Artículo de Investigación presentado para optar al título de Contador Público, Universidad de San Buenaventura Medellín, Facultad de Ciencias Empresariales, Contaduría Pública, Medellín, 2017. Asesor: [Nelson Augusto Patiño Chaverra (Licenciado en Filosofía y Letras), John Jairo Otálvaro Taborda (Economista).

Cita APA:	(Sepúlveda, Sepúlveda , & González, 2017)
Referencia APA:	Sepúlveda, D. L., Sepúlveda, M. E., & González, A. (2017). *Impuesto diferido: (Evolución y aplicabilidad del impuesto diferido)*. Universidad de San Buenaventura Medellín, Facultad de Ciencias Empresariales.

Impuesto diferido: Evolución y procedimiento del impuesto diferido

Deimar Leandro Sepúlveda Guzmán, ✉ deimardim1988@gmail.com
Maria Elizabeth Sepúlveda, ✉ elisepu@hotmail.com
Alexandra González Calle, ✉ alexagonzalez108@gmail.com

Resumen

El presente artículo, pretende analizar en profundizar el manejo de la evolución, procedimientos y ventajas que obtienen las empresas al aplicar dicho impuesto, pero no solo se debe tener en cuenta lo anterior, otro punto importante es la diferencia entre las normas locales e internacionales de contabilidad.

Al profundizar en los temas anteriores se puede llegar a identificar el gran papel que tiene los contadores para aplicar el impuesto diferido en las empresas, y de esta manera ayudará a reflejar la realidad económica y financiera del ente económico, más ahora con la adopción de las nuevas normas de contabilidad y financieras que son fundamentadas desde lo global, siendo así distantes de las normas tributarias de cada país.

Este estudio de investigación da como resultado saber diferenciar y comparar el impuesto diferido desde la norma nacional como la norma internacional, aclarando las desigualdades que se pueden encontrar aplicando los parámetros tributarios, siendo este impuesto de manera obligatoria bajo las normas internacionales por propio beneficio de la empresa.

Palabras claves: Impuesto diferido, estándares internacionales, contabilidad, NIIF Colombia.

.**Abstract**

In dealing with the issue regarding deferred tax, it is based on deepening the management of the evolution, procedures and advantages that companies obtain when applying this tax, but not only must take into account the above, another important point is the difference between the Local and international accounting standards.

By going deeper into the above issues, one can identify the great role that accountants have in applying the deferred tax in companies, and in this way help to reflect the economic and financial reality of the economic entity, more now with the adoption of New accounting and financial standards that are based on the global, and are thus far from the tax rules of each country.

This research study gives as a result know differentiate and compare the tax deferred from the national standard as an international standard, clarifying the inequalities that can be found by applying the tax parameters, this tax to be mandatorily under the international standards for the company's own benefit.

Keywords: deferred tax, international standards, accounting, NIIF, Colombia.

Desarrollo del tema

A lo largo de la historia las empresas han estado ligadas a la parte contable y financiera, ha sido el factor fundamental para que hayan podido proyectar la continuidad de los negocios en el tiempo y poder competir a hoy en un mundo globalizado, el cual cada día es más exigente, innovador y competitivo, la parte contable debe tener en cuenta muchos factores de la organización en la que se aplica e igualmente factores externos, y uno de ellos es la parte tributaria del país, entre ellos el impuesto de renta y complementarios, con el cual se debe tomar y analizar financieramente y no como una carga impositiva, una de las maneras para abordar el tema es el

impuesto diferido, que permite a la empresa compensar en futuros periodos un mayor o menor valor en el impuesto comparando el contable con el fiscal.

Por lo tanto, en el presente artículo basados en la norma hablaremos de la evolución, el procedimiento, las ventajas y beneficios para las empresas, igualmente la diferencia entre la norma colombiana y la internacional que hoy tiene hablando a todo el mundo, es cierto que no se ha escrito mucho sobre este el impuesto diferido que ha sido algo de controversia, de cierta manera porque lo del gobierno no llegara a consensuar con la información de las organizaciones y de los intereses de los socios, pero por la importancia del tema se tratara de explicar igualmente las ventajas de aplicar el impuesto diferido.

Hoy es responsabilidad del contador dar los lineamientos de acuerdo a la norma, con el fin de que la información contable sea los más acertado posible y que ayude de manera conveniente a la toma de decisiones de la organización, por ello se abordará desde la norma local e internacional toda vez que aún sigue vigente las locales a lo que corresponde de lo tributario, por ello nuestra intención es aportar a este punto.

De esta manera, hablar de impuesto diferido no es algo muy ajeno o desconocido en la parte contable y fiscal colombiana, ya que es un tema abordado desde 1993, y posteriormente con la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) desde el año 2013, es un tema que se continuará llevando a cabo , debido a que en ambas normas se menciona el desarrollo de este, sin embargo cabe señalar que existen algunas diferencias en el tratamiento bajo NIIF y COLGAAP, y que a su vez se puede hacer algunas relaciones de impuesto diferido con: impuesto de renta, impuesto a la ganancia, e impuesto corriente , es necesario entonces conocer cómo se ha dado su aplicabilidad durante sus inicios hasta el momento, cuales son aquellos parámetros o normas que lo han regido, efectos obtenidos en su manejo en las empresas colombianas y ahora bien, en la reforma tributaria.

El impuesto diferido se presenta debido a las diferencias que pueden existir en el tratamiento contable bajo los principios de contabilidad generalmente aceptados con las normas tributarias.

En Colombia desde 1993 el impuesto diferido ha sido establecido y manejado bajo el decreto 2649 y 2650, el cual mencionan cómo se le debe hacer el tratamiento según los siguientes artículos.

> Art. 67 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 (Colombia. Congreso de la Republica, 1993, p. 185).

> Art. 78 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 (Colombia. Congreso de la Republica, 1993, p. 193).

Los artículos anteriores nos da indicios de la manera de cómo debemos calcularlo, cuándo y en qué momento se puede presentar el caso en que una empresa, como lo dice el primer artículo, pague de mayor impuesto , mientras el segundo, se da un pago de un menor impuesto, ambos desde las diferencias temporales pero que en el próximo año deberá revertirse este pago para descontarlo o pagar de más, conociéndose así entonces como una activo diferido en el caso de pagar un mayor impuesto, o pasivo diferido cuando se presenta un menor impuesto de lo debido a pagar , dichas diferencias afectan las utilidades o renta líquida presentadas bajo la normas contables y tributarias a lo que se lo conoce como impuesto de renta.

En la Norma Internacional de Información Financiera el impuesto diferido es mencionado como impuesto a las ganancias, Nic 12 para NIIF plenas y sección 29 para pymes la cual indica:

> Reconozca las consecuencias fiscales actuales y futuras de transacciones y otros sucesos que se hayan reconocido en los estados financieros. Estos importes fiscales reconocidos comprenden el impuesto corriente y el impuesto diferido. El impuesto corriente es el impuesto por pagar (recuperable) por las ganancias (o pérdidas)

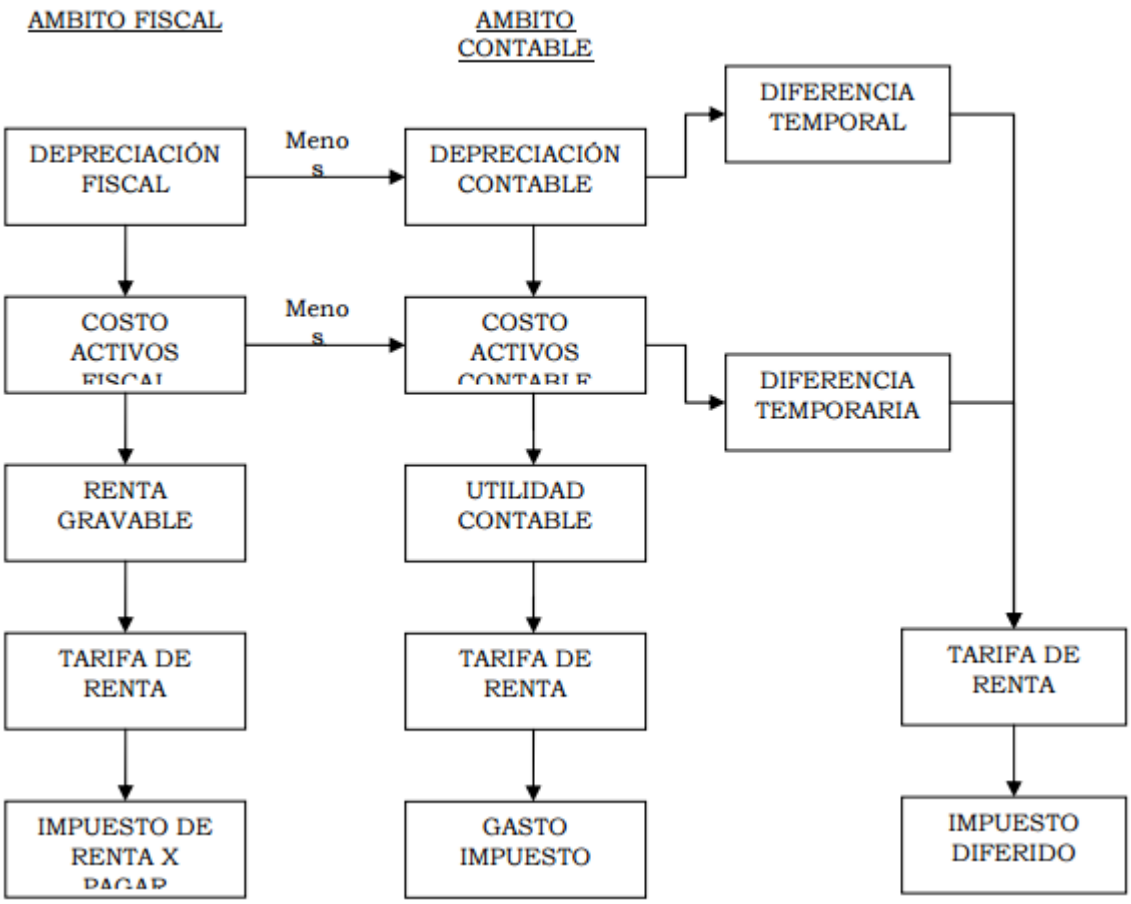
> fiscales del periodo corriente o de periodos anteriores. El impuesto diferido es el impuesto por pagar o por recuperar en periodos futuros, generalmente como resultado de que la entidad recupera o liquida sus activos y pasivos por su importe en libros actual, y el efecto fiscal de la compensación de pérdidas o créditos fiscales no utilizados hasta el momento procedentes de periodos anteriores (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad, 2009, p.29).

Como se mencionan en ambas normas se habla de diferencias temporales y temporarias, lo cual es importante encontrar la discrepancia, bajo normas internacionales se establecerá a partir de variedad temporarias, mientras que en las normas locales parte desde las disimilitudes temporales, es decir, las temporales nos llevan directamente al estado de resultados (ingresos , costos y gastos), por otra parte, las temporarias se puede decir que tienen un sentido más extenso a desacuerdos de lo trato por la norma local, aunque están aplicadas igualmente en el estado de resultado que abarca las cuentas del balance de activos y pasivos, teniendo en cuenta que se presenten bajo la base fiscal y contable sean temporarias o temporales, ambas residen en el tiempo a favor o en contra.

Es preciso aclarar que no existe un impuesto diferido para el patrimonio IVA, Ica, impuesto al consumo, regalías, beneficios a empleados o cualquier otro tipo de impuestos establecidos por el gobierno.

Se infiere, por lo tanto, que la norma local e internacional al final, vemos que ambas llegan a un mismo punto que es el impuesto diferido como lo ilustra la siguiente gráfica:

Figura 1. El fin del impuesto diferido



Fuente: (Restrepo, El impuesto diferido a la luz de la Norma Internacional, 2016, p. 8)

Para la realización del impuesto diferido bajo las NIIF es necesario contar con la declaración de renta y CREE en el cual extraerá las bases fiscales declaradas, y se comparará con el valor que tengan en el balance bajo NIIF (balance de apertura o balance de la situación financiera), por lo tanto este proceso solo se hace cada año, al final del periodo fiscal, teniendo en cuenta que los balances no se han cerrado debido a que se debe establecer el análisis del impuesto diferido e incorporarlo en el balance.

Es así que una vez obtenidas las bases fiscales de activos y pasivos del cierre del año anterior en el balance y los dados en la declaración de renta, se debe identificar y clasificar las diferencias temporarias en pasivos o activos diferidos, aplicando la siguiente regla:

Tabla 1. Clasificación diferencias temporarias

Cuenta	Saldo contable > fiscal	saldo contable < fiscal
Activo	pasivo por impuesto diferido	activo por impuesto diferido
Pasivo	activo por impuesto diferido	pasivo por impuesto diferido

Nota: (Auala Empresarial , s.f, p. 65)

Determinadas las diferencias que surgieron en el tiempo pero que permanecerán en el futuro siendo estas las que darán origen al impuesto diferido, se debe identificar la naturaleza de dicho impuesto, es decir sumar todos aquellos saldos dados en el activo diferido, pasivo diferido y llevarlos contra las ganancias retenidas en el patrimonio.

El impuesto diferido parte de la necesidad de las empresas de obtener un balance entre la contabilidad fiscal y contable respecto al impuesto pagado, esto debido a las diferencias que existen en Colombia entre las normas contables y fiscales, dando lugar a una problemática que las empresas con la ayuda de los contadores deben saber resolver dándole el mejor manejo financiero.

Si bien desde la norma colombiana se debe aplicar el impuesto diferido, también es cierto que en esta no existía tanta diferencia, esta es una norma acorde a lo local que de alguna u otra manera estuvo influenciada por lo fiscal. Muestra de ello lo especifica el artículo 165 de la ley 1607 de 2016. "Únicamente para efectos tributarios, las remisiones contenidas en las normas tributarias a las normas contables, continuarán vigentes durante los cuatro (4) años siguientes a la entrada en vigencia de las Normas Internacionales de Información Financiera – NIIF" (El Congreso de Colombia , 2014, párr . 112). Lo anterior demuesta que a pesar que las empresas deben realizar la transición a las normas internacionales para lo fiscal deben seguir tal como venían trabajando a lo que respecta contablemente. Esto conlleva a elaborar legalmente una doble contabilidad.}

Cabe entonces preguntarse ¿Cuál es la importancia del impuesto diferido?, habrá muchas apreciaciones si se consulta varios autores expertos en el tema, desde la norma se podrían sacar varias apreciaciones o conclusiones, pero a modo de ver la siguiente valoración es la más destacada:

> Consideramos que uno de las más destacadas, Es el manejo de los impuestos diferidos a más de connotar el impuesto de renta como una auténtica realidad económica, puede ser tomado como una estrategia no sólo en lo tributario, si no como una firme manera de representar la realidad económica (Restrepo, 2016, p. 5).

De manera que el manejar el impuesto diferido en una organización es de suma importancia, toda vez que permite reflejar la realidad económica, genera una buena toma de decisiones por parte de los responsables de encaminar el rumbo de la empresa y así ayudar a la continuidad en el tiempo de la misma.

Ahora veamos, que impacto puede tener la reforma tributaria, la cual cursa en el congreso para su aprobación entre los artículos que están relacionados con el impuesto diferido en el estatuto tributario, estos son algunos de los artículos que se pretenden modificar : el primero el artículo 47 del E.T el cual especifica que se podrán compensar las pérdidas fiscales en el proyecto, lo principal que cambia son los periodos, pasando de 5 a 8 periodos gravables, de esta manera podemos ver que es un beneficio para los contribuyentes ampliando dicho plazo, de esta manera ayuda un poco a las empresas con la declaraciones en caso de tener pérdidas fiscales.

Otro posible cambio seria en el artículo 142 respecto a la deducción de Inversión, la cual incluye nuevas reglas dentro de ellas los desembolsos de establecimientos que especifica: En consecuencia, los gastos no deducibles porque exceden el límite del 20%, en el año o periodo gravable, generarán una diferencia temporaria que será deducible en los periodos siguientes, sin exceder el 20% del costo fiscal por año o periodo gravable.

Como toda norma o ley tiene beneficios a favor o en contra, a continuación expondremos un estudio de la implementación NIIF para las PYMES en una mediana empresa ubicada en Bogotá (Colombia). Dentro de la implementación se observa los primeros efectos financieros de la transición que es el tema que nos interesa Impuestos diferidos, tomando como base una perdida fiscal que será retribuida en los siguientes periodos, ya que no se encontraban reconocidos en estados financieros bajo PCGA previo.

1. Impuestos diferidos: La entidad obtuvo una pérdida fiscal que no estaba reconocida en los estados financieros bajo PCGA anteriores. La NIIF para PYMES sugiere reconocer en los activos por impuestos diferidos, para observar lo dicho se mostrará las partidas que generan diferencias temporarias y por tanto impuestos diferidos son:

Figura 2. Balance de apertura

Concepto	Balance de apertura	31/12/2009	31/12/2010
Diferencia entre el valor fiscal de los activos diferidos y su importe contable (0)	3.783.848	-	23.086.211
Diferencia entre el valor presente y el valor fiscal de los préstamos a largo plazo	1.387.125	500.561	6.252.994
Diferencia entre el costo reexpresado el valor fiscal de las propiedades, planta y equipo	9.577.102	8.023.911	6.390.705
Provisiones deducibles en períodos siguientes	23.100.000	2.185.263	1.618.320
Pérdida fiscal por compensar	615.393.570	500.931.538	189.641.760
Excesos de renta presuntiva por compensar	3.216.840	3.322.996	-
Total activo por impuesto diferido bajo NIIF para PYMES	656.458.485	514.964.269	226.989.990

Nota: (Baquero, 2013)

1. juste a las cuentas por cobrar a largo plazo: la entidad poseía cuentas por cobrar deudores, y se manejaba con tasa de interés inferior al mercado o sin intereses. En NIIF para PYMES se deben reconocer al valor presente descontado hallando con una tasa de interés de mercado y aplicando el reconocimiento inicial del préstamo para disminuir el patrimonio.
2. Activos diferidos: se encontraban contabilizados bajo PCGA se reconocía el gasto por medio de la amortización del activo diferido, no se manejaba como lo estableció las NIIF para PYMES, es decir que bajo las NIIF se reconoce el desembolso al instante en los resultados del periodo.
3. Deterioro del valor de las inversiones: la entidad durante el balance de apertura, se estableció que tenían inversiones en subsidiarias en el extranjero y se determinó por efectos contables que se deterioraban por el valor en libros de dichas inversiones ya que se encontraban en liquidación y no se recuperaría ningún importe. El ajuste de la perdida fue reconocido en los estados financieros en el año 2009 bajo PCGA colombiano. (Salazar-Baquero).

La compañía del sector manufacturero posee sus estados financieros del corte a diciembre de 2013, el cual realizo para el balance de apertura bajo NIIF full a dicha fecha, y uno de sus activos más importantes es la Propiedad, Planta y Equipo. A continuación se dará a conocer el balance de apertura.

Figura 3. Balance de apertura

Descripción	Normatividad Colombiana - COLGAAP	NIIF	Fiscal	Diferencias		Impuesto Diferido
				Perma-nentes	Tempo-rarias	
Disponible	577.788	577.788	577.788	-	-	-
Inversiones	267.671	224.003	267.671	116	43.552	14.895
Deudores	9.107.477	9.844.237	10.122.943	183.914	94.791	32.229
Inventarios	6.508.887	6.394.515	6.354.996	-	(39.519)	(13.587)
Terrenos	*1.567.923*	*2.999.619*	*734.250*	-	*(2.265.368)*	*(226.537)*
Edificaciones	*6.054.471*	*6.278.466*	*3.750.632*	-	*(2.527.834)*	*(783.628)*
Maquinaria y Equipo	*7.192.973*	*6.059.858*	*4.592.310*	-	*(1.467.548)*	*(129.822)*
Equipo de Oficina	*392.578*	*248.255*	*192.578*	-	*(55.677)*	*(18.373)*
Equipo de Computo	*51.312*	*47.326*	*51.984*	*4.690*	-	-
Equipo de Transporte	*118.083*	*108.498*	*118.083*	-	*9.585*	*959*
Activos Fijos	15.377.339	15.742.022	9.439.838	4.690	(6.306.842)	(1.157.402)
Intangibles	656.369	426.369	6.369	(420.000)	-	-
Diferidos	1.470.774	1.026.865	959.999	-	(66.866)	(22.734)
Total Activos	**33.966.305**	**34.235.801**	**27.729.604**	**(231.280)**	**(6.274.885)**	**(1.146.600)**
Total Pasivos	**(21.673.389)**	**(23.645.135)**	**(21.027.150)**	**1.403.452**	**1.214.533**	**400.796**
Total Patrimonio	**12.292.916**	**10.590.665**	**6.702.454**	**1.172.172**	**(5.060.351)**	**(745.805)**

Fuente: (Baquero, 2013)

Figura 4. Balance de apertura

Las principales cifras a tener en cuenta son:

Concepto	Operación	Valor	%
Disminución Patrimonial producto de conversión a NIIF	12.292.916 – 10.590.665	1.702.250	13,8%
Efecto impuesto diferido en Patrimonio bajo ColGAAP	400.796 – 1.146.600	(745.805)	(6,1%)
Efecto impuesto diferido en PPE en Patrimonio ColGAAP	(1.157.402) / 12.292.916	-	(9,4%)

Fuente: (Baquero, 2013)

El balance de apertura muestra unas diferencias en las cuentas de balance, tuvo un incremento en rubros de Propiedad, Planta y Equipo y cartera, y deducciones en rubro de intangibles.

El rubro de propiedad, plata y equipo afecto al patrimonio por que el costo de dicho activo aumento y genero una diferencia entre el valor declarado para fines contable bajo NIIF, y fiscal, esta diferencia crea un pasivo por impuesto diferido.

Se analiza y se determina el impacto que ha generado la NIIF con el impuesto diferido, se halla una disminución en el patrimonio del 9.4% generado por una diferencia en el rubro de propiedad, planta y equipo.

El impuesto diferido en el rubro de inversión y Propiedad, Planta y Equipo se calcularon dos tasas, la primera tasa 10 %, se halló con la ganancia ocasional con activos que se tenían desde hace dos años, la segunda tasa 33% activos de menos de dos años, se deprecio los inferiores a dos años y al venderse se obtuvo una renta por recuperación de deducciones.

Se calcula tasa de 33% con los demás activos y pasivos , y la tasa de 34% diferencias que se espera reservar en el año 2015, y la tasa de impuesto se reduce un punto, una tasa de 34% variedades que se espera se reverse en el año 2014 en donde esta es la tasa aplicable.

El efecto de los estados financieros es reflejar los hechos financieros que se materializan únicamente en el momento en que los activos que se revalúen sean vendidos, esto ocasiona grado de incertidumbre por tratarse de fechas inciertas, todo esto podría tardar hasta el momento de liquidación.

Adicionalmente, es necesario preguntarse si: ¿el excedente por revaluación quedará a disposición de los accionistas para ser distribuido en el momento en que ellos determinen? Para este caso, la aplicación de la NIC 12 tiene una actitud conservadora, ya que busca que al momento de una distribución de este excedente para los socios estuviera disponible únicamente el

proveniente de la revaluación neta que se obtiene de disminuir los impuestos que se deriven de este mayor valor que adquirieron los activos provisionando el posible impuesto a pagar en la venta de los mismos.

La contabilización del ID en este caso, será alto no solo por el cambio de método de determinación, sino también porque a pesar de que en la legislación existe la obligación de calcularlo, no es una práctica común, posiblemente por la complejidad del tema y el desconocimiento del mismo. Este impuesto no solo se calcula para fines fiscales, también tiene un efecto financiero que impacta directamente a los accionistas, a mayor pasivo por este concepto, menor utilidad disponible para ser distribuida a los accionistas.

De manera concluyente siempre habrá una diferencia entre las normas contables y financieras con las normas tributarias, los intereses de los gobiernos en algún momento serán diferentes a los de las empresa y socios, por tal motivo es de suma importancia y ahora bajo las normas internacionales, es obligatorio manejar el impuesto diferido en aras de conservar y mantener una realizada económica verdadera de las organizaciones.

De otra manera se logró mostrar la importancia que podrán tener las empresas haciendo un correcto manejo del impuesto diferido, permitiéndole así que su situación financiera sea más real, esto llevando a una acertada toma de decisiones y encaminar el negocio hacia la sostenibilidad y durabilidad en el tiempo.

Como podrá observarse los impuestos no se deben mirar de una manera impositiva, las organizaciones deben tomar estos rubros como parte fundamental de la contabilidad y darles un tratamiento financiero que permita medir y proyectar dichos pagos de una manera más eficiente sin que afecte la organización , es de anotar que si no se hace una adecuada implementación en este caso del impuesto diferido , las empresas podrían versen afectadas , debido a que pueden tener un mayor pago en la declaración de renta y al no tenerlo en cuenta no podrían diferirlo en las próximas declaraciones.

Referencias

Auala Empresarial . (s.f). *Conferencia Normas Internacionales de Información Financiera NIC-NIIF para PYMES.* Camara de Comercio de Medellin para Antioquia .

Baquero, É. E. (2013). *Efectos de la implementación de la NIIF para las PYMES en una mediana empresa ubicada en la ciudad de Bogotá. Cuadernos de Contabilidad, 14 (35), 395-414.* Obtenido de https://goo.gl/lnZ63G

Colombia. Congreso de la Republica. (1993). *Decreto 2649 2650.* Bogota D. C: Representaciones y Distribuciones el Trebol.

Congreso de Colombia. (2014). *Decreto 2548 de 2014: Por el cual se reglamentan los artículos 4° de la Ley 1314 de 2009, 165 de la Ley 1607 de 2012, 773 y 774 del Estatuto Tributario.* Bogotá: Diario Oficial. Obtenido de https://goo.gl/rRyxNb

Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad. (2009). *Módulo 29: Impuesto a las Ganancias.* London: IFRS Foundation. Obtenido de https://goo.gl/5k9smw

Restrepo, J. E. (2016). *El impuesto diferido a la luz de la Norma Internacional.* Obtenido de https://goo.gl/xFO39x

Restrepo, J. E. (s.f.). *el manejo del impuesto diferido en Colombia.* Obtenido de https://goo.gl/kqjwA8

Salazar-Baquero, É. E. (s.f.). *Efectos de la implementación de las NIIF para las PYMES* .