

**MANEJO DEL IMPUESTO DIFERIDO Y ALGUNOS IMPACTOS ANTE LA  
CONVERGENCIA A NIIF EN LAS PYMES DE MEDELLÍN VIGILADAS POR LA  
SUPERINTENDENCIA DE SOCIEDADES**

**Trabajo de grado**

**Juan Pablo Pineda Torres**

**Juan José Posada Gómez**

**Juan Esteban Hoyos Salazar**

**Asesor**

**Jaime Alberto Guevara**

**UNIVERSIDAD DE ANTIOQUIA**

**FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS**

**DEPARTAMENTO DE CIENCIAS CONTABLES**

**MEDELLÍN**

**2012**

## **Manejo del impuesto diferido y algunos impactos ante la convergencia a NIIF en las PYMES de Medellín vigiladas por la Superintendencia de Sociedades**

### **Resumen**

La convergencia a Normas Internacionales de Información Financiera (en adelante NIIF) en Colombia requiere de estudios que permitan la implementación de dichas normas en nuestro medio. Por ello, con base en lecturas y por medio de un proceso de investigación se pretende analizar los cambios que presentarán las NIIF en el tratamiento del impuesto diferido en el sector privado, su posible impacto y un acercamiento a la preparación que tienen los usuarios de la información en el tema. El presente trabajo se enfoca en el tratamiento que se le da al impuesto diferido en Colombia y el propuesto en las NIIF, comparando ambos procedimientos, los antecedentes de su aplicación en países que han adoptado NIIF y una interpretación tentativa sobre los impactos que generará la convergencia, centrado en las pequeñas y medianas empresas de la ciudad de Medellín que se encuentran vigiladas por la Superintendencia de Sociedades.

**Palabras clave:** Impuesto diferido, método del pasivo, NIC 12, convergencia a NIIF, normas contables.

## Contenido

### INTRODUCCIÓN

<b>2. COMPARACIÓN DE LAS NORMAS CONTABLES COLOMBIANAS FRENTE A LAS NORMAS INTERNACIONALES.....</b>	<b>15</b>
<b>2.1 Normatividad contable colombiana .....</b>	<b>16</b>
<b>2.2 Normatividad Internacional.....</b>	<b>21</b>
<b>3. NIIF Y EXPERIENCIAS EN OTROS PAÍSES .....</b>	<b>24</b>
<b>4. CASO APLICADO .....</b>	<b>31</b>
<b>4.1 Método basado en normatividad colombiana .....</b>	<b>32</b>
<b>4.2 Método basado en normatividad internacional. ....</b>	<b>40</b>
<b>4.3 Análisis del impacto COLGAAP vs IFRS .....</b>	<b>47</b>
<b>5. IMPACTOS DE LA CONVERGENCIA A NIIF .....</b>	<b>49</b>
<b>5.1 Impactos generales de la convergencia.....</b>	<b>49</b>
<b>5.2 Impactos sobre el impuesto diferido.....</b>	<b>51</b>
<b>5.3 Cuadro Comparativo.....</b>	<b>53</b>

### BIBLIOGRAFÍA

## INTRODUCCIÓN

**La estandarización de la información contable para Colombia representa todo tipo de obstáculos al momento de implementar las NIIF**

Para la convergencia se debe realizar una serie de estudios por parte de los usuarios de la información contable, ya que es de obligatorio cumplimiento. Precisamente, uno de los problemas grandes en nuestro país es la obligatoriedad a la que aduce la norma, ya que se podría pensar que el objetivo de la convergencia a NIIF es más un asunto legal que un tema que podría fomentar la internacionalización del mercado nacional y la inversión extranjera. Se debe tomar entonces la convergencia a NIIF como una herramienta que facilita la entrada al mercado mundial y el fortalecimiento de las PYMES, que buscan inversionistas extranjeros o empresas grandes colombianas que deseen invertir, al presentar una homogenización en la información financiera.

Pero la convergencia a NIIF trae consigo retos que deberán ser afrontados por el Estado y por la sociedad en general, sin contar con los aspectos legales y normativos que se deberán adaptar para permitir el cambio. Por esto, el objetivo del trabajo se encamina en medir los impactos de la implementación de la NIC 12 en Colombia, el análisis de los aspectos más relevantes correspondientes a la aplicación de un modelo contable que recoja todas las exigencias internacionales, así como en el cálculo del

impuesto diferido en las PYMES de la ciudad de Medellín, que se encuentren vigiladas por la Superintendencia de Sociedades. Para esto se tuvo en cuenta la opinión de algunos conocedores del tema y usuarios de la información que ayudaron a visualizar el estado actual del impuesto diferido, bajo qué forma se viene trabajando en las empresas, además artículos de revista, conferencias y libros que vislumbran el procedimiento para hallar el impuesto diferido en su conjunto.

El Consejo Técnico de la Contaduría Pública (CTCP) clasificó a las empresas en tres grupos<sup>1</sup> que adoptarán NIIF. El grupo 1 tendrá en cuenta NIIF de forma total y estará compuesto por empresas de tamaño grandes, clasificadas según Ley 905 de 2004, emisores de valores y entidades de interés público; el grupo 2 adoptará NIIF para Pymes y se compone de empresas grandes que no cumplen los requisitos del grupo 1, empresas de tamaño medianas y pequeñas clasificadas según Ley 905 de 2004 y microempresas clasificadas según la Ley 905 de 2004 cuyos ingresos anuales no superen los 15.000 SMLMV y el grupo 3 llevará contabilidad simplificada (esto es emitir estados financieros y revelaciones abreviadas cuyo objetivo apunte al aseguramiento de la información pero de forma más moderada) y se conforma de microempresas y demás empresas y personas naturales que no cumplen los requisitos para estar en el segundo grupo.

---

<sup>1</sup><http://www.supersociedades.gov.co/ss/drvisapi.dll?Mlval=sec&dir=41&id=32158&m=td&a=td&d=depend>  
mediante la circular externa 115 - 002 en marzo de 2012 la Superintendencia de Sociedades

A pesar de su obligatoriedad, es frecuente que las Pymes desarrollen su contabilidad con alta tendencia a cumplir normas tributarias antes de cumplir normas contables, siendo el impuesto diferido una partida netamente contable, que es de gran ayuda para reflejar las diferencias antes mencionadas, y que permite a la empresa revelar una información económica más acorde con la realidad. Y es que el gran problema que se encontró en las empresas al realizar las entrevistas es ver cómo la contabilidad se enfoca en una contabilidad fiscal en la que los impuestos son lo primero a lo que debe ir orientada la información, y el resto pasa a segundo plano.

El presente artículo presentará entonces una introducción al concepto de impuesto diferido, sus orígenes y los métodos utilizados para su cálculo, tanto en la NIC 12 como en los decretos 2649 y 2650 de 1993 y reglamentarios expedidos en Colombia. Para lograrlo, se desarrollará un caso práctico de una empresa local que no aplica ninguno de los métodos, por lo que se pretenderá mostrar los beneficios de su aplicación. También se pretende concientizar a los usuarios de la información contable sobre la inmediata convergencia a Normas Internacionales, ya que se percibe poca preparación en el medio para afrontar dicho cambio, así como la medición de los impactos que traerá consigo la aplicación de la NIC 12 en las pequeñas y medianas empresas de Medellín vigiladas por la Superintendencia de Sociedades.

A pesar de tener suficiente tiempo para entender y aplicar normas internacionales, la alta demanda de personal capacitado hará vislumbrar el resultado mucho más lejos de lo que se tiene pensado, ya que no hay tantos como se requieren.

Podemos ver entonces cómo el trabajo nos muestra, además de la metodología del impuesto diferido, un estado de la convergencia inquietante, por lo que se analizarán las entrevistas en las diferentes empresas observadas.

## 1. ORIGEN Y EVOLUCIÓN DEL IMPUESTO DIFERIDO

El cálculo del impuesto se deriva de realizar ajustes sobre la utilidad contable, con el fin de poner de manifiesto las diferencias que existen entre la utilidad contable y la fiscal.

Partiendo de este enunciado se deja claro que hay dos tipos de visión de la contabilidad: una que está determinada por principios meramente contables, cuya regulación es dada por el gobierno y está supeditada a dinámicas comerciales, y otra que, en vista del mismo gobierno, intenta mostrar una realidad que parte de la información contable, pero cuyo objetivo es brindar soporte fiscal.

No vamos a demeritar el fin de mostrar una “realidad fiscal” distinta a la mostrada contablemente (con principios que fueron en su momento aceptados), pero sí debemos dejar claro que hay dos regulaciones generales, dos contabilidades: una para la empresa, proveedores, clientes y terceros en general, y otra para el Estado (García, 2007).

Entonces, al hallar ese impuesto a cargo del que partimos, debemos dejar claro en qué partidas difieren, en cuanto tiempo lo hacen y si es posible determinar la viable reversión en un futuro.

Remontándonos a los antecedentes, el impuesto diferido comenzó con la adopción del método del diferido por parte de EE.UU., en el Accounting Principles Board (APB, Consejo de Principios Contables) en diciembre de 1967, por el cual se establecía

los efectos de las diferencias temporales sobre el impuesto a la renta causada y el devengado los cuales se deben diferir como activos o pasivos asignándose en periodos futuros en los cuales se espera revertir esas diferencias, sin ajustarlos por cambios de tasa o la imposición de nuevos gravámenes. (Espinoza, 2003)

En 1987 es reemplazado por la Junta Financiera de Estándares Contables (FASB 96)

el cual se basaba en el método del pasivo. En este método, que es una derivación del método del diferido, los efectos esperados de impuestos sobre diferencias temporales se determinan y presentan como pasivos de impuestos por pagar o activos por pagos anticipados, y se ajustan por cambios en tasas y nuevos impuestos que entren en vigencia (Espinoza, 2003)

Que también sería reemplazada por la FASB 109 en 1993 y complementada con el FIN 48.

Podemos ver cómo la primera norma emitida que hablaba del impuesto diferido llegó en 1979 bajo el IASC, consagrada en la NIC 12 (impuesto a las ganancias). En ella se adopta el método del diferido bajo cuentas de resultado, y cuya dinámica está sustentada entre las diferencias temporales de la utilidad contable del resultado fiscal.

La NIC 12 fue revisada y modificada en octubre de 1996. En ella se cambia de enfoque y se adopta el método del balance similar al que tenía EE.UU. por la época. Este método, que ahora se aplicaría a los estados financieros que cubrían los periodos de 2001 en adelante, tenía como idea central el hecho de aceptar diferencias temporarias entre el valor contable y fiscal de los activos y/o pasivos para dar lugar al impuesto diferido.

Las diferencias temporarias son causadas por transacciones que afectan los resultados contables y tributarios en períodos distintos, lo que origina activos y pasivos por impuestos diferidos, ya que afectan el gasto contable por impuesto sobre la renta y el correspondiente pasivo a pagar en un ejercicio fiscal distinto al de su registro contable.

Mientras en Colombia la regulación de la contabilidad no ha ido a la par de las normas internacionales, lo ha hecho un largo tiempo después. Los antecedentes normativos del impuesto diferido están en el Decreto 2160 de 1986 en su artículo 26, en el cual se previó que podían presentarse diferencias entre la base para determinar la utilidad comercial y la renta líquida gravable de cada período, cuya incidencia en la renta líquida gravable depende del tipo de diferencia que se presente; si son permanentes, afectan la renta líquida gravable como ingreso o como gasto, pero no influyen en la utilidad contable. Si son diferencias temporales, el ingreso o gasto se registra contablemente en un periodo y para efectos fiscales se debe tener en cuenta

en otro periodo, lo que genera un cargo por impuesto diferido que afecta la renta líquida gravable.

En la actualidad, la fundamentación legal está dada en el Decreto 2649 de 1993 en sus artículos 67 y 78, que establecen como se debe contabilizar el impuesto diferido. El artículo 67 expresa:

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.

Por su parte, el artículo 78 dice “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”.

En el mismo decreto, el artículo 44 anticipó la existencia de las diferencias entre la renta o beneficio comercial y la renta líquida gravable, señalando que

Las cuentas de orden fiscales deben reflejar las diferencias de valor existentes entre las cifras incluidas en el Balance y en el Estado de Resultados, y las utilizadas para la elaboración de las declaraciones tributarias, en forma tal que unas y otras puedan conciliarse.

Este manejo tiene incidencia en el impuesto diferido, porque según el concepto del Consejo Técnico de la Contaduría Pública 242 de Junio 8 de 1999:

en Colombia, para efectos de registrar las partidas que representan diferencias temporales entre la utilidad comercial (beneficio o excedente) y la renta líquida gravable, se deben utilizar las cuentas de orden fiscales y sus efectos en el impuesto a pagar se registrarán como un impuesto diferido débito o crédito, según sea el caso.

Otra situación similar se presenta en la norma general sobre revelaciones de los estados financieros citada en el Decreto 2649 de 1993 artículo 115 numeral 19, en donde se indica que

en forma comparativa cuando sea el caso, se deben registrar en cuentas de orden la Conciliación entre el patrimonio contable y el fiscal, entre la utilidad contable y la renta gravable y entre la cuenta de corrección monetaria contable y la fiscal, con indicación de la cuantía y origen de las diferencias y su repercusión en los impuestos del ejercicio y en los impuestos diferidos.

Así mismo, fiscalmente, los parámetros son dictados por el legislador y el gobierno, que a partir de leyes, normas, circulares, conceptos y decretos, establece los lineamientos a seguir, cuyo objetivo es el de lograr un mayor y más eficaz recaudo, para impulsar la competitividad de cierto sector de la economía o beneficiar a una parte de la sociedad. Así, por ejemplo, cuando hablamos del impuesto sobre la renta se divide a los contribuyentes por regímenes, ya sea del régimen ordinario o especial, y se presentan, para los dos, diferentes métodos, topes y tarifas para contribuir con el Estado por medio de impuestos.

En Colombia, el ejercicio contable ha hecho que las normas fiscales prevalezcan sobre las normas contables, por lo que algunos procedimientos que corresponderían a esa disciplina se vienen generando a partir de leyes tributarias. Esta situación hace que algunas empresas vean la contabilidad como un requisito para cumplir con la liquidación y pago de los impuestos, la presentación de estados financieros ante las entidades autorizadas del gobierno o como una carga, que poco o nada sirve al momento de tomar decisiones. Estas afirmaciones se dan como conclusión de las entrevistas realizadas a lo largo de la investigación.

Es así como la utilidad contable, hallada bajo los parámetros de la normatividad según Decreto 2649 de 1993, en muchas situaciones va a diferir de la renta líquida gravable, en este caso, para liquidar el impuesto a cargo en un período.

La importancia de aplicar el impuesto diferido sobre las diferencias temporales, recae en el hecho en que la contabilidad tiene que informar la realidad de la empresa, sus futuras obligaciones o derechos, ya que dichas diferencias representan rubros de los estados financieros que tienen que ser tomados en cuenta así provengan de disposiciones fiscales, es decir, que por ser fiscales no tienen por qué ser desconocidas dentro de la información financiera y contable del ente (García, 2007).

El manejo de las diferencias temporales puede ayudar a establecer una política adecuada en cuanto a la aplicación de ingresos y egresos, al reconocer las diferencias entre el impuesto a pagar y el gasto por impuesto del período.

Mientras subsistan aplicaciones diferentes en el tiempo para un mismo hecho económico en el ámbito contable y fiscal, subsistirán las diferencias temporales y con ellos el impuesto diferido. Reconocer un mayor o menor gasto por impuesto de acuerdo con las utilidades comerciales es un reflejo fiel de la realidad, a diferencia de hacerlo basado exclusivamente en la renta fiscal, cuyo objeto, en la mayoría de los casos, está orientado a satisfacer los requisitos impositivos.

## **2. COMPARACIÓN DE LAS NORMAS CONTABLES COLOMBIANAS FRENTE A LAS NORMAS INTERNACIONALES**

Al analizar la metodología para hallar el impuesto diferido en Colombia debemos hablar del método del Estado de Resultados que se adoptó en su momento internacionalmente y que ahora pasó al método que compara cuentas del Balance General. Son distintos, pero no distan mucho de su objetivo final: mostrar, reflejar y cuantificar esas discrepancias que aparecen en las conciliaciones que se prestan en diferentes momentos y las cuales hay que analizar.

Parece ser que, aunque la normativa colombiana es específica en decir que se utilice el método del diferido basado en las cuentas de resultados, muchos encargados del área contable optan por usar el impuesto hallado en la liquidación del impuesto de renta y dejarlo como gasto por impuesto del periodo, sin tener en cuenta diferencias que se presentan normalmente en una conciliación de rentas, entre la contable y la fiscal.

Es por eso que vale la pena notar que en Colombia, al estar inmersa en una convergencia cada vez más cercana, se debe de perder la creencia que dice que con la contabilidad no se puede obtener información más que para fines tributarios, según lo afirman algunas personas entrevistadas. Es más, saliéndonos de otra gran falacia, que dicta disposiciones meramente económicas o financieras, se puede encontrar en esta

un reflejo del ejercicio normal de la empresa, teniendo en cuenta partidas no financieras ni económicas, sino de índole social.

Pero no todo está perdido; es prudente pensar que todo esto beneficia la profesión, al otorgarle la competencia necesaria para definir la situación patrimonial de una empresa respecto de otra, respecto de un sector, respecto de un país. Todo ello mediante un modelo que sigue tres simples cuestiones, que son el capital a mantener, los criterios de medición y la unidad de medida; este método ha sido aprobado por muchos estados, por organismos internacionales, por organismos no gubernamentales y demás entes.

Dado que la globalización tiende a unificar más a las regiones, países y culturas, así como procedimientos y dinámicas, es bueno pretender que todo fluye conforme a un ideal verdadero de transparencia e información comparable.

## **2.1 Normatividad contable colombiana**

Se debe tener en cuenta que existen distintas clases de diferencias y que estas pueden ser permanentes o temporales, así como las temporales son imponibles o deducibles (Corredor, 2010). Permanentes son aquellas diferencias que se presentaron en un periodo y que no se van a revertir; por ejemplo, algunos gastos no deducibles por no llevar relación de causalidad con la actividad económica del contribuyente, gastos que contablemente se restan para el cálculo de la utilidad pero que fiscalmente no son

tenidos en cuenta, por lo que se configura una diferencia que no afecta el cálculo del impuesto diferido. Contablemente, la diferencia siempre va a existir, y fiscalmente, por exigencia de la norma, se debe hacer una conciliación entre la renta contable y fiscal que deberá ser reflejada en los anexos de la declaración de renta donde se muestren las diferencias permanentes.

Las diferencias temporales, entonces, son aquellas que dan origen al impuesto diferido, y como ya se mencionó pueden ser deducibles o imponderables. Las deducibles son las que implican el pago de un mayor impuesto en el período actual y que en el futuro se compensará cuando la diferencia se revierta (Corredor, 2010). Para entenderlo, se expone un ejemplo:

**Tabla 1.** Ejemplo método del diferido (diferencias temporales deducibles)

Año 1	Contabilidad	Fiscal
<b>Ingresos</b>	\$ 30.000	\$ 30.000
<b>Gastos/deducciones</b>	20.000	10.000
<b>Utilidad</b>	10.000	20.000
<b>Impuesto 33%</b>	3.300	6.600
<b>Impuesto diferido débito</b>	\$ 3.300	

Fuente basada en libro de Jorge Orlando Corredor, *El impuesto diferido de renta fundamentación teórica y casos prácticos*. Bogotá, Editores Hache, 2010.

En este caso, se presentó un mayor gasto contable, por lo que la liquidación del impuesto a pagar fiscalmente es mayor. Este gasto puede darse por diferencias entre métodos de depreciación, por provisiones que en contabilidad disminuyen algunos pasivos pero que tributariamente solo pueden ser tenidas en cuenta cuando se realicen, por la causación de ingresos o costos en distintos períodos, entre otras situaciones. El registro contable sería el siguiente:

**Tabla 2.** Contabilización método del diferido débito

Contabilización Impuesto Diferido		
Concepto	Débito	Crédito
Gasto impuesto	\$ 3.300	
Impuesto diferido (db)	\$ 3.300	
Impuesto por pagar		\$ 6.600

Fuente basada en libro de Jorge Orlando Corredor, *El impuesto diferido de renta fundamentación teórica y casos prácticos*. Bogotá, Editores Hache, 2010.

En el siguiente período contable, cuando la diferencia se compense se revertirá y, por tanto, el asiento contable. Como vemos, es de gran importancia tener en cuenta estas partidas, ya que, de no ser así, los resultados entregados en los balances diferirían de la realidad en el sentido de no prever futuras disminuciones en el impuesto a pagar, o en el caso de reflejar el pago en un período o en otro de un mayor impuesto a cargo.

Por otra parte, se encuentran las diferencias temporales imponibles; estas generan el pago de un menor impuesto en el período presente, y tendrá que ser pagado en el futuro cuando la diferencia se revierta (Corredor, 2010). Un ejemplo de estas diferencias es el siguiente:

**Tabla 3.** Ejemplo método del diferido (diferencias temporales imponibles).

Año 1	Contabilidad	Fiscal
<b>Ingresos</b>	\$ 30.000	\$ 30.000
<b>Gastos/deducciones</b>	10.000	20.000
<b>Utilidad</b>	20.000	10.000
<b>Impuesto 33%</b>	6.600	3.300
<b>Impuesto diferido crédito</b>		\$ 3.300

Fuente basada en libro de Jorge Orlando Corredor, *El impuesto diferido de renta fundamentación teórica y casos prácticos*. Bogotá, Editores Hache, 2010.

En este caso, las deducciones fiscales son mayores que los gastos en la parte contable, por lo que se genera una menor renta líquida, y por lo tanto, un menor impuesto que tendrá que ser pagado cuando la diferencia se compense. El registro contable sería el siguiente:

**Tabla 4.** Contabilización método del diferido crédito

Contabilización Impuesto Diferido		
Concepto	Débito	Crédito
Gasto impuesto	\$ 6.600	
Impuesto diferido (cr)		\$ 3.300
Impuesto por pagar		\$3.300

Fuente basada en libro de Jorge Orlando Corredor, *El impuesto diferido de renta fundamentación teórica y casos prácticos*. Bogotá, Editores Hache, 2010.

En el caso de no registrar este impuesto diferido crédito, las utilidades susceptibles de distribuir serían mayores, ya que solo se tomaría el gasto impuesto por 3.300, en un contexto que no reflejaría la realidad, en el que se podrían tomar decisiones que afectan el normal desarrollo de las operaciones de la empresa.

En conclusión, el método del diferido consiste en aplicar la norma, conocer y entender los conceptos. Cuando se aplica el procedimiento anterior, solo se compararía ingresos contables contra fiscales, gastos contra deducciones/costos; lo que nos da una determinación preliminar que consiste en saber que, como son cuentas de resultado, los movimientos solo serán vistos en un periodo. Es decir, el cálculo del impuesto diferido por este método está limitado a un periodo, por lo que se debe llevar

su control anualmente; además, es de fácil aplicación por lo que las empresas deben tenerlo en cuenta.

## **2.2 Normatividad Internacional.**

Debemos considerar que bajo el método del diferido comprendíamos que las diferencias conciliatorias resultantes del ejercicio contable y fiscal se derivaban solo del Estado de Resultados, mientras que el método del pasivo se enfoca en partidas de Balance.

Para García Javier E. (2007) “es claro que las partidas del Balance General por su carácter acumulativo, reflejan de manera constante las diferentes mutaciones que se pueden originar a través de uno o varios ciclos operativos”.

Es decir, en el paso del Estado de Resultados al Balance General, al momento de hallar las diferencias se toman los valores históricos de las partidas y, en parte, podríamos decir que es más confiable, ya que tomará el valor en libros y valorizaciones que han surgido en la empresa con el paso del tiempo y las operaciones comerciales. Es así como las diferencias temporarias se generan a partir de divergencias entre los valores de un activo o un pasivo entre lo contable y lo fiscal. Esto es, las diferencias entre el valor en libros de un activo o pasivo y el valor de los mismos bajo normatividad fiscal, donde se habla de base contable y base fiscal.

La base fiscal, según NIC 12 “es el importe que será deducible de los beneficios económicos que, para efectos fiscales, obtenga la entidad en el futuro, cuando recupere el importe en libros de dicho activo. Si tales beneficios económicos no tributan, la base fiscal del activo será igual a su importe en libros”. Es decir, la base fiscal es aquella que bajo normatividad tributaria deberá ser tomada en cuenta al momento de calcular el impuesto de renta que, en el caso colombiano, se refiere al avalúo catastral más los reajustes fiscales que anualmente se realizan de acuerdo con el artículo 280 del Estatuto Tributario.

En el caso de los pasivos, su base fiscal, según NIC 12 “es igual a su importe en libros menos cualquier importe que, eventualmente, sea deducible fiscalmente respecto de tal partida en periodos futuros”. También se refiere a los ingresos recibidos por anticipado, en los que a su valor se le restará los ingresos que no sean imponibles en el futuro. Sin embargo, hay que tener en cuenta que esta base fiscal es fijada por el gobierno, y se refiere a los pasivos que se adquirieron en el curso de las operaciones de la empresa. Por esto es necesario que los entes autorizados en Colombia para emitir parámetros fiscales adopten la definición de base fiscal que contiene la NIC 12 y así lograr unificar conceptos en pro de una más adecuada convergencia.

Frente a las diferencias, estas, como en el método del diferido, pueden ser imponibles o deducibles. Las diferencias temporarias imponibles según NIC 12 son las que “dan lugar a cantidades imponibles al determinar la ganancia (pérdida) fiscal

correspondiente a periodos futuros, cuando el importe en libros del activo sea recuperado o el del pasivo liquidado”. Es decir, se presenta cuando la base fiscal del activo es menor al valor en libros contablemente, lo que genera un impuesto diferido por pagar. En el caso de los pasivos, cuando este ya está reconocido en contabilidad pero aún no es tomado fiscalmente, generará una diferencia temporaria imponible (Corredor, J. Orlando, 2010).

Por su parte, las diferencias temporarias deducibles según NIC 12 son aquellas diferencias temporarias “que dan lugar a cantidades que son deducibles al determinar la ganancia (pérdida) fiscal correspondiente a periodos futuros, cuando el importe en libros del activo sea recuperado o el del pasivo sea liquidado”. En el capítulo cuatro de este artículo se expondrá este método con un caso práctico para mejor comprensión.

### 3. NIIF Y EXPERIENCIAS EN OTROS PAÍSES

Con el fin de disminuir las brechas y dificultades para negociar y realizar inversión extranjera, muchos países han venido adoptando NIIF, con lo cual ayudan a consolidar una información económica entendible, común y confiable para las empresas, gobiernos y demás usuarios. Además, con ánimo de obtener datos comparables, las organizaciones del exterior que tienen inversiones en diferentes regiones necesitan información estandarizada, ya que surgen problemas al momento de interpretar los estados financieros que no se encuentran bajo preceptos similares.

Entre las empresas debe existir el mismo lenguaje contable, así se tengan distintas tradiciones comerciales, legales y financieras para concretar negociaciones o fortalecer las existentes. Sin esto se pierde la ideología a la que aducen los organismos internacionales como el IASB<sup>2</sup>, el cual tiene como uno de sus objetivos principales llegar a “un conjunto de normas contables de carácter global, para ayudar a los participantes en los mercados de capitales de todo el mundo, y a otros usuarios, a tomar decisiones económicas” (IFRS, 2007).

En la región, son varios los países que han adoptado NIIF o que están en proceso de adopción, como México, Argentina, Ecuador, Bolivia, Venezuela, Uruguay, Honduras y Chile. Por tanto, sus experiencias pueden tomarse como base para prever

---

<sup>2</sup>*International Accounting Standards Board* (Junta de Normas Internacionales de Contabilidad)

y tomar las decisiones correctas frente al proceso de convergencia en Colombia. Es preciso aclarar que no todas ellas serán tratadas en el presente capítulo, y se tendrán en cuenta las que se consideraron más relevantes, acorde a la realidad colombiana.

En Argentina, por ejemplo, surgió la necesidad de una estandarización contable nacional antes de adoptar NIIF, ya que la normatividad fundada en cada una de las provincias tenía enfoques diferentes en muchos aspectos, lo que hacía imposible el proceso de armonización. Los entes que establecían las normas a nivel de provincias estuvieron de acuerdo en establecer un marco contable armonizado y basados en la normatividad internacional, promoviendo entonces una estandarización de la regulación a nivel nacional (Cano, 2010).

Otro país suramericano inmerso en este proceso fue Bolivia, donde se pretendía presentar los estados financieros de las empresas de acuerdo a NIIF, con el propósito de ofrecer una información confiable, entendible, uniforme y transparente, entre otras características. Con ánimo de ayudar al proceso de convergencia, se realizó un convenio de cooperación técnica con el Banco Interamericano de Desarrollo y además se optó por brindarles a los profesionales eventos como capacitaciones, seminarios y diferentes encuentros, en los que el contador boliviano pudiera adquirir conocimientos sobre la normatividad internacional, con lo que se alcanzó, de este modo, afrontar de la mejor manera el proceso de convergencia (Cano, 2010).

Otro país que podemos mencionar es México, que presentó una situación particular: fue la creación de un organismo del sector privado llamado CINIF, con el fin de delegar a un ente independiente la función de investigar, crear y emitir las normas contables, para llegar a una información conforme a las NIIF.

Como lo dice un estudio de la Superintendencia de Sociedades, luego de “haber alcanzado la convergencia de las NIIF con las IFRS, la información financiera de las entidades mexicanas será comparable con la de un gran número de países en el mundo”. Para ello es necesario el cambio de las políticas contables, uno de los temas de mayor importancia y que se puede volver engorroso ya que hasta el momento, estas no eran tan relevantes como los son con las NIIF.

Se han mantenido inmersos en un proceso de cambio continuo en cuanto a las políticas contables se refiere, la adopción de las NIIF puede ocasionar diversos problemas, entre ellos la cantidad de información histórica que hay que recopilar para presentar la información financiera; el esfuerzo adicional para adoptar nuevas normatividades con nuevos requisitos de revelación, presentación y evaluación; la aplicación de un sistema contable cuya base fundamental es el juicio profesional, y la falta de experiencia previa que pueda servir como marco de referencia. (Minaburo, 2010)

En Europa, España es un país referente en cuanto a las experiencias que allí se dieron, las consecuencias que tuvo la implementación de NIIF y las herramientas utilizadas para afrontar el proceso de convergencia. Aspectos que son significativos al

momento de prever los impactos de la convergencia a NIIF en Colombia. Haciendo referencia al proceso que se dio en España, podemos citar a Cañibano Leandro (2010), quien afirmó que las NIIF

llegaron a los profesionales a lo largo y ancho de España. Cursos, jornadas, encuentros, otro tipo de reuniones profesionales y publicaciones de distinto género, ayudaron sin duda a la preparación de los profesionales que deberían enfrentarse a la aplicación de la nueva normatividad contable internacional.

Con base en lo anterior, se puede determinar que la preparación ante la convergencia de los profesionales contables debe ir de la mano de las entidades emisoras, de manera que se instruyan y capaciten a los implicados, con el fin de realizar un proceso más adecuado y con personas que aporten a ello.

En España las normas tributarias están por encima de las contables y la tendencia fiscalizadora se podría comparar con las disposiciones impositivas de los diferentes organismos del gobierno colombiano. El Plan General de Contabilidad Español trata una serie de aspectos jurídicos que tuvieron que ser modificados para adoptar las NIIF por su independencia entre lo fiscal y lo contable; por eso surgieron problemas al momento de respetar dicha situación. El más sobresaliente es el referente a una reserva establecida por la Constitución Española (principio de reserva de ley), que exigía ser cambiada ante la adopción de las NIIF, trayendo consigo no solo el cambio de las políticas contables antes impuestas, sino que también originaba el

cambio de un principio que se topaba con una ley que no permitía, a los organismos internacionales, modificar un artículo constitucional (Valero Aparicio & Moreno Artés, 2004).

En cuanto al manejo del impuesto diferido, y siguiendo con España, se encontró un caso similar al colombiano. El método utilizado es el del diferido basado en las cuentas de resultados, mientras que el método utilizado en NIIF es el del pasivo basado en cuentas de balance. De acuerdo a Mata y De la Peña (2005), el método utilizado que había sido elegido por el legislador era el de la deuda basado en la cuenta de resultados, lo que supuso un vuelco en la parte contable; en primer lugar, a partir de la adopción por parte de La Unión Europea de determinadas normas internacionales de contabilidad, y en segundo lugar por la aprobación de un decreto que afirmó un régimen de contabilidad simplificada. Esto trajo consigo la situación de que en España se pudiera manejar el impuesto diferido de acuerdo con tres métodos diferentes, sin importar cuál consideraran utilizar las empresas. El ejemplo anterior viene al caso con el fin de tener en cuenta que en Colombia puede presentarse un caso similar, ya que actualmente se utiliza el método basado en la cuenta de resultados, pero de acuerdo con las normas internacionales es el método basado en las cuentas del balance. Se puede presentar, entonces, que choque de manera traumática la normatividad, teniendo que manejar el impuesto diferido de acuerdo a dos métodos.

Cabe mencionar, pues, los beneficios que trajo para España la adopción de NIIF; para Canibano Leandro (2010) “la aplicación de dichas normas ha supuesto un

importante paso adelante en su dimensión internacional; sus estados financieros son ahora comparables con los de las restantes empresas de la unión europea”, y la internacionalización de la economía de una nación al estandarizar su información contable se hace evidente.

Las NIIF son un tema netamente contable que tendrá efectos en la normatividad fiscal, y para su implementación se debe crear una comisión de expertos que analice y emita los conceptos que hagan falta, a fin de evitar que las normas contables estén por encima de las fiscales, y que las fiscales no vayan a dictar principios que son contables. Una versión de este comité de expertos ha sido desarrollada en Colombia a través de la Junta Central de Contadores, con lo que se cumple un requisito importante al momento de converger a NIIF: la interpretación y puesta en marcha de las normas internacionales, así como la emisión de conceptos encaminados a generar los menores traumatismos posibles.

La información contable en Colombia debe estar acorde con los países con los que se tienen relaciones económicas y además ser flexible ante los cambios.

La verdadera globalización es entonces la llegada de normatividad contable que debe ser ajustada a los principios de la convergencia colombiana, ya que no pueden darse al pie de la letra todos los conceptos emitidos por la IASB, pero tampoco podemos tomarlos muy por encima. Lo que se quiere con esto es concientizar de que

existen procesos internos en los gobiernos para tratar de hacer menos traumática la llegada de estándares internacionales y así poder abrir más a los mercados; también, si es posible, educar a los contadores y demás profesionales de la contabilidad para que se tomen las medidas necesarias en cuanto al manejo de la información dentro de las empresas, con vista al control y la transparencia.

Tal especialización es clave si se quiere emitir Estados Financieros conforme a NIIF y no podemos quedarnos atrás. La corriente mundial trata de ir por un mismo cauce; solo debemos seguirla como lo han hecho muchos estados europeos, así como latinoamericanos.

#### **4. CASO APLICADO**

Después de haber visto un resumen de la normatividad internacional y colombiana, y de decir algunos posibles resultados con la convergencia a NIIF, hemos aplicado el procedimiento del impuesto diferido en una empresa de Medellín.

En ella se ejemplificarán entonces los métodos del diferimiento del impuesto según NIC 12 (revisada) y el Decreto 2649 de 1993, según las diferencias temporarias del balance general y las diferencias temporales del estado de resultados.

Todo esto para ver más claro las consecuencias de la aplicación de normas internacionales en la determinación del impuesto diferido en las Pymes; a la vez, mostraremos actualmente qué se viene haciendo y, como control, compararemos resultados con los datos originales.

La empresa que analizaremos se encarga de importar y distribuir insumos para empresas de alimentos, fundada en 1988 en la ciudad de Medellín, y la cual no maneja las cuentas de impuesto diferido.

Por cuestiones de utilizar la información financiera de la empresa y de publicar una opinión respecto del manejo de alguna partida en especial y de sus

procedimientos, el área contable dispuso de los datos que necesitáramos siempre y cuando no se mencionara nombre alguno de la sociedad, accionistas o empleados.

Dentro de la información suministrada por la empresa, la declaración de renta era la muestra de si se habían utilizado las cuentas del impuesto diferido, pero así como en los estados financieros no se encontró evidencia de ello.

En vista de la poca aplicabilidad en Pymes, se harán supuestos del método del diferimiento del impuesto basado en NIIF, así como de la normatividad local. Todo esto para comparar las metodologías.

#### **4.1 Método basado en normatividad colombiana**

El método que rige la normatividad colombiana con respecto al impuesto diferido es el Decreto ley 2649 y 2650 de 1993. En este se especifica que la metodología utilizada es la basada en el estado de resultados, como se dijo anteriormente.

- **Gastos no deducibles**

Se sabe que hay ciertos gastos que fiscalmente no son deducibles y, por consiguiente, generan diferencias definitivas que deben de depurarse del impuesto, ya que no generan impuesto diferido. Multas y sanciones no son deducibles en la declaración de renta, así como la provisión de protección a inversiones, entre otros.

### Supuesto

Teniendo presente la empresa, tuvimos en cuenta \$4.000.000 de multas, implicando una diferencia permanente que no es posible revertir en periodos posteriores, dando como resultado un mayor pago de impuestos y la no utilización del impuesto diferido.

**Tabla 5.** Sanción que genera diferencias permanentes

2011		
(Cifras en miles de pesos)		
	Contable	Fiscal
Ventas	\$ 1.606.000	\$ 1.606.000
CMV	(\$ 1.084.000)	(\$ 1.084.000)
Gastos	(\$ 924.000)	(\$ 924.000)
*Multas	(\$ 4.000)	\$ 0
Otros Ingresos	\$ 640.000	\$ 640.000
UAI	\$ 234.000	\$ 238.000
Impuestos	(\$ 78.000)	(\$ 78.000)
UDI	\$ 156.000	\$ 160.000
Tarifa efectiva	34%	33%

Fuente preparada por los autores

- **Gastos deducibles**

Los gastos deducibles producen diferencias temporales si se revierten en periodos futuros. Dentro de estos se encuentran los gastos de industria y comercio que solo fueron causados y efectivamente pagados.

### Supuesto

Analizando dentro de la empresa, hemos causado contablemente en 2010 \$12.000.000 con el concepto de gasto de industria y comercio. Pero no es deducible en la liquidación del impuesto de renta del mismo año, puesto que será pagado en el siguiente año 2011.

**Tabla 6.** Gasto de Industria y Comercio no deducible en el año corriente.

(Cifras en miles de pesos)	2011		2010	
	Contable	Fiscal	Contable	Fiscal
Ventas	\$ 1.606.000	\$ 1.606.000	\$ 1.445.000	\$ 1.445.000
CMV	(1.084.000)	(1.084.000)	(975.000)	(975.000)
Gastos	(924.000)	(924.000)	(832.000)	(832.000)
*Industria y Comercio	0	(12.000)	(12.000)	0
Otros Ingresos	640.000	640.000	576.000	576.000
UAI	238.000	226.000	202.000	214.000
Impuestos	(75.000)	(75.000)	(71.000)	(71.000)
UDI	\$ 163.000	\$ 151.000	\$ 131.000	\$ 143.000
Tarifa efectiva	31%	33%	35%	33%

Fuente preparada por los autores

Lo mismo sucede con gastos como los aportes parafiscales, que si no se pagan en el año en que se causan, no podrán ser deducibles en el impuesto a la renta en el año corriente.

- **Depreciación Acelerada**

Este apartado recoge un hecho que explica que dentro de la normatividad fiscal pueda depreciarse de forma acelerada un activo a como está establecido según normas contables. Así pues, podemos esperar que en los primeros años en los que se deprecie un activo se deducirán en la declaración de renta mucho más que comparada con el gasto de depreciación en partidas contables.

### Supuesto

En las hojas de trabajo se muestran las diferencias temporales a partir de la depreciación acelerada y que en el año 2010 y 2011 la depreciación fiscal es mayor que la depreciación contable, para los próximos años se revertirá la diferencia.



Al final, después de haber mostrado varios casos en los que sucedían las diferencias temporales y permanentes, el Estado de Resultados quedaría de la siguiente forma:

**Tabla 8.** Estado de Resultados

(Cifras en miles de pesos)	2011		2010	
	Contable	Fiscal	Contable	Fiscal
<b>Ventas</b>	\$ 1.606.000	\$ 1.606.000	\$ 1.445.000	\$ 1.445.000
<b>CMV</b>	(1.084.000)	(1.084.000)	(975.000)	(975.000)
<b>Gastos</b>	(924.000)	(924.000)	(832.000)	(832.000)
<b>*Gastos</b>	(2.000)	(16.000)	(14.000)	(4.000)
<b>Otros Ingresos</b>	640.000	640.000	576.000	576.000
<b>UAI</b>	236.000	222.000	200.000	210.000
<b>Impuestos</b>	(73.000)	(73.000)	(69.000)	(69.000)
<b>UDI</b>	\$ 163.000	\$ 149.000	\$ 131.000	\$ 141.000
<b>Tarifa efectiva</b>	30,9%	33,0%	34,5%	33,0%

Fuente preparada por los autores

La diferencia entre la utilidad fiscal y contable asciende a \$10.000.000 que son de las diferencias temporales. La depuración del impuesto diferido quedaría así:

**Tabla 9.** Relación de Impuesto diferido

(Cifras en miles de pesos)	2011	2010
<b>Impuesto de renta</b>	\$ (73.000)	\$ (69.000)
<b>Diferencias temporales</b>		
-Impuestos diferidos crédito	(1.000)	(1.000)
+Impuestos diferidos débito		4.000
<b>Diferencias temporales reversibles</b>		
+Impuestos diferidos crédito		
-Impuestos diferidos débito	(4.000)	
<b>Gasto impuesto</b>	\$ (78.000)	\$ (66.000)

Fuente preparada por los autores

**Tabla 10.** Asiento del impuesto de renta

(Cifras en miles de pesos)	2011		2010	
	Débito	Crédito	Débito	Crédito
<b>Impuesto diferido débito</b>			4.000	
<b>Impuesto diferido crédito (DB)</b>				
<b>Gasto impuesto</b>	78.000		66.000	
<b>Impuesto por pagar</b>		73.000		69.000
<b>Impuesto diferido crédito</b>		1.000		1.000
<b>Impuesto diferido débito (CR)</b>		4.000		
<b>Control</b>	\$ 78.000	\$ 78.000	\$ 70.000	\$ 70.000

Fuente preparada por los autores

Independiente del tipo de método que se emplee, el manejo del impuesto diferido supondría trabajar con cifras reales, más acordes con la realidad financiera de

la empresa, ya que pensar que la declaración de renta toma valores textuales de la contabilidad es dejar de lado aspectos tributarios que son importantes en nuestro trabajo, además de obligatorios.

#### **4.2 Método basado en normatividad internacional.**

La normatividad contable internacional se basa en la NIC 12, en la que se hacen saber las diferencias que existen entre las bases fiscales y las bases contables. Aquí subyace la gran diferencia con el método anterior, ya que las diferencias que antes se llamaban temporales ahora son temporarias. Eso explica el hecho de examinar el Balance General y no el Estado de Resultados. Las cifras que se encuentran allí son estáticas.

- **Diferencias permanentes**

De igual forma que bajo el modelo colombiano, las diferencias que derivan de situaciones en las que no se espera en un futuro revertir son diferencias definitivas. Un ejemplo de ello son los gastos por multas o sanciones contempladas en el apartado anterior en la Tabla 5 (Sanción que genera diferencias permanentes).

A pesar de no verse reflejados en el Balance General, estas partidas tienen base fiscal distinta a la contable y como tal generan diferencias que deben ser analizadas.

- **Las Pérdidas Fiscales y los Excesos de Renta Presuntiva sobre la renta líquida**

Aunque internacionalmente se tenga considerado que las pérdidas fiscales deriven diferencias temporarias, y estas a su vez generen impuesto diferido, podemos

ver como un año en el que se había perdido fiscalmente, podrá compensarse en los años siguientes.

### Supuesto

Sin entrar a analizar el tema de las compensaciones por pérdidas fiscales, los procedimientos y sus efectos, vamos a considerar una compensación de pérdidas fiscales por \$4.000.000 y \$6.000.000 en los años 2011 y 2010 respectivamente.

Fiscalmente es deducible, pero contablemente no es aceptado, produciendo una diferencia temporaria deducible.

**Tabla 11.** Compensación pérdidas fiscales

(Cifras en miles de pesos)	2011		2010	
	Contable	Fiscal	Contable	Fiscal
<b>Ventas</b>	\$ 1.606.000	\$ 1.606.000	\$ 1.445.000	\$ 1.445.000
<b>CMV</b>	(1.084.000)	(1.084.000)	(975.000)	(975.000)
<b>Gastos</b>	(924.000)	(924.000)	(832.000)	(832.000)
<b>*Compensación pérdidas fiscales</b>	0	(4.000)	0	(6.000)
<b>Otros Ingresos</b>	640.000	640.000	576.000	576.000
<b>UAI</b>	238.000	234.000	214.000	208.000
<b>Impuestos</b>	(77.200)	(77.200)	(69.000)	(69.000)
<b>UDI</b>	\$ 160.800	\$ 156.800	\$ 145.000	\$ 139.000
<b>Tarifa efectiva</b>	32,4%	33,0%	32,2%	33,0%

Fuente preparada por los autores

La compensación de las pérdidas fiscales hace que el gasto por impuesto sea menor, el impuesto diferido entonces es así:

**Tabla 12.** Impuesto diferido de la compensación por pérdidas fiscales.

(Cifras en miles de pesos)	2011		2010	
	Base Contable	Base Fiscal	Base Contable	Base Fiscal
<b>Gasto Pérdidas Fiscales</b>	-	4.000	-	6.000
<b>Diferencia</b>	4.000		6.000	Diferencia
<b>Impuesto Diferido Pasivo</b>	1.300		2.000	Impuesto Diferido Pasivo

Fuente preparada por los autores

- **Base Fiscal menor a Base Contable**

Se genera una menor cuantía de la base fiscal sobre la contable cuando existen partidas que no se reconocen en un periodo corriente, como en el caso de algunas provisiones o los ingresos cobrados por anticipado.

### Supuesto

Se toma como punto de partida las provisiones, que en el año 2010 la base contable del pasivo es de \$24.000.000 y su base fiscal es de \$12.000.000. Se genera entonces un impuesto diferido débito gracias a la diferencia temporaria imponible.

**Tabla 13** Diferencia temporaria imponible.

(Cifras en miles de pesos)	2011		2010	
Pasivo	Base Contable	Base Fiscal	Base Contable	Base Fiscal
<b>Industria y Comercio</b>	12.000	24.000	24.000	12.000
<b>Diferencia</b>	12.000		12.000	Diferencia
<b>Impuesto Diferido Activo (CR)</b>	4.000		4.000	Impuesto Diferido Activo

Fuente preparada por los autores

- **Base Fiscal mayor a Base Contable**

Sucede en la medida en que la base fiscal, los primeros años, tiene un mayor importe sobre la contable. Se maneja igual a como se trató en la depreciación acelerada a comienzo del capítulo, en la tabla 7 (Depreciación Acelerada), los activos como los Terrenos.

### Supuesto

Es así como en nuestro ejemplo se encuentra una diferencia temporaria que hace que la base fiscal del activo sea mayor, de \$3.000.000.

**Tabla 14.** Diferencia temporaria deducible.

(Cifras en miles de pesos)	2011		2010	
Activo	Base Contable	Base Fiscal	Base Contable	Base Fiscal
<b>Maquinaria</b>	157.000	154.000	157.000	154.000
<b>Diferencia</b>	3.000		3.000	Diferencia
<b>Impuesto Diferido Pasivo</b>	1.000		1.000	Impuesto Diferido Pasivo

Fuente preparada por los autores

Dentro de las cuentas de impuestos diferidos quedarían de la siguiente forma:

Impuesto Diferido Activo				Impuesto Diferido Pasivo			
2010	\$	4.000	\$	4.000	2010	\$	1.000
				2011		\$	2.000
						\$	1.000
						\$	1.300
						\$	5.300

Fuente preparada por los autores

Al final, después de haber mostrado varios casos en los que sucedían las diferencias temporarias, el Estado de Resultados quedaría de la siguiente forma:

**Tabla 15.** Estado de Resultados

(Cifras en miles de pesos)	2011		2010	
	Contable	Fiscal	Contable	Fiscal
<b>Ventas</b>	\$ 1.606.000	\$ 1.606.000	\$ 1.445.000	\$ 1.445.000
<b>CMV</b>	(1.084.000)	(1.084.000)	(975.000)	(975.000)
<b>Gastos</b>	(924.000)	(924.000)	(832.000)	(832.000)
<b>*Gastos</b>	(2.000)	(20.000)	(14.000)	(10.000)
<b>Otros Ingresos</b>	640.000	640.000	576.000	576.000
<b>UAI</b>	236.000	217.000	200.000	204.000
<b>Impuestos</b>	(71.600)	(71.600)	(67.300)	(67.300)
<b>UDI</b>	\$ 164.400	\$ 145.400	\$ 132.700	\$ 136.700
<b>Tarifa efectiva</b>	30,4%	33,0%	33,7%	33,0%

Fuente preparada por los autores

La diferencia entre la utilidad fiscal y contable asciende a \$4.000.000 que son de las diferencias temporarias. La depuración del impuesto diferido quedaría así:

**Tabla 16.** Relación de Impuesto diferido

(Cifras en miles de pesos)	2011	2010
<b>Impuesto de Renta</b>	<b>\$ (71.600)</b>	<b>\$ (67.300)</b>
<b>Diferencias Temporarias</b>		
-Impuestos Diferidos Pasivo	(2.300)	(3.000)
+Impuestos Diferidos Activo		4.000
<b>Diferencias Temporarias reversibles</b>		
+Impuestos Diferidos Pasivo		
-Impuestos Diferidos Activo	(4.000)	
<b>Gasto Impuesto</b>	<b>\$ (77.900)</b>	<b>\$ (66.300)</b>

Fuente preparada por los autores

**Tabla 17.** Asiento del impuesto de renta

(Cifras en miles de pesos)	2011		2010	
	Débito	Crédito	Débito	Crédito
<b>Impuesto diferido activo</b>	-	-	4.000	-
<b>Impuesto diferido pasivo (DB)</b>	-	-	-	-
<b>Gasto impuesto</b>	77.900	-	66.300	-
<b>Impuesto por pagar</b>	-	71.600	-	67.300
<b>Impuesto diferido pasivo</b>	-	2.300	-	3.000
<b>Impuesto diferido activo (CR)</b>	-	4.000	-	-
<b>Control</b>	<b>\$ 77.900</b>	<b>\$ 77.900</b>	<b>\$ 70.300</b>	<b>\$ 70.300</b>

Fuente preparada por los autores

Luego de haber visto cómo la valuación de activos y pasivos influye en determinar su base fiscal del impuesto diferido, es claro que determina también el monto para la liquidación del impuesto de renta. Debido a esto, las conciliaciones contables y fiscales serán más sencillas, puesto que tendrán en cuenta valores del Balance General.

Todo parte entonces del análisis de las diferencias entre bases contables y fiscales, entre normatividad contable y el estatuto tributario, con respecto al modo de valuar los activos y pasivos de una sociedad.

Es por eso que será complicado, al inicio, la aplicación de las NIIF debido al modo de determinar a cuánto asciende realmente un activo o pasivo, o saber bajo qué procedimiento se conoce su valor contable y fiscal.

### 4.3 Análisis del impacto COLGAAP vs IFRS

Teniendo en cuenta que la aplicación de los métodos del diferido se hizo con bases iguales, y se tomaron los mismos supuestos para cada uno de los casos los resultados se pueden ver en la tabla siguiente:

**Tabla 18.** Comparación de los métodos

Año 2011 (Cifras en miles de pesos)	IFRS		COLGAAP	
	Débito	Crédito	Débito	Crédito
Impuesto diferido activo				
Impuesto diferido pasivo (DB)				
Gasto impuesto	77.900		78.000	
Impuesto por pagar corriente		71.600		73.000
Impuesto diferido pasivo		2.300		1.000
Impuesto diferido activo (CR)		4.000		4.000

Fuente preparada por los autores

Año 2010 (Cifras en miles de pesos)	IFRS		COLGAAP	
	Débito	Crédito	Débito	Crédito
Impuesto diferido activo	4.000		4.000	
Impuesto diferido pasivo (DB)				
Gasto impuesto	66.300		66.000	
Impuesto por pagar corriente		67.300		69.000
Impuesto diferido pasivo		3.000		1.000
Impuesto diferido activo (CR)				

Fuente preparada por los autores

Lo que se puede observar es que tanto el método que se lleva en Colombia como a nivel internacional se debe mostrar la incidencia del procedimiento en los activos y pasivos.

En general, los procedimientos son los mismos, llegan a resultados similares; el punto de inflexión radica en las compensaciones por exceso de renta presuntiva y pérdidas fiscales. Ya que La NIC 12 la contempla y de la cual derivan diferencias temporarias, pero la norma colombiana además que no la incluye, prohíbe su uso.

El gasto por impuestos es siempre el mismo, independientemente del método que se aplique, lo que si cambia es el importe del impuesto corriente, del impuesto a pagar; puesto que en 2010 y 2011 con COLGAAP es de \$69.000.000 y \$73.000.000 respectivamente, mientras que comparado con IFRS las cifras son de \$67.300.000 y \$71.600.000. Lo anterior tiene efectos en el cálculo del costo de la deuda, que es un insumo para el cómputo de la valoración de empresas.

Hay que recordar que si bien se tomaron datos fieles de la empresa, se hicieron supuestos con el fin de analizar sus efectos sobre bases reales. No había saldos anteriores de impuestos diferidos en el activo y pasivos, ni movimientos en el año corriente de estas partidas.

## 5. IMPACTOS DE LA CONVERGENCIA A NIIF

### 5.1 Impactos generales de la convergencia.

A manera de conclusiones podemos decir que, la convergencia no solo es afrontar una nueva metodología, o cambio de visión; también es generar un compromiso por parte de todos los implicados para que se pueda llevar a cabo. Existen, a julio de 2012, cerca de 180.000<sup>3</sup> registros de tarjetas profesionales de contadores públicos según. ¿Cuántos de ellos están capacitados para implementar NIIF o tan solo comprender los procedimientos que se establecen en las normas? Veremos que será necesaria más ayuda por parte del gobierno para promover capacitaciones y eventos en los que se concientice a las empresas la importancia y la obligatoriedad de adoptar los estándares internacionales de información financiera.

Se debe entender que la convergencia a NIIF es un proceso, y que los estudiantes, profesionales y demás usuarios de la información tienen que ser parte de este. Ser incluyentes y ayudar a construir una contabilidad más acorde con los principios colombianos que construirá el Consejo Técnico y que irán encaminados a seguir preceptos internacionales de buscar transparencia y comparabilidad.

---

<sup>3</sup> <http://actualicese.com/actualidad/2012/07/26/estadisticas-y-otros-temas-de-interes-para-la-profesion/>

Para esto es necesaria una participación más activa del Consejo Técnico de la Contaduría Pública, a fin de establecer procedimientos a seguir ante las dudas que puedan tener los usuarios de la información, a través de conferencias, capacitaciones y emisión de conceptos. Para la gran mayoría de los entrevistados, la gestión de los organismos encargados de emitir conceptos contables es casi nula, sus publicaciones, desconocidas, y los aportes a la convergencia para ellos no han sido significativos. Sin embargo, hay que aclarar que el interés de los usuarios de la información contable en el estudio de las NIIF ha sido bajo, y según los resultados de las entrevistas, se empezó a gestionar la implementación de las NIIF cuando su reglamentación era inminente, sobre todo en las pequeñas y medianas empresas. Por esta situación, se decidió ampliar el plazo para la implementación de NIIF al 31 de diciembre de 2014 como fecha obligatoria a todas las entidades del grupo I, esperando por parte de todos los usuarios mayor preparación y compromiso.

## **5.2 Impactos sobre el impuesto diferido.**

El mayor impacto que se percibe con la NIC 12, tratada en este artículo, es el cambio de método para hallar el impuesto diferido, al pasar de las diferencias resultantes del estado de resultado a las mismas que surgen en el balance general. Como ya se dijo, las diferencias temporarias mencionadas en el método del pasivo (NIIF) abarcan la historia de la empresa, al tener en cuenta sus registros y operaciones económicas desde su creación, lo que supondría el primer problema al momento de hallar el impuesto diferido, ya que si una empresa nunca lo ha hecho, su cálculo será retroactivo.

Puede cambiarse las normas contables, la valoración de activos y pasivos seguirá rigiéndose por los preceptos que en los estándares se expone. Pero no cambiarán las bases fiscales, la normatividad seguirá determinada por el Estatuto Tributario.

El cambio de método implica un cambio de mentalidad, y no solo en lo referente a la NIC 12; la normatividad internacional se enfoca a la realidad financiera de las empresas, esto dentro de un medio como el colombiano acostumbrado a tomar la información contable como un requerimiento fiscal.

Un caso más puntual, atendiendo a los impactos del método del que se menciona en la NIC 12, es que las pérdidas fiscales y los excesos de renta presuntiva

sobre la renta líquida están prohibidos en Colombia según sentencia del Consejo de Estado del 03 de mayo de 2002, Radicado número 6822. Siendo este concepto revisado varias veces se llega a la conclusión que el hecho fiscal no incurre en efectos contables, es decir, no produce diferencias temporales y a su vez, impuesto diferido.

Dentro del ejercicio realizado y analizado en el capítulo 4, podemos ver que el gasto en impuesto es el mismo con los dos métodos, con la salvedad de que parte de esa diferencia que se presentó entre la parte fiscal y contable, se reclasifica como impuesto diferido pasivo. Entre un método a otro no se ve afectado el gasto por impuestos, lo que si varía son los pasivos por impuesto corrientes que al haber diferencias se registran como impuesto diferido, para ser reversado en un periodo distinto al actual.

### 5.3 Cuadro Comparativo.

COLGAAP Vs NIIF					
Norma Colombiana			Norma Internacional		
Marco legal: Artículos del decreto 2649 de 1993			NIC 12 (revisada)		
En Colombia el método utilizado para hallar las diferencias temporales que dan lugar a impuesto diferido es llamado el método del diferido.			En las NIIF, para hallar las diferencias que dan origen al impuesto diferido se utiliza el método del pasivo.		
Las diferencias en este método se llaman temporales y permanentes.			En las NIIF solo hay diferencias temporarias, las diferencias permanentes no se utilizan.		
Las diferencias temporales pueden ser impositivas o deducibles. Estas <b>últimas</b> implican el pago de un mayor impuesto en el periodo actual y que en el futuro se compensara cuando la diferencia se revierta.			En el método internacional, dichas diferencias aunque son llamadas temporarias, también pueden ser impositivas o deducibles.		
Las diferencias temporales o permanentes que dan origen al impuesto surgen en las cuentas de resultados.			En la norma internacional las diferencias temporarias, en cambio, se originan en las cuentas de balance.		
La contabilidad en Colombia, está muy orientada a cumplir la normatividad fiscal por encima de las normas contables.			Las NIIF hablan de autonomía entre las normas contables y las fiscales de cada país.		
<b>Ejemplo Nro. 1:</b> Manejo del impuesto diferido con Norma Colombiana			<b>Ejemplo Nro. 2:</b> Manejo del impuesto diferido con Norma Internacional		
	Contabilidad	Fiscal	Activo	Contabilidad	Fiscal
Ingresos	10.000	10.000	Maquinaria y equipo	17.000	17.000
Gastos/Deducciones	2.000	4.000	Depreciación	2.000	5.000
Utilidad	8.000	6.000	Base fiscal	15.000	12.000
Impuesto 33%	2.640	1.980			
Impuesto diferido <b>Crédito</b>	660		Impuesto diferido pasivo	990	
Contabilización			Contabilización		
Gasto impuesto	2.640		Gasto impuesto	4.950	
Impuesto diferido <b>crédito</b>		660	Impuesto diferido pasivo		990
Impuesto por pagar		1.980	Impuesto por pagar		3.960

**Análisis ejemplo Nro. 1:**

Como se puede observar en el ejemplo el impuesto diferido **crédito** se genera a partir de la diferencia entre el gasto impuesto (contabilidad) y el impuesto por pagar (fiscal), siendo este último menor al primero, por este motivo el impuesto diferido lleva el nombre de **crédito** (en caso contrario, gasto impuesto menor a impuesto por pagar se llama impuesto diferido débito). El ejercicio muestra claramente las cuentas que son manejadas para su contabilización, pudiendo de esta manera y a partir de la comparación con el ejemplo número 2 identificar las principales diferencias en el manejo del impuesto diferido desde cada normatividad, como por ejemplo en este caso es calculado a partir del manejo de las cuentas de resultados.

**Análisis ejemplo Nro. 2:**

A partir de una observación detenida del ejemplo, se puede identificar fácilmente como es en normas internacionales el manejo del impuesto diferido, siendo las cuentas de balance las que generan las diferencias temporarias. Cuando el impuesto diferido se da a partir de que la base contable sea mayor a la fiscal, dicho impuesto diferido es llamado pasivo, cuando pasa lo contrario se llama activo. También se muestra en dicho ejemplo la contabilización y de esta manera llegando a una conclusión sobre las principales diferencias que existen.

## BIBLIOGRAFÍA

- Álvarez Osorio, M. C., Sepúlveda Álvarez, L. M., & Otros. Descripción del modelo contable colombiano y del modelo contable internacional. *Revista Contaduría Universidad de Antioquia*, 46, 111-157.
- Angulo, J. A. (2003). Armonización de los estándares contables en Europa: El caso español. *XI Simposio Contaduría Universidad de Antioquia*, 19-30. Recuperado de <http://dialnet.unirioja.es/>
- Cano Morales, A. M. (2010). Experiencias de algunos países latinoamericanos en torno a la estandarización contable internacional. *Revista Contaduría*, 40-54.
- Cano Morales, A. M. (febrero, 2010). La NIC 12 y la aplicación de la ley 1314 de 2009 en el contexto contable colombiano. *Revista Partida Doble*, 218, 52-65. Recuperado de <http://dialnet.unirioja.es/>
- Colombia. *Decreto Reglamentario 2160 de 1986. Normas y principios de contabilidad generalmente aceptados en el sector privado.*
- Colombia. *Decreto Reglamentario 2649 de 1993. Normas y principios de contabilidad generalmente aceptados en el sector privado.*
- Consejo Técnico de la Contaduría Pública (varios documentos)
- Corredor Alejo, J. O. (2010). *El impuesto diferido de renta fundamentación teórica y casos prácticos*. Bogotá: Editores Hache.

Echavarría Pérez, R. Y., & Ocampo Salazar, C. A. (julio-diciembre, 2004).

Armonización contable: más allá de las Normas Internacionales de Información Financiera – NIIF. *Revista Contaduría Universidad de Antioquia*, 45, 133-152.

Espinoza, R. (2003). *Teoría y práctica de los impuestos diferidos*, Boletín D-4. México:

Universidad Autónoma de baja California.

FASB 96 (Financial Accounting Standards Board N° 96)

FASB 109 (Financial Accounting Standards Board N° 109)

FIN 48 (Financial Interpretations Number N° 48)

García, J. E. (2010). *Diferencias temporales impuesto diferido*. Recuperado de

[www.lineacontable.com](http://www.lineacontable.com)

García, J. E. (2010). *El impuesto diferido a la luz de la norma internacional*.

Recuperado de [www.lineacontable.com](http://www.lineacontable.com)

Jarne Jarne, J.I. (julio-septiembre, 2002). El proceso de armonización contable en la

Unión Europea: hacia los estándares internacionales. *Revista Legis del Contador*, 11, 11-38.

Londoño, M., Osorio, M. C., & Sepúlveda, L. M. (2004) *Las Normas Internacionales de*

*Contabilidad y algunos efectos en el Estatuto Tributario*. (Tesis de especialización). Universidad de Antioquia, Medellín.

Mata, J., & Peña Gutiérrez, A. (noviembre, 2005). Análisis de la NIC 12 a partir de un caso práctico. *Revista Partida Doble*, 171, 26-37. Recuperado de <http://dialnet.unirioja.es/>

Moreno Artés, A.M., & Valero Aparicio, E. (febrero, 2004). La NIC 12: Impuesto sobre beneficios. *Revista Partida Doble*, 152, 32-46. Recuperado de <http://dialnet.unirioja.es/>

Muñoz Colomina, C., Pérez Estébanez, R., & Urquia Grande, E. (noviembre, 2009). ¿Las Pymes españolas tienen interés por las NIIF? *Revista Partida Doble*, 215, 20-26. Recuperado de <http://dialnet.unirioja.es/>

NIC 12 (Norma Internacional de Contabilidad N° 12)

Pinto Perry, G. R (2008). Diferencias entre el tratamiento contable tributario de los instrumentos financieros en Chile, y sus efectos en el impuesto diferido. *Capic Review*, 6. Recuperado de <http://www.capic.cl/capic/media/vol6art3.pdf>

Superintendencia de Sociedades, Circular 115 – 002 de marzo de 2012.