

EL IMPUESTO DIFERIDO

Liliana García Rincón - Carolina Roldán Castañeda
Marcela Rondón Pérez - Andrea Zuluaga Serna*

INTRODUCCIÓN

Este trabajo recopila aspectos relativos al impuesto diferido, tales como su origen y el tratamiento contable según las normas colombiana e internacional, con lo cual se puede apreciar la importancia en la formación y el ejercicio profesional.

1. OBJETIVOS

Objetivo general

Tener a disposición de diferentes usuarios un documento que les permita conocer, de manera teórica y práctica, todo acerca del impuesto diferido.

Objetivos específicos

- Informar sobre qué es el impuesto diferido.
- Dar a conocer cómo se origina el impuesto diferido.
- Indicar el tratamiento contable del impuesto diferido en Colombia.

– Principales aspectos de la NIIF sobre el impuesto diferido.

2. JUSTIFICACIÓN

Todas aquellas personas interesadas en el tema del impuesto diferido que pertenecen a la Facultad de Contaduría de la Universidad Externado de Colombia y los demás que quieran consultar pueden contar ya con un documento que les permitirá informarse sobre varios aspectos del impuesto diferido.

3. ¿QUÉ ES EL IMPUESTO DIFERIDO?

Es la figura opuesta al impuesto anticipado. Es derivado de una diferencia temporal entre el resultado contable y la base imponible (resultado fiscal) y, normalmente, estará provocado por algún beneficio o incentivo fiscal (amortización libre, acelerada, etc.).

* Alumnos de IX semestre.

Puede corresponderse con un beneficio contable generado en un determinado ejercicio, pero que, por aplicación de las normas de tributación y liquidación del impuesto (normalmente directo), no debe ser satisfecho hasta la liquidación del impuesto correspondiente a un ejercicio posterior, o con un gasto deducible en el presente ejercicio pero que no lo será en el ejercicio siguiente.

4. EL IMPUESTO DIFERIDO EN COLOMBIA

Según el Decreto 2649 de 1993:

Artículo 67. Impuesto diferido débito. 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.

Artículo 78. Impuesto diferido por pagar:

– Diferencias temporales que impliquen el pago de un menor impuesto en el año corriente.

– Calculado a tasas actuales.

– Expectativa razonable de que tales diferencias se revertirán en períodos subsiguientes.

El impuesto diferido se debe amortizar en los períodos en los cuales se revier-

ten las diferencias temporales que lo originaron.

Se establece que la base para estimar el pasivo por impuesto de renta debe considerar la ganancia antes de impuestos, la renta gravable y las bases alternativas para la fijación de este tributo.

De acuerdo con el Plan Único de Cuentas para los comerciantes, el impuesto diferido activo se debe reportar en la cuenta 171076 correspondiente a diferidos, y el impuesto diferido por pagar, en la cuenta 2725 de diferidos.

El artículo 115 del Decreto 2649/93, sobre normas técnicas de revelaciones, en su numeral 19, establece que en forma comparativa debe prepararse una nota de impuestos que contenga las siguientes conciliaciones:

a. Conciliación entre el patrimonio contable y fiscal.

b. Conciliación entre la utilidad contable y la renta gravable.

c. Conciliación entre la cuenta de corrección monetaria contable y fiscal.

5. ¿CÓMO SE ORIGINA EL IMPUESTO DIFERIDO?

El impuesto diferido débito se origina por las diferencias temporales que implican el pago de un mayor impuesto en el año corriente; se tiene que es un activo diferido que debe registrarse en el año en el cual se origina la diferencia temporal para ser amortizado en los pe-

ríodos en que se cumplan los requisitos de ley y reglamentarios de que tratan las disposiciones fiscales o cuando desaparezcan las causas que lo originaron, disminuyendo el impuesto por pagar en los años siguientes en los cuales se revierta la diferencia temporal.

6. CLASIFICACIÓN DE LAS DIFERENCIAS

Las diferencias entre la utilidad comercial y la renta fiscal se clasifican en dos grandes grupos:

- a. Diferencias permanentes.
- b. Diferencias temporales: originan el impuesto diferido.

6.1. Diferencias permanentes

Están dadas por la ley y no dependen de su registro en el tiempo. De acuerdo con las disposiciones legales vigentes encontramos las siguientes:

6.1.1. Gastos no deducibles y adiciones fiscales

- Intereses de mora en el pago de impuestos.
- Sanciones y multas.
- Pagos a vinculados económicos no contribuyentes del impuesto sobre la renta.
- Gastos de vigencias anteriores.
- Pagos al exterior sobre los cuales no se practicó retención en la fuente.

- Exceso de intereses sobre las tasas autorizadas.

- Gastos que no guardan relación de causalidad con la renta.

- Costos y gastos del exterior (el exceso del 15% de la renta líquida antes de computar tales costos y gastos).

- Donaciones que no cumplan los requisitos.

- Gravamen a las transacciones financieras (4 por mil).

- Exceso del 15% de las ventas de los respectivos productos, por campañas de publicidad de productos extranjeros.

- Pérdida en venta de bienes inmuebles, incluye la de los bienes recibidos en pago.

- Provisión de inversiones para cubrir una pérdida en la enajenación de acciones.

- Pérdida en la enajenación de acciones.

- Diferencia entre ajustes por inflación contables y fiscales (mayor ingreso o menor deducción).

6.1.2. Ingresos no gravables

- Reajustes fiscales de activos fijos.
- Reintegro o recuperación de provisiones que constituyeron diferencias permanentes en períodos anteriores.

6.1.3. Ingresos no constitutivos de renta

- Dividendos y participaciones recibidos de sociedades nacionales en la parte que corresponda a utilidades que pagaron impuesto en la sociedad que las distribuye.
- Indemnizaciones recibidas de compañías de seguros por daño emergente.
- Las reservas provenientes de ganancias exentas, o de ingresos no constitutivos de renta o de ganancia ocasional, o del sistema de ajustes por inflación que la sociedad muestre al 31 de diciembre del año anterior al gravable, podrán ser capitalizadas y su reparto en acciones liberadas será un ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional.
- Distribución de utilidades en acciones o cuotas de interés social o su traslado a la cuenta de capital, producto de la capitalización de la cuenta de revalorización de patrimonio, de la reserva del artículo 130 y la prima en colocación de acciones, es un ingreso no gravable.
- Utilidad en la enajenación de acciones inscritas en una bolsa de valores colombiana, de las cuales sea titular un mismo beneficiario real; no es gravable la utilidad que corresponda hasta el 10% de las acciones en circulación en un mismo año gravable.

6.1.4. Deducciones fiscales

- Diferencia entre ajustes por inflación contables y fiscales (mayor deducción o menor ingreso).
- Amortización de pérdidas fiscales ajustadas por inflación.
- Inversiones en medio ambiente
- Inversiones en investigaciones científicas y tecnológicas.
- 30% de la adquisición de activos fijos reales productivos.

6.2. Diferencias temporales

El período en que se aplican fiscalmente es diferente al de su contabilización. En Colombia hay las siguientes diferencias temporales que originan impuesto diferido:

- Depreciación diferida: diferencia entre la depreciación fiscal y la contable, la cual puede originar impuesto diferido débito o crédito.
- Provisiones no deducibles (impuesto diferido por cobrar).
- Diferencias en el reconocimiento de ingresos o gastos contables por aplicación de métodos de valoración de inversiones e ingresos fiscales (renta fija y renta variable).

7. PRINCIPALES ASPECTOS DE LA NIIF

Se reconoce un impuesto diferido activo o pasivo por el efecto de impuestos futuros sobre diferencias temporales y pérdidas fiscales, que se pueden deducir en el futuro. Los excesos de renta presuntiva sobre renta tienen un tratamiento similar al de las pérdidas fiscales que se pueden deducir en el futuro.

Una diferencia temporal es una diferencia entre la base fiscal y el valor en libros de los activos y pasivos que tienen un impacto de impuestos.

Se reconoce el impuesto activo o pasivo, a menos que éste provenga de:

- El reconocimiento inicial de un *good will* en una combinación de negocios, y el *good will* no es deducible fiscalmente.
- El reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que no es una combinación de negocios, y si al momento de la transacción no se ha impactado el resultado contable o gravable.

El impuesto diferido activo se reconoce en la medida en que sea probable que se pueda utilizar con utilidades en el futuro. El impuesto diferido se mide con base en la expectativa de liquidación y recuperación y usando tasas vigentes o sustanciales vigentes.

Este impuesto no se reconoce por su valor descontado. Además se clasifica como un activo o pasivo no corriente.

Su contrapartida se registra en resultados, a menos que el ingreso o pérdida no realizado se haya registrado en el patrimonio.

El gasto (recuperación) de impuestos se compone por el impuesto de renta corriente (valor por pagar o recuperar por la declaración de renta) más el cambio neto en el impuesto diferido activo y pasivo que no afecte los valores reconocidos en cuentas patrimoniales o que provengan directamente del registro de una adquisición de negocios.

8. PRINCIPALES ASPECTOS IAS 12

8.1. Impuestos diferidos según la IAS 12

La IAS 12 define los pasivos por impuestos diferidos como los importes del impuesto sobre sociedades por pagar en ejercicios futuros respecto de diferencias temporales imponibles. Asimismo, define un activo por impuesto diferido como el importe del impuesto sobre sociedades que será recuperable en ejercicios futuros respecto de:

1. Las diferencias temporales deducibles.
2. Las pérdidas fiscales compensables que no se hayan utilizado, es decir, las bases imponibles negativas pendientes de compensación.
3. Otros créditos fiscales pendientes de compensación.

8.2. Divergencias fundamentales

La IAS 12 identifica como un problema por resolver el tratamiento a las consecuencias fiscales, actuales y futuras, de la recuperación de un activo o la liquidación de un pasivo que está reconocido en el balance de una empresa, así como por transacciones del período corriente, ya sea que se encuentren registradas en cuentas del balance o de resultados. Es por ello que esta norma se ocupa de desarrollar con profundidad el reconocimiento de los impuestos diferidos en los balances de las empresas, que pueden tener la naturaleza de ser una cuenta del activo o del pasivo, como se explicará más adelante.

Los asuntos concernientes al reconocimiento de un pasivo o un activo por impuestos corrientes. *El impuesto corriente* es el valor que resultará por pagar, al aplicar la tarifa del impuesto a la renta imponible del período. Si sobre esa obligación ya se han pagado anticipos que exceden el importe por pagar, la diferencia se tendrá que reconocer como un activo que corresponderá a la representación de un saldo a favor.

Respecto de los impuestos diferidos, las normas contables nacionales se ocupan muy tangencialmente del tema (Dcto. 2649 de 1993, arts. 67 y 78). No son explícitas en el uso del método del activo/pasivo que exige la norma internacional vigente, la cual abandona el reconocimiento del diferido en forma definitiva.

La IAS 12 exige reconocer como un activo el impuesto diferido que surge

de las diferencias temporarias que sean deducibles en años futuros (mayor renta imponible actual y menor en el futuro). Del mismo modo, reconocer como un pasivo el impuesto sobre las diferencias temporarias que en el futuro resulten gravables (menor renta imponible en el año actual y mayor en el futuro).

Los impuestos diferidos surgen no sólo sobre las diferencias temporarias, deducibles o gravables en el futuro, sino sobre las pérdidas fiscales y excesos de renta presuntiva sobre renta ordinaria que se utilizarán en compensación de la renta gravable en años futuros. Esto dependerá, desde luego, de los resultados financieros proyectados que permitan estimar que en realidad tales diferencias se podrán utilizar en el futuro. También dará lugar a ese mismo reconocimiento como activo los créditos fiscales (descuentos tributarios en el impuesto de renta) no utilizados (actualmente aplicaría únicamente al caso del descuento establecido en el artículo 258-2 del Estatuto Tributario).

La medición del correspondiente activo o pasivo por impuesto diferido se hará a la tasa del impuesto de renta que, se conozca, estará vigente para el año en que deba revertirse la diferencia temporaria que le dio origen, o aquella aplicable en los años donde se tomarán en compensación las pérdidas fiscales o, en deducción, los excesos de renta presuntiva sobre renta ordinaria.

La técnica de los impuestos diferidos es un tema eminentemente contable, que tiene como principal objetivo determinar en forma correcta la tasa efectiva

de impuestos de un ejercicio, al incorporar dentro del gasto por el impuesto de renta de un determinado período el efecto que tienen las diferencias temporarias, así para ese año todavía no sean reconocidas por las disposiciones tributarias. Al ignorarse el impacto que tales diferencias tienen sobre el gasto por impuesto de renta, se produce una distorsión significativa en dicha tasa que difícilmente se podrá conciliar con la tasa nominal de impuestos.

El reconocer impuestos diferidos, además de la ventaja antes descrita, no produce ningún efecto en el saldo que se pagará por impuesto de renta del respectivo año gravable, el cual se continuará calculando sobre la renta líquida gravable determinada conforme con las disposiciones tributarias.

Impuestos diferidos como activo. Los impuestos diferidos que tienen la naturaleza de ser un activo surgen por las diferencias temporarias que serán deducibles, como costo o gasto, en años futuros. Es condición para que se reconozca esta clase de activo que haya la probabilidad de generar suficiente renta gravable contra la cual se pueda revertir la diferencia temporaria, vía deducción. Así, un activo por impuesto diferido representa un derecho por el cual se pagó y que se recuperará como un menor valor de los impuestos por pagar en el futuro, al ser deducible la partida que lo originó. Se está frente a una menor base impositiva.

La creación de impuestos diferidos como activo exige revelar en nota a los

estados financieros la naturaleza de la evidencia que apoya su reconocimiento, en especial cuando su recuperación depende de utilidades futuras en exceso de la reversión de las diferencias temporarias gravables o cuando la empresa haya tenido pérdidas en los dos últimos años (el actual y el precedente). Por lo tanto, reconocer un activo por impuestos diferidos exige fundamentar por qué en años futuros se obtendrá un nivel de renta gravable suficiente para recuperar el beneficio representado en un menor pago de impuestos. No se auspicia, entonces, contabilizar como un activo montos que de otra forma serían un mayor gasto por impuesto de renta del período.

La existencia de pérdidas fiscales por compensar y excesos de renta presuntiva sobre renta ordinaria para tomar como deducción (o compensación en el caso de excesos que se originen a partir de 2003 con la entrada en vigencia de la Ley 788 de 2002), en años posteriores, a pesar de no estar comprendidas dentro de la definición de diferencias temporarias, también dan origen a activo por impuesto diferido, por disminuir la renta gravable en el año en que se tome el beneficio de la compensación o deducción. Es requisito para este reconocimiento como activo que sea probable disponer de suficiente renta gravable durante los años en que es permitido por la ley tomar la pérdida fiscal en compensación y los excesos sobre la renta presuntiva como deducción o compensación. Existe en la IAS 12 criterios para determinar si se reconocerá o no impuesto diferido sobre esta clase

de pérdidas. Dicho en otra forma, la sola existencia de pérdidas fiscales, *per se*, no tiene que dar origen a un impuesto diferido activo.

Hay una diferencia temporal adicional que puede dar lugar al impuesto diferido activo, derivada de las diferencias en la valuación del costo fiscal frente al contable, cuando aquél resulta superior por motivos de reajustes fiscales, saneamientos, entre otros, o de la existencia de una menor depreciación acumulada para propósitos tributarios. Esto en razón que al existir un mayor costo fiscal en el momento de una enajenación se tendría una menor utilidad fiscal frente a la contable.

No obstante, se puede considerar que no debe dar lugar a impuesto diferido la situación anterior, cuando se estime que el precio de enajenación futura estaría por debajo del costo fiscal, por cuanto al no ser deducible la pérdida proveniente de los reajustes fiscales o de mayores valores por efectos de saneamiento, finalmente no se produciría la reversión del efecto temporal de la diferencia, al no generarse un menor impuesto.

Impuestos diferidos como pasivo. Los impuestos diferidos por pagar o que tienen la naturaleza de ser un pasivo se originan en las diferencias temporarias que en años futuros resultarán gravables, esto es, que incrementarán la renta imponible. Es el caso de cuando para fines fiscales se utiliza un método de depreciación que arroja en los primeros años una alícuota mayor que otro método utilizado para fines contables, lo cual trae como consecuencia que exista un ahorro efectivo

en el pago de impuestos al comienzo, pero que deberá reintegrarse en períodos posteriores. El valor por reintegrarse es el que se reconoce como un pasivo por impuesto diferido.

Las diferencias temporarias gravables pueden identificarse en los balances para aquellos activos cuyo valor en libros excede a su importe fiscal. En efecto, el reconocer un activo tiene implícito que su valor en libros será recuperado en la forma de beneficios económicos futuros, esto es, que estarán en capacidad de contribuir directa o indirectamente al flujo de efectivo de la empresa y de otros equivalentes al efectivo. Si el importe contable del activo es mayor que el fiscal, así mismo habrá un mayor beneficio económico en la contabilidad que para los impuestos, lo cual se traduce en una diferencia temporal gravable, y la obligación de pagar el correspondiente impuesto en períodos futuros deberá ser reconocida como un pasivo por impuesto diferido.

Debe tenerse en cuenta, como ya se mencionó, que se puede presentar la situación inversa, es decir que el valor fiscal del activo sea mayor que el contable por efectos de reajustes fiscales, saneamientos, entre otros, o de menores depreciaciones fiscales. El efecto debe entonces reconocerse como impuesto diferido, en sentido contrario, esto es, como impuesto diferido activo, por cuanto se trataría de un derecho a recuperar esa diferencia a través de la venta del bien.

La IAS 16, como tratamiento alternativo de valuación para los bienes de la pro-

riedad, planta y equipo, después de su contabilización inicial por su costo de adquisición, permite adoptar el “valor razonable o revaluado” (valor de mercado y costo de reposición) determinado mediante avalúos practicados regularmente. Para la IAS 12 la valorización (o revaluación, como allí se denomina) de esta clase de activos es considerada como una diferencia temporaria gravable, bajo la consideración de que el valor fiscal del activo continúa siendo su costo (ajustado por inflación, en nuestro caso), menos la depreciación acumulada calculada sobre ese costo. Por lo tanto, sobre la cifra de la revalorización, aunque se lleva al patrimonio contable como un superávit, da lugar a reconocer pasivo por impuesto diferido, que tendrá como contrapartida no un gasto por impuesto de renta sino un cargo al patrimonio, para ser congruente con el tratamiento como superávit dado a la revalorización.

La valorización a la que se hace referencia, al incrementar el monto del respectivo activo en la contabilidad, mas no para los impuestos, producirá un valor de beneficios económicos gravables en el futuro, superiores al importe que fiscalmente resultará deducible de ese activo. Ese exceso entre los beneficios económicos gravables y el monto fiscal deducible es una diferencia temporaria gravable, que dará lugar a una obligación de pago de impuestos en períodos futuros, lo cual quedará representado por el correspondiente impuesto diferido pasivo.

De acuerdo con las Normas Internacionales de Información Financiera (IAS),

reconocer un activo por determinado valor lleva implícita una suposición: ese valor en libros se recuperará en la forma de beneficios económicos que la empresa recibirá en el futuro. Estos beneficios se encuentran incorporados a un activo bajo la forma de su potencial para contribuir al flujo de efectivo de la empresa, pudiendo ser ese potencial productivo (por el uso del activo vía depreciación o amortización), o por convertibilidad en efectivo (por la venta del activo). Es bajo esta premisa que para la IAS 16, la revalorización (valorización) de la propiedad, planta y equipo resulta ser un importe depreciable. Ese mayor valor del activo frente a su base fiscal (que no incorpora la valorización) es, entonces, una diferencia temporaria gravable en años futuros, sin interesar que el valor revaluado del activo se recupere mediante su uso (es decir, por depreciación) o se venda, así el producto de la venta se reinvierta en otros activos similares, ya que el impuesto se acabará pagando cuando se vendan los nuevos activos, o bien a medida que vayan siendo utilizados.

Divergencias temporarias y base fiscal.

Con el fin de contabilizar las consecuencias fiscales que las transacciones tienen en el período actual o tendrán en el futuro, es básico tener que referirse a las denominadas diferencias temporarias y sus dos clases: deducibles y gravables.

Sea lo primero destacar que la IAS 12 ha adoptado el conocido “método del pasivo” y que en su enfoque se aparta del “método del diferido”, con el cual hemos estado más familiarizados y

donde las diferencias temporarias se identifican directamente en las cuentas de ingresos, costos y gastos. Así, por ejemplo, con el artículo 26 del Decreto 2160 de 1986 se expresó: "... El efecto en el impuesto sobre la renta originado por el reconocimiento de ingresos, costos y gastos para fines tributarios en períodos diferentes de los utilizados para propósitos contables, se debe registrar como impuesto diferido". Bajo esta norma, fue claro que se le dio reconocimiento al método del diferido, siendo aquél donde se suele conceptuar que las diferencias temporarias son ingresos, costos o gastos que concilian la utilidad comercial y la renta gravable, por cuanto son partidas no gravables o no deducibles en el período corriente, pero sí lo serán en períodos futuros, razón por la cual, tienen efecto tanto comercial como fiscal, sólo que en períodos distintos. Aparejado con esta noción de diferencias temporarias, surge bajo el método del diferido el concepto de diferencias permanentes; esto es, las que corresponden a ingresos, costos o gastos que concilian la utilidad comercial y la fiscal, pero que, en virtud de las normas tributarias, jamás serán gravables o deducibles, es decir, en definitiva, disminuyen o aumentan el impuesto calculado sobre la utilidad contable.

Ya con el Decreto 2649 de 1993 se asoció el impuesto diferido débito (como activo) con las diferencias temporales que impliquen el pago de un mayor impuesto en el año corriente, y el impuesto diferido por pagar (como pasivo) con las diferencias temporales que im-

pliquen el pago de un menor impuesto en el año corriente. No existió acá un marco conceptual para determinar si tales diferencias se extraen de cuentas de resultados o de cuentas del balance general, y por tanto no hicieron referencia a las diferencias temporarias.

Con el método del pasivo se pretende que las cifras por impuestos diferidos, activos o pasivos, reflejadas en los balances, representen un verdadero derecho o una verdadera obligación, esto es, la recuperación en años futuros de un impuesto que se pagó anticipadamente, o el pago efectivo de un impuesto que se ahorró en el año actual. Este objetivo no se cumplía con el método del diferido, por lo cual fue abandonado hace varios años en países con más avanzada cultura contable. Bajo el método del pasivo, que nos trae la IAS 12, ya no se hace referencia a diferencias temporarias en ingresos, costos y gastos, sino más bien en cuentas de balance. Tampoco se encuentra mención alguna a las diferencias permanentes, sin querer esto significar que no han de ser consideradas en el cálculo del impuesto.

Es evidente que la conceptualización de las diferencias temporarias bajo la óptica de cuentas de balance resulta ser más complicada que con las cuentas de resultados. La IAS 12 define las diferencias temporarias como las divergencias que existen entre el importe en libros de un activo o un pasivo, y el valor que constituye la base fiscal de los mismos, esto es, los valores por los cuales esos activos o pasivos se incorporan en la declaración del impuesto sobre la renta,

aunque, como se verá más adelante, este apenas es un acercamiento a esa noción.

Como ya se ha manifestado, el impuesto diferido como activo está vinculado con la existencia de *diferencias temporarias deducibles*, además de otras deducciones fiscales que se pueden tener en el futuro aunque no exista un gasto contable en el año actual, tal como la compensación de pérdidas fiscales y la

Una de las novedades que trae la IAS 12 se relaciona con el concepto de *base fiscal* que, como se vio, al comparar su importe con el valor en libros de los activos y pasivos involucrados, se obtienen las diferencias temporarias. En forma sencilla, la base fiscal se define como el importe atribuido a un activo o pasivo para fines fiscales. Hasta aquí tenemos que puede haber lugar a reconocer impuestos diferidos en situaciones donde:

Activos	Pasivos	Consecuencia
Contable mayor que Fiscal	Contable menor que Fiscal	Impuesto Diferido Pasivo
Contable menor que Fiscal	Contable mayor que Fiscal	Impuesto Diferido Activo

deducción de excesos de renta presuntiva sobre renta ordinaria. Se entiende por diferencias temporarias deducibles aquellas que dan lugar a cantidades que serán deducibles al determinar la renta (pérdida) fiscal correspondiente a períodos futuros, cuando el importe en libros del respectivo activo sea recuperado o el del pasivo sea liquidado.

Por su parte, las *diferencias temporarias gravables* que originan un impuesto diferido como pasivo son aquellas que dan lugar a cantidades gravables al determinar la renta (pérdida) fiscal correspondiente a períodos futuros, cuando el importe en libros del activo sea recuperado o el del pasivo sea liquidado.

Lo anterior sería una forma sencilla de encauzar el análisis e identificación de las diferencias temporarias que dan origen a los impuestos diferidos. Sin embargo, es la noción de base fiscal que trae la IAS 12 la que convierte en complejo su entendimiento, a tal extremo que para afianzar su comprensión hubo de acudir a dar diversos ejemplos. Veamos:

Se definió como *base fiscal de un activo* al importe que será deducible de los beneficios económicos que, para efectos fiscales, obtenga la empresa en el futuro, cuando recupere el importe en libros de dicho activo. Y agrega: si tales beneficios económicos no tributan, la base fiscal será igual al importe en libros.

La *base fiscal de un pasivo* es igual a su importe en libros menos cualquier importe que, eventualmente, sea deducible fiscalmente respecto de tal partida en períodos futuros. Para los ingresos que se reciban por anticipado, la base fiscal del pasivo correspondiente es su importe en libros, menos cualquiera que no resulte imponible en períodos futuros. Como se podrá advertir, no consiste simplemente en saber cuál es el valor fiscal de un pasivo para compararlo con el valor en libros y obtener de acá una diferencia temporaria. La noción va más allá frente a un pasivo determinar aquello que, eventualmente, llegue a ser deducible en el futuro, o aquello que no resulte gravable en el futuro.

Otros aspectos. La IAS 12, que dicho sea de paso, ha sido revisada en tres oportunidades, siendo la más reciente en octubre de 2000, aborda diversos temas sobre el surgimiento de diferencias temporarias, algunos de ellos muy puntuales, tales como los casos de combinación de negocios calificada como adquisición, la medición del *good will*, positivo o negativo, cuando existan saldos por impuestos diferidos en el balance del negocio adquirido, de las inversiones en subsidiarias por la existencia de ganancias no distribuidas, de las subvenciones del gobierno relativas a la compra de activos, de activos no monetarios poseídos en el extranjero cuando la moneda de reporte es la funcional, etc.

Con lo anterior se quiere significar que el tema de los impuestos diferidos reviste complejidades y no basta con hacer

menciones, a veces equivocadas, como la descripción contenida para la cuenta 1710 en el PUC para el sector real, donde, además de auspiciar el ya referido método del diferido que se convirtió en obsoleto, pide que el registro del impuesto diferido débito se haga directamente contra la provisión del impuesto de renta corriente, es decir, sin afectar el gasto por impuesto diferido, lo cual es un error.

Encontramos útil hacer otras menciones que presenta la IAS 12, con lo cual se da una apropiada cobertura al tema del registro del impuesto de renta en la contabilidad de las empresas. Tales menciones son las siguientes:

1. Debe existir simetría entre el registro de las transacciones o sucesos económicos y la contabilización de las consecuencias fiscales de tales transacciones o sucesos. Dicho en otra forma, si la transacción se reconoció en el estado de resultados, el efecto fiscal también se registrará allí. Si la transacción u otros eventos se reconocieron directamente en el patrimonio, su efecto fiscal se tratará por cuentas de balance. Esto último es el caso de la valorización de los bienes de la propiedad, planta y equipo que utiliza como contrapartida una cuenta de patrimonio, y el correspondiente impuesto diferido pasivo se tratará también por una cuenta del patrimonio neto.

2. No es suficiente con saber que una diferencia temporaria deducible será revertida en el futuro como para crear el respectivo impuesto diferido. El beneficio económico, en forma de reducción en el pago de impuestos, llegará a la empresa sólo si es

capaz de obtener ganancias suficientes como para cubrir las posibles reducciones. Acá se concluye que se reconocerán impuestos diferidos como activo, sólo si es probable disponer de esos beneficios fiscales futuros, contra los cuales se pueda cargar las deducciones por diferencias temporarias deducibles.

3. La probabilidad de obtener esa renta gravable suficiente se cumple cuando a su vez existen diferencias temporarias gravables por una cuantía por lo menos igual, y que éstas habrán de ser revertidas en el mismo período en que se revierten las diferencias temporarias deducibles. En tal sentido, la “fuente primaria” de suficientes rentas gravables para reconocer impuestos diferidos como activos lo serán las propias diferencias temporarias gravables.

4. Cuando el monto de las diferencias temporarias gravables sea insuficiente para “soportar” las diferencias temporarias deducibles, el reconocer el impuesto diferido como activo sobre la porción no cubierta exige evaluar la probabilidad de obtener en el futuro renta gravable suficiente. En esa evaluación de ganancias fiscales se deberán ignorar las partidas que en esos años no serán deducibles y que servirán para crear nuevos impuestos diferidos como activo. La razón es que tal clase de activo, por sí mismo, requerirá de ganancias futuras para poder realizarlo efectivamente bajo la forma de un menor pago de impuestos.

5. Se presentan como una fuente de creación futura de ganancias fiscales a las oportunidades de planificación tributaria.

6. Se pide que con motivo del cierre contable anual se reconsideren los activos por impuestos diferidos que no hayan sido previamente reconocidos. Si el potencial de futuras ganancias fiscales lo permite, será preciso dar ese reconocimiento.

7. El monto del impuesto diferido como activo debe ser revisado en la fecha de cada balance general. Se auspicia disminuirlo en la medida que no se disponga de suficiente renta gravable en el futuro, como para permitir cargar contra la misma la totalidad o una parte del beneficio que comporta tal activo. Así mismo, que esa disminución se revierta cuando se haya recuperado la expectativa de suficiente renta fiscal.

8. Los activos y pasivos por impuestos diferidos se deberán cuantificar utilizando las tasas de impuestos que, conforme a las normas tributarias aprobadas o que estén por aprobarse, en la fecha del balance general, se conozcan; estarán vigentes para los años en que se espera realizar el activo o liquidar el pasivo, esto, es, para los años en que irán a ser revertidas las diferencias temporarias. Aunque dentro de la clasificación de los tributos (impuestos, contribuciones y tasas) no se encuentra la sobretasa del impuesto de renta que creó el artículo 29 de la Ley 788 de 2002, todo parece indicar que por ser una prestación pecuniaria a cargo de los contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta, sin contraprestación alguna, forma parte de la tarifa por impuesto de renta. Así, ese 5% sobre el impuesto neto lleva a concluir que el impuesto de renta diferido que se calcule a partir de 2003 deberá ser calculado

a la tasa del 36.75%. El proyecto de reforma tributaria prevé una sobretasa del 10% sobre el impuesto de renta, en cuyo caso, de ser aprobada, la tarifa de impuesto diferido tendría que ser del 38.5%. En cualquiera de los dos casos, y en los eventos en que existan descuentos tributarios, no resulta tan claro que la tarifa sea el equivalente al resultado de adicionar a la tasa del 35% el 5% (o el 10% en caso de ser aprobada la reforma). En efecto, la existencia de descuentos tributarios implica que la sobretasa no se calcula sobre el impuesto básico (35%), sino sobre el impuesto neto (impuesto básico menos descuentos).

9. Los saldos por impuesto de renta (trátase de activos o pasivos) deben presentarse separados de otros activos y pasivos en el balance general. Del mismo modo, se ha de distinguir entre activos y pasivos por impuestos diferidos y activos y pasivos por impuestos corrientes. Bajo determinadas circunstancias, es permitido compensar el activo con el pasivo por impuestos diferidos.

9. IMPUESTO DIFERIDO BAJO PRINCIPIOS AMERICANOS USS GAAP

En el caso del impuesto de renta diferido bajo USS GAAP FASB 109, su última reglamentación es la que se empezó a aplicar el 15 de diciembre de 1992, la cual enfatiza en el método de activo/pasivo, es decir, se da importancia primordial al balance, identificando diferencias entre el valor de los activos y los pasivos

bajo USS GAAP y los valores reflejados en las declaraciones de renta del país de la subsidiaria donde se reconozca el impuesto diferido. El método utilizado en Colombia es el de diferido, el cual enfatiza en los ingresos, costos y gastos reconocidos contablemente en un periodo, pero que fiscalmente tendría efecto en un periodo diferente.

Aspectos generales del FASB 109:

Objetivos

- Reconocer el monto de impuestos por pagar correspondientes al año en curso.
- Reconocer los activos y pasivos por impuestos diferidos relativos con las consecuencias futuras de hechos que se han reconocido en los estados financieros o para las declaraciones de impuestos de renta

Cálculo de la provisión de impuestos

- La provisión corriente debe representar el mejor estimado de la declaración de impuestos que será presentada para ese año.
- La provisión diferida es el cambio neto en el pasivo o activo por impuestos diferidos para el año.
- La sumatoria de la provisión corriente y diferida es igual a la provisión contable (gasto o ingreso).

Diferencias temporales

– Las diferencias temporales que generan ingreso gravable en el futuro originan pasivos por impuestos diferidos (por ejemplo, depreciar un activo para fines fiscales durante un período más corto que para fines contables).

– Las diferencias temporales que darán como resultado deducciones fiscales en el futuro originan activos por impuestos diferidos (por ejemplo, provisiones no deducibles).

Cálculo de diferencias temporales

– Estrictamente es un enfoque de balance general.

– Base contable USS GAAP vs base fiscal del activo o pasivo de acuerdo con la regulación de cada país.

– La base fiscal del activo o pasivo se establece a partir de las declaraciones de renta y sus anexos.

– Otras partidas diferentes del activo y del pasivo

Cómo identificar las diferencias temporales:

– Revisar la declaración de impuestos del año anterior (patrimonio y renta líquida).

– Revisar el cálculo de la provisión en libros del año anterior y del año corriente.

– Revisar la conciliación entre las cifras contables locales y las cifras reporte bajo USS GAAP.

– Entrevistas con asesores fiscales para identificar beneficios fiscales futuros.

Pasos para la aplicación del FASB 109:

– Reconocer un pasivo estimado por los impuestos por pagar de acuerdo con las cifras contables del ejercicio en curso (provisión corriente).

– Identificar diferencias temporales gravables y deducibles originadas por activos y pasivos. Comparar el balance bajo normas USS GAAP con los valores que se presentarían bajo normas fiscales USS GAAP.

– Establecer cuál es la tasa utilizada para la conversión de los activos no monetarios (corriente o histórica); si es tasa corriente habría lugar al reconocimiento de impuesto diferido sobre ajustes por inflación, los cuales hacen que el gasto por depreciación fiscal sea diferente al gasto que se reconoce sobre normas contables USS GAAP.

– Identificar otras diferencias que generen el pago de un mayor o menor impuesto en períodos futuros.

– Determinar la reserva de valuación necesaria.

– Reconocer el gasto o beneficio por impuestos diferidos, derivado del cambio neto en las cuentas de impuestos diferidos.

BIBLIOGRAFÍA

Contabilidad y auditoría tributaria

Estatuto Tributario

Decreto 2649 de 1993

Normas internacionales de Contabilidad

www.kpmg.com