinación de la utilidad contable y fiscal en distintos periodos. Representan, por tanto, ingresos contables en un año y fiscal en otro; o bien, costos o gastos que se contabilizan en libros en un ejercicio, pero se admiten fiscalmente en otro”³⁰. Estas diferencias implican un mayor o un menor valor en el pago del impuesto de renta y permiten ser subsanadas, revertidas o corregidas en periodos futuros. Con el paso del tiempo, las diferencias temporales se disminuyen a cero en la medida en que se van revirtiendo las situaciones que causaron esa diferencia. Las diferencias permanentes por su parte “son partidas que aparecen en el computo de la utilidad contable y no coincide en la determinación de la renta fiscal. O al contrario, partidas que no inciden en la determinación de la utilidad contable en ningún momento, pero si son tomadas en cuenta en la determinación de la renta fiscal”³¹. Por lo tanto son diferencias permanentes aquellas causadas por hecho o situaciones que no pueden ser subsanados o revertidos en periodos futuros. Son situaciones que implican un mayor impuesto en un periodo, pero ese mayor impuesto pagado no se puede recuperar en ningún periodo siguiente.

Como se puede observar de lo dicho por los principios de contabilidad generalmente aceptados, el impuesto diferido surge por las diferencias temporales que implican un mayor o menor pago de impuesto, de lo que se concluye que el mayor o menor impuesto pagado como resultado de las diferencias permanentes no se pueden calificar como impuesto diferido.

4.3.3 Ejemplos diferencias temporales

- Ingresos gravados para impuestos después de que sean reconocidos para efectos contables (ventas a plazos o ingresos financieros por instrumentos no liquidados).

³⁰Jesús Orlando Corredor Alejo del libro Impuesto diferido: fundamentación teórica y casos prácticos. Editores Hache. Capitulo 3, pág. 43

³¹Ibid. Capitulo 3, pág. 52

- Gastos o pérdidas deducidos para impuestos con posterioridad a su reconocimiento contable (provisión para cartera y movimiento de provisiones).
- Gastos que son deducibles para efectos fiscales antes que sean reconocidos para efectos contables (depreciación acelerada para efectos fiscales).
- Ingresos que son gravables antes que sean reconocidos para efectos contables (valuación de inversiones –éstos son los menos).

4.3.4 Ejemplos diferencias Permanentes

- Rentas Exentas (Art. 206 a 235 ET)
- Ingresos que no constituyen renta ni ganancia ocasional (Art. 38 a 57 E.T.).
- Multas y sanciones
- Impuestos no deducibles
- Gastos sin relación de causalidad
- Limite por costos y gastos en el exterior

5. APLICACIÓN DEL IMPUESTO DIFERIDO DE RENTA EN LAS UTILIDADES

5.1 Estudio de las diferencias Temporales y Permanentes

Como vimos anteriormente las diferencias temporales permiten ser subsanadas, revertidas o corregidas en periodos futuros. Los rubros que dan lugar a estas diferencias temporales son:

Diferencias Temporales	
El impuesto de industria y comercio:	Reconoce en el mismo año de causación y fiscalmente se acepta una vez se acredite su pago
Los aportes a la seguridad social	Se reconoce en el mismo año de causación y fiscalmente se acepta una vez se realice el pago.
El impuesto sobre renta presuntiva	Cuando no hay utilidad o la utilidad contable es inferior a la renta presuntiva, se debe pagar sobre la renta presuntiva
Depreciación de Activos fijos	Cuando los activos fijos se deprecian en forma acelerada fiscalmente, implica una mayor deducción fiscal.
La Provisión de cartera	La utilización de cuotas de provisión para CXC contables diferentes.
Sistema de ventas a plazos	El comprador hace un pago inicial sobre el precio compra y luego cubre el resto en cuotas periódicas.
Provisión de gastos	Cuando se provisiona un gasto en un periodo, pero al año siguiente es legalizado con la expedición de la factura
Inversiones de Renta Fija	El método para el reconocimiento del ingreso, es a precios de mercado.
Operaciones de Cobertura/Contratos de Forward	Deben estimarse o reconocerse los ingresos y/o gastos correspondientes en el desarrollo del contrato.

TABLA 3: DIFERENCIAS TEMPORALES
Construida por el grupo investigador

Las diferencias permanentes por su parte no generan reconocimiento de impuestos diferidos. La función de este tipo de diferencias es aumentar o reducir el gasto por

impuesto y el impuesto corriente, afectando la tasa efectiva de contribución. Algunos rubros que dan lugar a estas diferencias permanentes son los siguientes:

Diferencias Permanentes	
Ingresos por intereses presuntivos	Las deudas por préstamos en dinero entre las sociedades y los socios generan un rendimiento mínimo anual.
Los gastos por multas y sanciones.	Multas, intereses y sanciones que se paguen a entidades oficiales
Gastos de ejercicios anteriores.	No tienen relación de causalidad con el ingreso del periodo en cuestión.
La sobre deducción del 25% en caso de ciertas donaciones	Representa un gasto en el mismo año de realización, con una ventaja tributaria del 25% que nunca se revierte en años posteriores.
Deducción por inversión en activos fijos productivos	Bienes que se adquieren para formar parte del patrimonio y participan en la actividad productora de renta.

TABLA 4: DIFERENCIAS PERMANENTES

Construida por el grupo investigador

5.2 Efecto Contable y Fiscal de los ítems que dan lugar al Impuesto Diferido

CONCEPTO	CONTABLE	FISCAL	IMPUESTO DIFERIDO	
			DEBITO	CREDITO
Impuesto de Industria y Comercio	Es un gasto en el año de causación, genera un mayor pago del impuesto	Es deducible en el momento del pago, genera un menor pago del impuesto	En este caso es de carácter débito porque se genera un mayor pago de impuesto	
Los aportes a la seguridad social	Es un gasto en el año de causación, genera un mayor pago del impuesto	Es deducible en el momento del pago, genera un menor pago del impuesto	En este caso es de carácter débito porque se genera un mayor pago de impuesto	

CONCEPTO	CONTABLE	FISCAL	IMPUESTO DIFERIDO	
			DEBITO	CREDITO
El impuesto sobre renta presuntiva	No es gasto, no se registra en la contabilidad	Genera un mayor pago de impuesto, cuando se liquida sobre renta presuntiva	En este caso es de carácter débito porque se genera un mayor pago de impuesto	
Depreciación Acelerada de activos fijos	Es un gasto, se registra con la vida útil contable, pero fiscalmente se acelera su vida útil	Genera un menor pago de impuesto, porque se toma mayor valor en la deducción de gasto depreciación.		En este caso es de carácter crédito porque se genera un menor pago de impuesto
Provisión de cartera	Exceso de provisión contable registrada frente a la provisión fiscal	Genera un menor pago de impuesto, porque se toma mayor valor en la deducción de gasto provisión		En este caso es de carácter crédito porque se genera un menor pago de impuesto
Sistema de ventas a plazos	Ingresos diferidos por la utilización del sistema de ventas a plazos. La parte que corresponda a utilidades brutas por recibir en años posteriores.	Genera un menor pago de impuesto, porque se toma menores ingresos		En este caso es de carácter crédito porque se genera un menor pago de impuesto
Provisión de Gastos	Es una provisión del gasto aceptada para fin contable, que no es deducible fiscalmente, solo en el momento de legalización con la factura del gasto.	Genera un mayor pago de impuesto, porque el gasto no es deducible fiscalmente	En este caso es de carácter débito porque se genera un mayor pago de impuesto	

CONCEPTO	CONTABLE	FISCAL	IMPUESTO DIFERIDO	
			DEBITO	CREDITO
Inversiones de Renta Fija	El ingreso es reconocido a precios de mercado	Este ingreso se realiza en línea recta, generándose un menor o mayor ingreso		En este caso es de carácter crédito porque se genera un menor pago de impuesto
Operaciones de Cobertura contratos de Forward	Las normas contables prevén, que deben estimarse y reconocerse los ingresos y/o gastos correspondientes a los riesgos inherentes durante el desarrollo del contrato	Para efectos fiscales el ingreso o pérdida sólo se reconoce a la liquidación efectiva del contrato	En este caso es de carácter débito porque se genera un mayor pago de impuesto	

TABLA 5: DIFERENCIAS CONTABLES Y TRIBUTARIAS vs EFECTO EN EL IMPUESTO DIFERIDO

Construida por el grupo investigador

5.3 Efecto en las utilidades por la no aplicación del impuesto diferido

La importancia en este rubro en particular es el efecto que puede tener en los inversionistas y en la estabilidad de la empresa, si entendemos que las utilidades son las ganancias que se obtiene después de deducir lo invertido y demás rubros contables analizados en numerales anteriores, podemos afirmar que este es un insumo de vital importancia para la toma de decisiones y se convierte en un indicador de grado de rentabilidad de una empresa.

Una vez determinado el valor de las utilidades del periodo, se debe tener en cuenta que dichas utilidades pueden ser gravadas o no gravadas, como se determina en el artículo 48 del Estatuto tributario:

“Los dividendos y participaciones percibidos por los socios, accionistas, comuneros, asociados, suscriptores y similares, que sean personas naturales residentes en el país, sucesiones ilíquidas de causantes que al momento de su muerte eran residentes en el país, o sociedades nacionales, no constituyen renta ni ganancia ocasional.

Para efectos de lo dispuesto en el inciso anterior, tales dividendos y participaciones deben corresponder a utilidades que hayan sido declaradas en cabeza de la sociedad. Si las utilidades hubieren sido obtenidas con anterioridad al primero de enero de 1986, para que los dividendos y participaciones sean un ingreso no constitutivo de renta ni de ganancia ocasional, deberán además, figurar como utilidades retenidas en la declaración de renta de la sociedad correspondiente al año gravable de 1985, la cual deberá haber sido presentada a más tardar el 30 de julio de 1986.”³²

La no aplicación del método de impuesto diferido altera el valor del gasto de Impuestos que se reconoce en el estado de Resultados y por lo tanto el monto de las utilidades a disposición de los socios, lo que puede ocasionar que sean repartidas utilidades que no son reales o que no se les de el verdadero tratamiento de gravadas o no gravadas, para lograr una mayor comprensión de este efecto, se plantea el siguiente ejercicio.

Supuestos año 2011:

Renta líquida gravable del año 2011	\$1.250.000.000
-------------------------------------	-----------------

³² Estatuto tributario actualizado edición 2012.

Utilidad contable después de impuestos año 2011 \$ 800.000.000

Diferencia -\$ 450.000.000

Conciliación de la utilidad contable - fiscal	Temporales	Permanentes	Con Impuesto Diferido	Sin Impuesto Diferido
Utilidad contable			800.000.000	800.000.000
(,) Partidas que aumentan la renta líquida gravable				
Impuestos de industria y comercio causados	96.045.000		96.045.000	0
Gastos laborales no deducibles		30.000.000	30.000.000	30.000.000
Gastos soportados con documentos que no cumplen con el artículo 771-2 del E.T.		125.000	125.000	125.000
Multas y sanciones		4.042.000	4.042.000	4.042.000
Impuestos asumidos		8.964.000	8.964.000	8.964.000
Provisión cartera en exceso del límite fiscal	85.487.000		85.487.000	0
Depreciación acelerada	10.000.000		10.000.000	0
Provisión impuesto de renta		412.500.000	412.500.000	412.500.000
Intereses presuntivos		1.254.000	1.254.000	1.254.000
Subtotal	191.532.000	456.885.000	648.417.000	456.885.000
(menos) Partidas que disminuyen la renta líquida gravable				
Ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional		-6.634.000	-6.634.000	-6.634.000
Renta exentas		-191.783.000	-191.783.000	-191.783.000
Subtotal		-198.417.000	-198.417.000	-198.417.000
Renta líquida fiscal		258.468.000	1.250.000.000	1.058.468.000

TABLA 6: CONCILIACIÓN CONTABLE CON IMPUESTO DIFERIDO vs SIN IMPUESTO DIFERIDO

Construida por el grupo investigador

El no reconocimiento del impuesto diferido genera diferencias en el valor del impuesto a cargo, como veremos a continuación:

Impuesto de renta del año gravable 2011	Valor con Impuesto Diferido	Valor sin Impuesto Diferido
Renta líquida gravable del año 2011	1.250.000.000	1.058.468.000
Por el 33%	412.500.000	349.294.440

TABLA 7: CÁLCULO RENTA LÍQUIDA

Construida por el grupo investigador

Cálculo de impuesto de renta según utilidad contable	Valor con Impuesto Diferido	Valor sin Impuesto Diferido
Utilidad contable	800.000.000	800.000.000
Por el 33%	264.000.000	264.000.000
Diferencia entre el impuesto fiscal y el impuesto contable	148.500.000	85.294.440

TABLA 8: CÁLCULO IMPUESTO A CARGO

Construida por el grupo investigador

La utilidad contable que puede ser distribuida a los socios es:

Utilidad contable que se puede distribuir	Valor con Impuesto Diferido	Valor sin Impuesto Diferido
Utilidad contable antes de impuestos	1.212.500.000	1.149.294.440
(menos) Impuesto de renta	412.500.000	349.294.440
Utilidad contable después de impuestos	800.000.000	800.000.000
(menos) provisión por impuesto diferido	63.205.560	0
Utilidad contable que se puede distribuir	736.794.440	800.000.000

TABLA 9: CÁLCULO MAXIMA UTILIDAD

Construida por el grupo investigador

Una vez determinado el valor de las utilidades que pueden ser susceptibles de repartir entre los socios, se debe determinar el valor correspondiente a los dividendos no gravados, estos corresponden a la aplicación de la Ley 75 de 1986 para eliminar la doble tributación, es decir, este valor corresponde a las utilidades por las que la empresa ya

tributó y entrega a sus socios como ingresos no constitutivos de renta o ganancia ocasional, este es quizá el principal efecto y la hipótesis principal de este trabajo, ya que como veremos a continuación si se tiene en cuenta el impuesto diferido los dividendos no gravado son mayores.

Determinación de la parte no gravada de los dividendos	Valor con Impuesto Diferido	Valor sin Impuesto Diferido
Renta líquida gravable	1.250.000.000	1.058.468.000
Impuesto básico de renta	412.500.000	349.294.440
Utilidad máxima de distribuirse como no gravada	837.500.000	709.173.560

TABLA 10: CÁLCULO MAXIMA UTILIDAD NO GRAVADA

Construida por el grupo investigador

Teniendo en cuenta que el valor máximo a distribuir es \$736.794.440 para el caso en el que se tiene en cuenta el impuesto diferido y \$800.000.000 para el caso que no reconoció el impuesto diferido, se debe tener analizar:

Utilidad para los socios	Valor con Impuesto Diferido	Valor sin Impuesto Diferido
Utilidad contable que se puede distribuir	736.794.440	800.000.000
Utilidad máxima a distribuirse como no gravada	837.500.000	709.173.560
Diferencia	-100.705.560	90.826.440

TABLA 11: CÁLCULO EFECTO DE LA APLICACIÓN DEL IMPUESTO DIFERIDO

Construida por el grupo investigador

- En el caso en el que no se tiene en cuenta el impuesto diferido, los efectos como vemos en el cuadro anterior, es la pérdida de oportunidad de repartir como utilidad no gravada \$90.826.440 y el incurrir en la repartición de utilidades de un valor mayor al real.
- En el caso que en el que se tienen en cuenta el impuesto diferido, el valor de la utilidad corresponde a la realidad de la contabilidad, pero este valor es inferior al

de la utilidad máxima a distribuir como no gravada con lo que se pierde un beneficio de \$ 100.705.560 producto en parte de las diferencias temporales, razón por la cual conviene mirar los efectos que tienen las diferencias temporales en el año en que se revierte el efecto de estas.

Supuestos Año 2012

Utilidad contable \$500.000.000

Se presume que la renta líquida gravable es igual a la contable más el efecto de las diferencias temporales que se revierten en el 2012

Utilidad contable y renta líquida	Valor
Utilidad contable	500.000.000
(-) impuestos pagados en el 2012	96.045.000
(-) depreciación acelerada	10.000.000
(-) provisión de cartera fiscal (provisionado contablemente periodo anterior)	85.487.000
Renta líquida gravable	308.468.000
Diferencia por efecto de las diferencias temporales del año anterior	191.532.000
Determinación de la parte no gravada de los dividendos año 2012	Valor
Renta líquida gravable	308.468.000
Impuesto básico de renta	101.794.440
Utilidad máxima de distribuirse como no gravada	206.673.560
Utilidad contable que se puede distribuir	Valor
Utilidad contable	500.000.000
Menos impuesto de renta	101.794.440
Utilidad a distribuir	398.205.560
Conformación de los dividendos año 2012	Valor
Dividendos no gravados	206.673.560
Dividendos gravados	191.532.000
Total dividendos	398.205.560

TABLA 12: EFECTO DEL IMPUESTO DIFERIDO REVERTIDO PARA EL AÑO SIGUIENTE

Construida por el grupo investigador

Como en el segundo año se revierten las diferencias temporales, se gravará a los socios la suma de \$ 191.532.000, producto de las diferencias temporales que se revierten en este año.

Este ejercicio ilustra algunos efectos que tiene el método de las diferencias temporales y permanentes sobre el impuesto y las utilidades, como hemos desarrollado en el transcurso del trabajo las utilidades

6. ANALISIS DE DATOS

Una vez desarrollados los objetivos propuestos, podemos decir que, se confirma el enunciado sobre el grado de conocimiento de los profesionales del área contable y administrativa sobre el tema, ya que no poseen unas buenas bases para el manejo del impuesto diferido de renta y la mayoría no lo reconoce en su contabilidad; es decir, no muestran diferencias temporales para evitar la conciliación entre lo contable y lo fiscal, esta falencia genera que se revierta en el cálculo de distribución de utilidades en cabeza de los socios, y las utilidades repartidas sean gravadas, lo que configura una doble tributación; además puede generar una distribución de utilidades inexistentes en las sociedades y por tanto podría implicar la descapitalización de las empresas.

El impuesto diferido de renta está directamente relacionado con las normas contables y tributarias, porque de ellas se desprende toda la normatividad acerca del manejo del mismo, pero entre estas normas existen diferencias, en el marco teórico se logra explicar claramente las transacciones que dan lugar a estas diferencias que pueden ser permanentes o temporales en la contabilidad. Cuando se establece una diferencia entre lo contable y lo fiscal se debe establecer de qué tipo de diferencia se trata para determinar si hay lugar o no al cálculo del impuesto diferido de renta.

No reconocer el impuesto diferido, afecta las utilidades susceptibles de repartir, al alterar la porción gravada y no gravada y presentar una deficiente optimización de los ingresos no gravados en cabeza de los socios, ya que se pierden oportunidades de repartir dividendos no gravados o distribuir valores que no corresponden a una utilidad real. No se puede decir que una compañía aplica los principios de contabilidad generalmente aceptados cuando no ha reconocido el impuesto diferido, entendiéndose que efectivamente este tiene un impacto en las utilidades de los socios.

7. INTERPRETACIÓN DE RESULTADOS Y RECOMENDACIONES

7.1 Interpretación de Resultados

Realizado el análisis de datos se concluye que el desarrollo del referente teórico fue amplio y suficiente para aportar una visión detallada del tema expuesto y que se encaminó de una forma ordenada, dando cumplimiento a los objetivos propuestos y a la confirmación de las hipótesis; el ejercicio planteado y desarrollado en el punto 3.3 nos muestra un panorama más claro del impacto que se tiene cuando no se reconoce y contabiliza el impuesto diferido de renta.

7.2 Recomendaciones

Es oportuno señalar la importancia que tiene desarrollar este tipo de trabajos, ya que a través de este se puede dar a conocer los efectos que produce el no aplicar o reconocer el impuesto diferido de renta, el cual incide en el cálculo o repartición de utilidades al momento de entregarlas a los socios.

Los profesionales del área contable deben trabajar de una manera tal que la información procesada sea una fuente confiable de información, la cual incide directamente en la toma de decisiones.

Se recomienda abordar este trabajo a manera de realimentación y conocimiento general del tema tratado, para tener una visión más amplia y clara del manejo de este impuesto diferido de renta, y vislumbrar cual es el impacto y como afecta las cifras contables en las organizaciones.

CONCLUSIONES

- El efecto de no contabilizar el impuesto diferido débito, una vez originado por las diferencias temporales entre lo contable y lo fiscal, implica una disminución de las utilidades y por lo tanto afecta el valor de los dividendos a distribuir entre los socios y podría incluso perder la posibilidad de entregar más dividendos no gravados, por la misma limitación en las utilidades. Lo anterior, por cuanto el no reconocimiento del impuesto diferido debito disminuye las utilidades y por lo tanto la base de cálculo para la distribución de dividendos a los socios, y al mismo tiempo la porción de dividendos no gravados para los socios, lo que podría generar doble tributación y la repartición de utilidades que no corresponden con la realidad de la contabilidad.
- La falta de reconocimiento del impuesto diferido crédito, genera una subestimación de los gastos (no se reconocen los gastos existentes) y esto tiene como efecto en la utilidad un mayor valor a distribuir, si esto se compara con la porción de dividendos no gravados puede representarse que se repartan dividendos gravados o valores que no corresponden a utilidades susceptibles de ser distribuibles.
- El no reconocimiento en general del impuesto diferido (tanto débito como crédito) afecta la consistencia y veracidad de la información contable y no se podrían dictaminar que los efectos financieros reconocen razonablemente la situación financiera de la empresa si no se tienen en cuenta el registro del impuesto diferido generado por las diferencias temporales entre los valores contables y fiscales.

BIBLIOGRAFIA

- BULNES, Paula. (libro) Impuesto diferido: Regulación contable. 1° edición. Capitulo 1. Pág. 11. Buenos aires: Aplicación tributaria S.A. 2008. Fecha de catalogación 14/03/2008. Consultado en internet.
http://datos.aplicacion.com.ar/previews/2008/9789871487080_bulnes_impuesto_diferido_preview.pdf
- CORREDOR ALEJO, Jesús Orlando. (Libro) Impuesto diferido: fundamentación teórica y casos prácticos. Editores Hache. contador público y abogado, especialista en derecho tributario y docente en las universidades de los Andes, Externado y Javeriana.
- Estatuto tributario actualizado edición 2012
- GARCIA RESTREPO, Javier E. (Artículo) Efectos tributarios de la aplicación de las NIC en Colombia, Profesor Investigador de la Universidad Autónoma Latinoamericana, Medellín. Contador Público, especialista en ciencias tributarias, revisoría fiscal y contraloría. Centro de formación continuada virtual. Fecha de publicación Junio 4 de 2012. Consultado en internet
<http://www.jackaraujo.com/pdf/efectos-tributariosdelaaplicaciondelasnicc-javier-garcia-restrepo.pdf>.
- NULLVALUE. Aplicación contable del impuesto diferido. Sección Otros. Publicación portafolio.com. Fecha de publicación 5 de junio de 2006.
<http://www.eltiempo.com/archivo/documento/MAM-2053289>
- NUNES, Paulo (Artículo) Conceptos de estados Financieros, Economista y profesor. Fecha de publicación 26/06/2011. Consultado en Internet
http://www.knoow.net/es/cieeconcom/contabilidad/activos_impuestos_diferidos.htm

- RAMÍREZ ECHEVERRY, Helio Fabio. Normas Internacionales de Contabilidad e Información Financiera: cambios en la mentalidad de contadores y Empresarios. Contador Público, Especialista en Gerencia Financiera Universidad Libre y en Contabilidad Financiera Internacional Universidad Javeriana- E-Mail- heliora@yahoo.com. Consultado en internet [http://www.conalcon.com/pdf/articulo%203%20Conalcon\[1\].pdf](http://www.conalcon.com/pdf/articulo%203%20Conalcon[1].pdf),

CIBERGRAFÍA

- <http://www.buenastareas.com/ensayos/Impuesto-a-La-Renta-De-Primera/833254.html>
- <http://www.businesscol.com/productos/glosarios/economico/glossary.php?word=IMPUESTO%20SOBRE%20LA%20RENTA>
- <http://www.camaramedellin.com.co/site/Portals/0/Documentos/Biblioteca/memorias/normas-internacionales-de-financiera.pdf>
- [http://www.conalco.com/pdf/articulo%203%20Conalco\[1\].pdf](http://www.conalco.com/pdf/articulo%203%20Conalco[1].pdf)
- http://datos.aplicacion.com.ar/previews/2008/9789871487080_bulnes_Impuesto_diferido_preview.pdf
- <http://www.eltiempo.com/archivo/documento/MAM-2053289>
- <http://pdba.georgetown.edu/comp/Legislativo/Leyes/impositivas.html>
- <http://www.gerencie.com/impuesto-de-renta-diferido-2.html>
- <http://www.jackaraujo.com/pdf/efectos-tributariosdelaaplicaciondelasnicc-javier-garcia-restrepo.pdf>
- http://www.knoow.net/es/cieeconcom/contabilidad/activos_impuestos_diferidos.htm
- http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/decreto/1993/decreto_2649_1993.html
- http://www.temasdeclase.com/newsletters/numero7/art_1_7.htm