

El impuesto de renta diferido en la legislación colombiana*

Javier Alonso Carvalho Betancur

Profesor del Departamento de Contaduría,
Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Antioquia

* Las bases de este trabajo fueron presentadas al I Simposio de Contaduría Tributaria celebrado en Santafé de Bogotá en junio de 1997.

RESUMEN

El tratamiento y manejo del impuesto sobre la renta, por parte de los distintos interesados en la información financiera de los diferentes entes económicos, unido a los continuos cambios de la legislación tributaria, a lo complicado de su manejo, y a su efecto sobre los resultados de un ejercicio, hacen imperiosa la necesidad de analizar el tema de los impuestos diferidos, tanto a la luz de la normatividad internacional, como de la colombiana.

Las diferencias temporales y permanentes que se presentan entre las declaraciones tributarias y la contabilidad, son examinadas desde las normas contables y fiscales de nuestro país, enmarcando su análisis dentro de la estructura conceptual de otras naciones.

Tratamiento similar se presenta para la deducción de pérdidas fiscales y para el exceso de la renta presuntiva sobre la renta ordinaria.

1. Int

E l
micos
de la i

Lo
compl
de la a
pensar
luz, ta
negoc

Et
que la
tanto,
cumpl
solo ir
ente ec

El
compa
(Estac
acerca
reglas

2. E.

La
relació
financ
gastos

El impuesto de renta diferido en la legislación colombiana

1. Introducción

El impuesto sobre la renta y la información que de él se requiere, ha sido una inquietud compartida desde hace muchos años, por los entes económicos afectados, los contribuyentes, el mismo Estado y los diferentes usuarios de la información.

Lo anterior, unido a los continuos cambios en materia de impuestos, la complicación en su manejo, su efecto en los resultados del ente económico y de la actualización de nuestras normas contables a las modernas corrientes del pensamiento contable, hacen imperiosa la necesidad de analizar este tema a la luz, tanto de una teoría, como de la práctica corriente que se emplea en los negocios.

En la actualidad, la profesión contable del país tiene completamente claro que las normas contables y las tributarias tienen objetivos diferentes y, por lo tanto, que la información que suministra cada una de ellas, está dirigida al cumplimiento de dichos objetivos particulares; de esta forma se obtiene no solo información financiera sino también tributaria, de manera que permita al ente económico la determinación correcta del impuesto.

El manejo contable de este tema en nuestro medio se analiza mediante la comparación de la normatividad contable colombiana con la de otras latitudes (Estados Unidos de Norteamérica, México, IASC, etc.), buscando un acercamiento con dicha normatividad, y un tratamiento adecuado según nuestras reglas contables y fiscales.

2. Elementos de los estados financieros

La normatividad contable colombiana en su artículo 34 (Enumeración y relación de los estados financieros) indica que *“Son elementos de los estados financieros, los activos, los pasivos, el patrimonio, los ingresos, los costos, los gastos, la corrección monetaria y las cuentas de orden.”*

Los activos, pasivos y el patrimonio, deben ser reconocidos en forma tal que al relacionar unos con otros se pueda determinar razonablemente la situación financiera del ente económico a una fecha dada.

La sumatoria de los ingresos, los costos, los gastos y la corrección monetaria, debidamente asociados, arroja el resultado del período”.

Significa lo anterior, que como en la generalidad de los casos, el impuesto de renta constituye un pasivo importante en la determinación del resultado de los diferentes entes económicos y, por lo tanto, se hace imperioso iniciar el estudio de este tema a partir del concepto de pasivo.

3. Diferentes conceptos de pasivo

3.1 Concepto contable

En nuestro país, el artículo 36 del Decreto 2649 de 1993 (Principios o normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia) define el pasivo como *“la representación financiera de una obligación presente del ente económico, derivada de eventos pasados, en virtud de la cual se reconoce que en el futuro se deberá transferir recursos o proveer servicios a otros entes”.*

Las Normas Internacionales de Contabilidad al definir los Elementos de los Estados Financieros, considera que *“un pasivo es una obligación presente de la empresa derivada de eventos pasados, el pago de los cuales se espera resulte de un egreso de recursos de la empresa que implican beneficios económicos”.*

En el Boletín A-11 del Instituto Mexicano de Contadores Públicos en una definición similar, pero explicada en sus elementos, considera que *“Pasivo es el conjunto o segmento, cuantificables, de las obligaciones presentes de una entidad particular, virtualmente ineludibles, de transferir efectivo, bienes o servicios en el futuro a otras entidades, como consecuencia de transacciones o eventos pasados”.*

3.2 Concepto fiscal

Fiscalmente no se ha definido el concepto de pasivo como tal, aunque se encuentra parcialmente conceptualizado en el artículo 112 de la ley 223 de

1995,
los sig
pendi
deduc
difere
estatu

C
colom
los sal
a trav

4. In

D
los re
profu
había
y de l:

E
tributa
que se
lógico
a la u
encon
difere

L
que el
corres
por el
corres
motivo
de los

El
consid
al Este

1995, la cual adiciona un parágrafo al artículo 287 del Estatuto Tributario, en los siguientes términos: "*Constituyen pasivos, para todos los efectos, los saldos pendientes de pago al final del respectivo ejercicio, que den lugar a costos o deducciones por intereses y demás costos y gastos financieros, incluida la diferencia en cambio, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 124-1 de este estatuto*".

Como puede observarse, la definición que trae la normatividad fiscal colombiana es muy limitada puesto que circunscribe el concepto de pasivo a los saldos provenientes de costos o deducciones, dejando de lado los obtenidos a través de préstamos.

4. Impuestos por pagar

Dada la importancia del impuesto de renta en nuestro país, su efecto en los resultados del ente económico, y su difícil manejo, se hace necesario profundizar en este rubro del balance general. Adicionalmente, y como se había indicado anteriormente, los usuarios y la utilidad de los estados financieros y de las declaraciones tributarias son diferentes y buscan fines distintos.

El valor de los impuestos por pagar se calcula con base en las normas tributarias existentes, las cuales pueden ser diferentes a las normas contables que se emplean para la determinación de la utilidad contable. De lo anterior es lógico deducir, que la cifra de utilidad contable en muchos casos es diferente a la utilidad fiscal y, también, que el porcentaje de impuestos que se puede encontrar entre el impuesto y la utilidad contable antes de impuestos, es diferente al establecido por las autoridades tributarias.

Las anteriores razones han motivado que algunos contadores consideren que el valor de los impuestos en el estado de resultados, debe ser aquel que corresponda al porcentaje establecido para la utilidad antes de impuestos. Otros por el contrario son de la opinión de que los impuestos del período deben corresponder a lo que se determine con base en las normas fiscales. Por estos motivos aparecen en la contabilidad distintos métodos para la contabilización de los impuestos, los cuales se analizarán más adelante.

El artículo 78 del Reglamento General de la Contabilidad para Colombia, considera que los impuestos por pagar "*representan obligaciones de transferir al Estado o a alguna de las entidades que lo conforman, cantidades de efectivo*".

que no dan lugar a contraprestación directa alguna. Teniendo en cuenta lo establecido en otras disposiciones, se deben registrar por separado cada uno de ellos, determinados de conformidad con las normas legales que los rigen.

Posteriormente, se tomará de nuevo este concepto con el fin analizar el tratamiento que se debe dar a los impuestos en nuestro país.

5. Naturaleza del impuesto de renta por pagar

A través del tiempo, diversos interesados en la información contable como los contadores públicos, analistas financieros, autoridades de impuestos y la parte académica de la profesión, han discutido extensamente sobre la naturaleza del impuesto sobre la renta.

Las discusiones presentadas han apuntado a considerarlo como "un gasto, una distribución de ganancias, una pérdida e incluso como un ítem anómalo o híbrido¹".

Esta discusión en nuestro medio ha sido terminada desde el punto de vista práctico, con lo preceptuado por el PUC en el sentido de considerarlo como un gasto. Sin embargo, los diferentes puntos de vista sobre su tratamiento, han incidido considerablemente en el surgimiento de métodos de contabilización del impuesto.

6. Diferencias temporales y permanentes

Como se había indicado anteriormente, el valor del impuesto por pagar se calcula con base en las normas tributarias existentes, las cuales pueden ser diferentes a las normas que se emplean para la determinación de la utilidad contable, por lo tanto, la cifra de utilidad contable en muchos casos es diferente a la utilidad fiscal, y puede encontrarse también, que el porcentaje de impuestos que se determina entre el impuesto y la utilidad contable antes de impuestos, es diferente al establecido por las autoridades tributarias.

Las diferencias entre la utilidad contable y la fiscal, básicamente son de dos clases:

1. Horne, William y Fishback, J. Karl. Reconocimiento y medición del impuesto a la renta en las empresas. En: Manual de Contabilidad Moderna. Tomo I. Ediciones Bach - SRL. Buenos Aires, 1979. p.284.

F
decir.
o par
difer

F
conta
de de
renta

6

F
"Trat
traba
el fisc
ya se

L
que la
y la u
no se

F
se re
origin
tribut

F
de re:
gener
en las
difere

L
renta
result
y que

Medellín

Partidas que son incluidas en un cálculo, pero son excluidas del otro. Es decir, son partidas contables y no tributarias (gastos no deducibles, por ejemplo) o partidas que son tributarias mas no contables (intereses presuntivos). Estas diferencias son llamadas "permanentes".

Partidas que forman parte de las declaraciones tributarias o de la contabilidad, en períodos diferentes. Un ejemplo típico es el empleo de tasas de depreciación diferentes en la determinación de la utilidad contable o de la renta gravable. Estas diferencias son llamadas "temporales".

6.1 Diferencia permanente

Para el Instituto Mexicano de Contadores Públicos en su Boletín D-4, "Tratamiento contable del impuesto sobre la renta y de la participación de los trabajadores en la utilidad" es "*La discrepancia entre el resultado contable y el fiscal resultante de transacciones y eventos que son determinantes exclusivos ya sea del resultado contable o del resultado fiscal pero no de ambos*".

La NIC 12 (Tratamiento contable del impuesto sobre la renta) considera que las diferencias permanentes "*son las diferencias entre la utilidad gravable y la utilidad contable de un período que se originan en el período en curso y no se revierten en períodos posteriores*".

Para el FASB 109 (Impuesto de renta), simplemente son "*las que nunca se revierten*". Es decir, que las diferencias permanentes son aquellas que originan diferencias presentes entre la contabilidad y las declaraciones tributarias, pero nunca en el futuro.

Recuérdese que al elaborar la declaración de renta se debe incluir un estado de resultados preparado sobre bases diferentes a las normas de contabilidad generalmente aceptadas, esta información, lógicamente se prepara con base en las normas tributarias y, por lo tanto, el resultado contable y fiscal será diferente.

La base fiscal indica los valores que deben incluirse en la declaración de renta para efectos de determinar el impuesto y, en muchos casos, el valor resultante no corresponde a las cifras contenidas en los libros de contabilidad, y que son la base del estado de resultados. Es así, como la norma tributaria

señala que algunos ingresos no son constitutivos de renta, son exentos o son simplemente ingresos tributarios, mas no contables. Los costos y deducciones, por su parte, pueden ser no deducibles, en todo o en parte, y otros son deducibles desde el punto de vista fiscal, mas no son costos ni gastos contables.

Podrán clasificarse las cuentas de resultado para efectos de las diferencias permanentes, de la siguiente manera:

1. Sobre ingresos
 - 1.1 Ingresos exentos
 - 1.2 Ingresos no constitutivos de renta
 - 1.3 Ingresos fiscales, no contables
2. Sobre costos y gastos
 - 2.1 Costos y gastos no deducibles
 - 2.2 Deducciones fiscales, no contables.

6.1.1 Diferencias permanentes generadas en rentas o ingresos exentos

Las rentas exentas "son los valores que por determinación de la ley se consideran eximidos del impuesto y que se restan de la renta líquida para obtener la base a la cual se aplican las tarifas²".

Dentro de las normas tributarias colombianas las siguientes son las principales rentas que se consideran exentas para efectos de la presentación de las declaraciones de renta, las cuales generan diferencias permanentes entre la contabilidad y las declaraciones tributarias; es decir, son diferencias que se tienen en cuenta en ese período gravable y nunca en períodos posteriores:

1. Rentas de trabajo que cumplan con los requisitos establecidos en el artículo 206 del Estatuto Tributario - E.T.
2. Las prestaciones provenientes de un fondo de pensiones (artículo 207 del E. T.).
3. Los ingresos que reciban las personas naturales por concepto de pagos de cesantías que hagan los fondos de cesantías (artículo 207-1 del Estatuto Tributario).
4. La renta de las empresas comunitarias (artículo 209 del E. T.).

2. Legislación económica. Régimen explicado de renta. Legis: Bogotá, 1997. p. 28.

5. Ciertas rentas de las empresas de servicios públicos domiciliarios (artículo 211 del E. T.).
6. Rentas de empresas que ejerzan monopolios de suerte, azar y de licores y alcoholes (artículo 211-1 del E. T.).
7. Las rentas de las zonas francas y sus usuarios (artículos 212 y 213 del E. T.).
8. Las rentas del Fondo de Garantías de Instituciones Financieras (artículo 214 del E. T.).
9. Rentas en explotación de hidrocarburos (artículos 215 y 216 del E. T.).
10. Las rentas de los fondos ganaderos organizados como sociedades anónimas (artículo 217 del E. T.).
11. Las provenientes de intereses, comisiones y demás gastos correspondientes a empréstitos y títulos de deuda externa (artículo 218 del E. T.).
12. Los intereses de cédulas hipotecarias del Banco Central Hipotecario emitidas antes de 30 de septiembre de 1974 (artículo 219 del E. T.).
13. Los intereses de bonos de financiamiento presupuestal y de bonos de financiamiento especial (artículo 220 del E. T.).
14. Los intereses por enajenación de inmuebles destinados a la reforma urbana (artículo 221 del E. T.).
15. Intereses por deudas y bonos de la reforma agraria, e intereses sobre pagarés y cédulas de reforma urbana (artículo 222 del E. T.).
16. Las indemnizaciones por seguros de vida (artículo 223 del E. T.).
17. Rentas de las nuevas empresas en la zona del Nevado de Ruíz (artículos 224 y 225 del E. T.).
18. Rentas de empresas que reanuden actividades en la zona del Nevado del Ruíz (artículo 226 del E. T.).
19. Rentas de empresas de tardío rendimiento en la zona del Nevado del Ruíz (artículo 227 del E. T.).
20. Las rentas percibidas por los socios de las empresas de la zona del Nevado del Ruíz (artículo 228 del E. T.).
21. Rentas de entidades y personas extranjeras (artículo 233 del E. T.).

6.1.2 Diferencias permanentes generadas por rentas o ingresos no constitutivos de renta.

Los ingresos no constitutivos de renta *“son aquellos ingresos que en atención a circunstancias especiales o a fenómenos de sectores determinados de la economía se encuentran excluidos del impuesto; no obstante producir enriquecimiento en el patrimonio del sujeto pasivo”*.

Los ingresos no constitutivos de renta que se encuentran en las disposiciones fiscales son los siguientes:

1. La prima por colocación de acciones (artículo 36 del E. T.).
2. La utilidad en la enajenación de acciones o cuotas de interés social, que cumplan con los requisitos establecidos (artículo 36-1 del E. T.).
3. La distribución de utilidades o reservas en acciones o cuotas de interés social (artículo 36-2 del E. T.).
4. Las capitalizaciones para los socios o accionistas, provenientes de la distribución de utilidades en acciones o cuotas de interés social, o su traslado a la cuenta de capital proveniente de la capitalización de las cuentas de revalorización del patrimonio, de la reserva para depreciación fiscal o de la prima en colocación de acciones (artículos 36-3 y 345 del E. T.).
5. Las utilidades en la venta de inmuebles a entidades públicas (artículo 37 del E. T.).
6. Las recompensas recibidas de organismos estatales por el suministro de datos que permitan la ubicación de antisociales o conocer de sus actividades delictivas (artículo 42 del E. T.).
7. Los premios en concursos nacionales e internacionales de carácter científico, literario, periodístico, artístico y deportivo reconocidos por el Gobierno Nacional (artículo 43 del E. T.).
8. La utilidad en la venta de la casa o apartamento de habitación en los porcentajes establecidos (artículo 44 del E. T.).

3. Ibid. pág 23 - 24

...sos no
...que en
...uinados
...roducir
...iciones
...social,
...E. T.).
...interés
...es de la
...ial, o su
...n de las
...a para
...rtículos
...artículo
...ministro
...r de sus
...carácter
...idos por
...n en los

9. Las indemnizaciones por seguro de daño en la parte correspondiente al daño emergente (artículo 45 del E. T.).
10. Los terneros nacidos y enajenados durante el año (artículo 46 del E. T.).
11. Las indemnizaciones recibidas por destrucción o renovación de cultivos, y por control de plagas (artículo 46-1 del E. T.).
12. Las donaciones recibidas para partidos, movimientos y campañas políticas (artículo 47-1 del E. T.).
13. Las participaciones y dividendos determinados de acuerdo con los procedimientos establecidos (artículo 48 y 49 del E. T.).
14. Las utilidades en ajustes por inflación o por componente inflacionario que se distribuyan en acciones, cuotas o partes de interés social o que se capitalicen directamente (artículo 50 del E. T.).
15. La distribución de utilidades por liquidación que haga una sociedad de responsabilidad limitada o asimilada a sus respectivos socios, comuneros o asociados (artículo 51 del E. T.).
16. Los servicios técnicos y de asistencia técnica prestados desde el exterior, que cumplan con las condiciones establecidas (artículo 53 del E. T.).
17. Los pagos por intereses y servicios técnicos en zonas francas (artículo 54 del E. T.).
18. Los ingresos correspondientes a contribuciones de la empresa abonadas al trabajador en un fondo mutuo de inversión dentro de los límites establecidos (artículo 55 del E. T.).
19. Los rendimientos de los Fondos Mutuos de Inversión, Fondos de Inversiones y Fondos de Valores, provenientes de la inversión en acciones y bonos convertibles en acciones (artículo 56 del E. T.).
20. Los aportes a los fondos de pensiones y pago de las pensiones (artículo 56-1 del E. T.).
21. Los aportes del empleador a los fondos de cesantías (artículo 56-2 del E. T.).
22. Los ingresos obtenidos por la enajenación de inmuebles a los cuales se refiere el decreto 3850 de 1985 (artículo 57 del E. T.).

23. Ingresos de vigencias anteriores contabilizados en al año gravable (artículos 26 y 27 del E. T.).

13

6.1.3 Diferencias permanentes generadas por costos y gastos no deducibles

14

Estos costos y gastos son los siguientes:

1. Provisión de cartera en exceso de límites fiscales (artículos 145 y 146 E. T.).

15

2. Provisión para protección de inventarios (artículo 66 del E. T.).

16

3. Provisión para protección de inversiones en acciones, bonos y otros títulos (artículo 66 del E. T.).

17

4. Intereses pagados en exceso de límites fiscales o por falta de cumplimiento de requisitos (artículos 117, 118, y 119 del E. T.).

6.2

5. Impuestos causados (artículo 115 del E. T.).

El

6. Gastos en exceso del 50% del los ingresos de profesionales independientes y comisionistas (artículo 87 del E. T.).

"Es ag
fiscal r

7. Los intereses y demás costos o gastos financieros, incluida la diferencia en cambio, por concepto de deudas que por cualquier concepto tengan las agencias, sucursales, filiales o compañías que funcionen en el país, para con sus casas matrices extranjeras o agencias, sucursales, o filiales de las mismas con domicilio en el exterior, con las excepciones contempladas (artículo 124-1 del E. T.).

Po
gravab
en el c
gravab
Las dif
más pe

8. Intereses pagados por adquisición de vivienda en exceso de los límites fiscales (artículo 119 del E. T.)

El
revierte

9. Sanciones por incumplimiento de obligaciones tributarias (intereses y multas) (artículo 107 del E. T.).

Es
oportu

10. Gastos en el exterior en exceso de límites fiscales (artículos 121, 122, 123 y 124 del E. T.).

11. Pérdida en la enajenación de acciones o cuotas de interés social (artículo 153 del E. T.).

La
el valor
la prep

12. Pérdida en la enajenación de activos entre una sociedad limitada o asimilada y las personas naturales o sucesiones ilíquidas, el cónyuge o los parientes del socio en los términos establecidos (artículo 312

4. Spille

ravable
tos no
s 145 y
r.).
y otros
alta de
T.).
ionales
uida la
alquier
ías que
jeras o
exterior,
límites
ntereses
os 121,
s social
nitada o
ónyuge
ulo 312

del E. T.).

13. Impuesto a las ventas no cobrado o no descontado oportunamente (artículo 86 del E. T.).
14. Gastos personales en el caso de negocios individuales (artículo 107 del E. T.).
15. Costos y gastos de vigencias anteriores contabilizados en el año gravable (artículos 26, 58, 104 y 107 del E. T.).
16. Retenciones en la fuente asumidas por el retenedor (artículo 107 del E. T.).
17. Otros costos y gastos no deducibles (artículos 85, 88, 177, 522 del E. T.).

6.2 Diferencia temporal

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos (Boletín D-4) la define así: *"Es aquella que surge debido a la discrepancia entre el criterio contable y el fiscal respecto al momento de su reconocimiento"*.

Por su parte la NIC 12, conceptúa que *"son las diferencias entre la utilidad gravable y la utilidad contable de un período, que se originan porque el período en el cual algunas partidas de ingresos y gastos se incluyen en la utilidad gravable no coincide con el período en el que se incluyen en la utilidad contable. Las diferencias temporales se originan en un período y se revierten en uno o más períodos posteriores"*.

El FASB 109 de una manera mucho más simple, dice que son *"Las que se revierten en uno o más períodos futuros"*.

Esta diferencia es llamada por otros autores como *diferencias de oportunidad*⁴.

Las principales diferencias temporales, que aparecen por diferencias entre el valor en libros o contable de activos y pasivos y el valor que se emplea para la preparación de la declaración de renta, son los siguientes:

4. Spiller, Earl y Gosman, Martin. Contabilidad Financiera. Editorial McGraw - Hill. México, 1988. p. 455.

1. Ingresos o utilidades incluidos en la utilidad contable, pero que aún no constituyen un ingreso fiscal (ejemplo, en el método de participación patrimonial, contablemente se reconoce la utilidad a fin del período y fiscalmente, en el período siguiente, cuando efectivamente se distribuyen utilidades).
2. Gastos o pérdidas que son contables, pero son deducidos en la declaración de renta en un período posterior. (La estimación de algunos gastos es una cuenta de resultados del período, pero serán deducibles de la renta líquida únicamente cuando sean efectivamente causados).
3. Ingresos o utilidades incluidos en la utilidad fiscal, pero que aún no constituyen un ingreso contable (Un ejemplo especial en este caso, sería el de las asociaciones mutualistas, las cuales presentarían un ingreso fiscal en el período en el que reciben el efectivo y contablemente el ingreso se reconocería en el futuro).
4. Gastos o pérdidas deducidos en la declaración de renta, pero que contablemente se registran por un menor valor (El empleo de métodos de depreciación acelerada fiscal, proporcionan una mayor deducción tributaria y un menor gasto contable).

La Norma Internacional de Contabilidad número 12 (NIC 12) indica a este respecto que *“El origen y la reversión de algunas diferencias temporales pueden relacionarse con más de un período contable. La información sobre la naturaleza e importancia de esas diferencias temporales frecuentemente se considera útil para los usuarios de los estados financieros. Sin embargo el método para reflejar el efecto de las diferencias temporales varía. A veces la información se incluye en las notas a los estados financieros; otras veces el efecto de estas diferencias se refleja aplicando los métodos de contabilización del efecto de los impuestos”*.

Entre los principales conceptos que aparecen en la generación de diferencias temporales están:

1. Las depreciaciones contables en exceso de los límites fiscales (artículos 127 a 141 del E. T.).
2. Amortización contable de activos en menos de cinco años, cuando la amortización fiscal debe hacerse en ese período (artículo 143 del E. T.)

3.
4.
5.
6.2
El
efectos
trabajo
lograr
fiscal p
dichas
de un
monto
presen
"se de
diferen
presum
surja u
cambia
no se n

El
pasivo
en los
como r
existen

En
compor

1.
1.1

3. La aplicación del método de participación patrimonial.
4. La deducción por pérdidas fiscales de las sociedades (artículo 147 del E. T.).
5. La deducción del exceso de renta presuntiva sobre la renta líquida ordinaria (artículo 175 del E. T.)

6.3 Impuestos diferidos

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos considera que *"Son los efectos del ISR (Impuesto sobre la renta) y PTU (Participación de los trabajadores en la utilidad) atribuibles a ciertas diferencias temporales. Para lograr un mejor enfrentamiento de ingresos contra gastos se distribuye el efecto fiscal provocado por ciertas diferencias temporales en los períodos en que dichas diferencias se revierten. Esto provoca necesariamente el reconocimiento de un activo o un pasivo en el balance, resultante de la diferencia entre el monto del ISR y PTU causado y la cantidad que por concepto de ISR y PTU se presenta en el estado de resultados. Continúan los mexicanos señalando que "se deberá dar tratamiento contable de impuestos diferidos a todas las diferencias temporales importantes sobre las que razonablemente se pueda presumir que van a provocar dentro de un período definido de tiempo, que surja un pasivo o un beneficio fiscal y no exista algún indicio de que vaya a cambiar esa situación. de tal manera que los pasivos o los beneficios fiscales no se materialicen"*.

El pronunciamiento americano, contenido en el BASF 109 indica que *"el pasivo o activo por impuestos diferidos representa el aumento o la disminución en los impuestos que se pagarán o se reembolsarán en los ejercicios futuros como resultado de diferencias temporales y pérdidas trasladables al futuro existentes al cierre del ejercicio corriente"*.

En general la cuenta de impuesto diferido presenta el siguiente comportamiento, según sea activo o pasivo.

1. Los activos diferidos son los siguientes:
 - 1.1 Cargos originados por las diferencias de ingresos reconocidos en la utilidad gravable y no registrados en la contabilidad.

- 1.2 Cargos originados por diferencias de deducciones registradas en los libros y no reconocidos en la utilidad gravable.
- 1.3 Ajustes por cambios en las tasas de impuestos.
- 1.4 Transferencias a cuentas de pasivo.
- 1.5 Ajustes a resultados.
- 2. Los conceptos de pasivos diferidos son:
 - 2.1 Créditos originados por diferencias de ingresos registrados en libros y no reconocidos en la utilidad gravable.
 - 2.2 Créditos originados por diferencias de deducciones efectuadas en la utilidad gravable no registradas en libros.
 - 2.3 Ajustes por cambios en las tasas de impuestos.
 - 2.4 Transferencias a cuentas de activo.
 - 2.5 Ajustes a resultados

7. Métodos de contabilización

Los métodos de contabilización del impuesto sobre la renta han aparecido en la medida en que nuestra disciplina se ha desarrollado, y en otros casos las normas fiscales se han encargado de ello. La mayor complejidad de los impuestos y la alta tasa impositiva actual, hacen que las diferencias se vuelvan importantes en los informes financieros. *“El problema real es, por lo tanto, determinar en qué medida debe reconocerse en los Estado de Resultados, el efecto impositivo sobre la diferencia entre la renta contable y la renta imponible”*⁵.

En general estos métodos se pueden clasificar en dos grandes grupos:

Los que no reconocen el efecto de las diferencias temporales en los estados financieros y registran los impuestos como una provisión o como un pasivo.

Los que, por el contrario sí reconocen el efecto de las diferencias temporales en los estados financieros. Los métodos aquí empleados son el del diferimiento y el del pasivo.

5. Horne, William y Fishback, J. Karl. Op. cit., p. 289.

8. Mé
Lo
1.
2.
3.
4.
5.
8.1
En
pesar c
estima
impues
8.2
En
debe re
supues
para cc
es del
mostra
todavía
continu
9. Mé
Ba
del per
gasto p
balance

8. Métodos que no reconocen el efecto de las diferencias temporales

Los que apoyan estos métodos se basan en los siguientes conceptos:

1. El valor del impuesto se determina con base en las normas fiscales.
2. El impuesto sobre la renta es una distribución de utilidades y no un gasto de operación del ente económico.
3. El gasto por impuestos del período es igual a la provisión para impuestos por pagar o a la cuenta por pagar por impuesto de renta.
4. El efecto de las diferencias temporales hace parte del período en el cual éstas se reconocen, y no tienen en cuenta la realización de los ingresos y de los costos y gastos. Por lo tanto, no se deben tener en cuenta sus efectos.
5. Las diferencias temporales se revelan en notas a los estados financieros y nunca en el cuerpo de ellos.

8.1 Método de la provisión

En este método se considera que el gasto por concepto de impuesto, a pesar de corresponder a la liquidación privada del impuesto, es un pasivo estimado puesto que está sujeto a revisión por parte de las autoridades de impuestos.

8.2 Método de impuestos por pagar

En este método, el gasto por concepto de impuesto de renta del período se debe registrar en una cuenta por pagar por este concepto, es decir, no acepta el supuesto de que corresponde a un pasivo estimado. Es de anotar que el PUC para comerciantes (Decreto 2650 de 1993) al señalar el uso de la cuenta 2404 es del concepto de que no se debe emplear el método de la provisión para mostrar el impuesto de renta del respectivo ejercicio. A pesar de lo anterior, todavía no se indica si se debe emplear este método u otro de los que a continuación se analizan.

9. Métodos que reconocen el efecto de las diferencias temporales

Bajo este método, el impuesto sobre la renta se considera como un gasto del período y los efectos de las diferencias temporales se reconocen dentro del gasto por concepto de impuesto de renta en el estado de resultados y en el balance general aparece un saldo por concepto de impuesto diferido.

9.1 Método del diferimiento

En este método, el efecto de las diferencias temporales se difiere y se asigna a los períodos futuros en los cuales se revertirán dichas diferencias temporales.

Bajo esta modalidad se considera que los saldos que aparecen en el balance por concepto de impuestos diferidos no representan derecho a un activo (efectivo o derecho a recibirlo) o a una obligación de pago alguno. Por esta razón los saldos no se ajustan por posibles cambios en la tasa de impuestos vigente o por modificación de la misma.

La NIC 12, señala que este método comprende:

1. *“La provisión para impuestos por pagar .*
2. Los efectos de impuestos de las diferencias temporales diferidas a o de otros períodos.

Las diferencias temporales deben calcularse con base en la tasa de impuestos vigente, y los ajustes que se realicen sobre diferencias temporales de períodos anteriores, deben calcularse igualmente con base en dicha tasa.

9.2 Método del pasivo o del activo \ pasivo

Este método se desarrolla bajo la concepción de que los efectos de las diferencias temporales se determinan y presentan como pasivos o como activos en el caso de que correspondan a anticipos.

Adicionalmente, debe reconocer de inmediato los cambios en las tarifas impositivas en los resultados del período en que tal cambio ocurre y no en el período en que se materialicen las diferencias temporales. En este método, conceptualmente se generan cuentas por cobrar y por pagar y no cargos o créditos diferidos, como ocurre bajo el método del diferido. El impuesto de renta del período se calcula sobre la utilidad contable del período.

La NIC 12, señala que este método comprende:

1. *“La provisión para impuestos por pagar.*
2. *El importe de los impuestos que se espera tener que pagar o se considere hayan de anticiparse con respecto a diferencias temporales que ocurran o se reviertan en el período en curso, y*

- asigna
orales.
3. *Los ajustes a los saldos de impuestos diferidos incluidos en el balance que se consideren necesarios para reflejar ya sea un cambio en la tasa del impuesto o la promulgación de nuevos impuestos”.*

balance
fectivo
ción los
e o por

Las diferencias temporales y los ajustes que se realicen deben calcularse con base en la tasa de impuestos vigente, a no ser que se haya anunciado un cambio en dicha tasa.

9.2.1 *Objetivos y principios básicos.*

das a o

El Boletín D-4 del Instituto Mexicano de Contadores Públicos sobre “Tratamiento contable del impuesto de renta y la participación de los trabajadores en la utilidad”, señala los objetivos de este método:

- puestos
eríodos
1. *Contribuir a que los usuarios dispongan de información suficiente sobre impactos favorables o desfavorables de carácter fiscal que surtirán efectos legales en el futuro.*
 2. *Lograr un mejor enfrentamiento de ingresos y costos en el estado de resultados.*
 3. *Determinar más adecuadamente el costo fiscal asignable a los distintos ejercicios.*
 4. *Evitar el reconocimiento de efectos favorables en los resultados cuando exista incertidumbre de que se materialicen en el futuro.*
 5. *Facilitar la estimación de los impactos esperados en el flujo de efectivo de la entidad, derivados de la carga fiscal.*
 6. *Reflejar en el balance general aquellas partidas que, con certeza razonable, afectarán los resultados de futuros ejercicios.*
 7. *Promover la comparabilidad en la información de una entidad con otras entidades semejantes”.*
- de las
activos

tarifas
o en el
método,
réditos
nta del

El FASB 109 se aplica mediante una asignación comprensiva o total, lo cual significa “que deben reconocerse los efectos impositivos de todos los ingresos, gastos, ganancias, pérdidas y otros hechos que crean diferencias entre la base impositiva de activos y pasivos y sus importes para la contabilidad financiera”.

Los objetivos del pronunciamiento americano, se establecen en términos del balance general:

1. Reconocer el importe del impuesto a la renta a pagarse o a recobrase como resultado del ejercicio corriente.
2. Reconocer los activos o pasivos por impuesto diferido correspondientes a las consecuencias impositivas futuras de hechos ya reconocidos en los estados financieros o en sus notas.

Los principios fundamentales para una comprensión adecuada del método de activo \ pasivo (llamado así en los Estados Unidos de Norteamérica) son:

1. *"Se reconoce un pasivo o activo por impuestos con un importe igual a los impuestos que se tienen que pagar o que serán recobrados por reembolso"*.
2. *Se reconoce un pasivo o activo por impuestos con un importe igual al estimado de los efectos futuros de las diferencias temporales y de las partidas trasladables al futuro.*
3. *Estos pasivos y activos, corrientes o diferidos se miden basándose en las disposiciones de las leyes tributarias ya aprobadas.*
4. *El saldo de activos por impuesto diferido se reduce mediante la estimación de realización en duda cuando la evidencia disponible indica que se necesita este ajuste"*.

10. Ejemplo de aplicación

Una empresa adquiere un vehículo por \$9.000, y lo deprecia fiscalmente por línea recta en cinco (5) años, sin embargo, debido a la utilización intensiva del mismo decide depreciarlo contablemente en tres (3) años.

Los resultados contables de la empresa en los próximos cinco años son los siguientes, considerando que la depreciación se calcula en tres años y que el impuesto de renta se calcula sobre la utilidad antes de impuesto:

Ingre
Gasto
Gasto
Utilic
Impu
Utilic

Los r
siguie

Ingre:
Gasto
Gasto
Utilid
Impue
Utilid

C
impue
tanto c

El
cinco
presen
como
ambos
por la
el imp
la tasa
base p

Medellin,

érminos

obrase

ondien-
nocidos

método
a) son:

te igual
idos por

igual al
y de las

idose en

liante la
sponible

almente
ntensiva

s son los
y que el

bre de 1997

| | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | TOTAL |
|----------------------------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|---------------|
| Ingresos | 10.000 | 10.000 | 10.000 | 10.000 | 10.000 | 50.000 |
| Gastos de Admón | 4.000 | 4.000 | 4.000 | 4.000 | 4.000 | 20.000 |
| Gasto depreciación | <u>3.000</u> | <u>3.000</u> | <u>3.000</u> | <u>-0-</u> | <u>-0-</u> | <u>9.000</u> |
| Utilidad antes de impuesto | 3.000 | 3.000 | 3.000 | 6.000 | 6.000 | 21.000 |
| Impuesto de renta (35%) | <u>1.050</u> | <u>1.050</u> | <u>1.050</u> | <u>2.100</u> | <u>2.100</u> | <u>7.350</u> |
| Utilidad ejercicio | <u>1.950</u> | <u>1.950</u> | <u>1.950</u> | <u>3.900</u> | <u>3.900</u> | <u>13.650</u> |

Los resultados fiscales de la empresa en los próximos cinco años son los siguientes:

| | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | TOTAL |
|----------------------------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|---------------|
| Ingresos | 10.000 | 10.000 | 10.000 | 10.000 | 10.000 | 50.000 |
| Gastos de Admón | 4.000 | 4.000 | 4.000 | 4.000 | 4.000 | 20.000 |
| Gasto depreciación | <u>1.800</u> | <u>1.800</u> | <u>1.800</u> | <u>1.800</u> | <u>1.800</u> | <u>9.000</u> |
| Utilidad antes de impuesto | 4.200 | 4.200 | 4.200 | 4.200 | 4.200 | 21.000 |
| Impuesto de renta (35%) | <u>1.470</u> | <u>1.470</u> | <u>1.470</u> | <u>1.470</u> | <u>1.470</u> | <u>7.350</u> |
| Utilidad ejercicio | <u>2.730</u> | <u>2.730</u> | <u>2.730</u> | <u>2.730</u> | <u>2.730</u> | <u>13.650</u> |

Como puede apreciarse en la información anterior, la depreciación, el impuesto de renta y la utilidad del ejercicio, es la misma a través del tiempo, tanto contable como fiscalmente.

El gasto por depreciación contable alcanza la cifra de \$9.000 al final de los cinco (5) años, cifra exactamente igual al resultado fiscal, pero anualmente se presentan diferencias debido al tratamiento dado a esta partida tanto contable como fiscalmente. De igual manera, la utilidad total en los cinco ejercicios en ambos casos es de \$13.650, pero anualmente se presentan diferencias provocadas por la distinta vida útil empleada. Por último, existe igualmente diferencia en el impuesto generado, provocado por la diferencia temporal que se presenta en la tasa de depreciación, lo cual se aprecia en el siguiente cuadro, el cual es la base para el registro que se aprecia más adelante:

| | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | TOTAL |
|-------------------------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|
| Depreciación contable | 3.000 | 3.000 | 3.000 | 0.000 | 0.000 | 9.000 |
| Depreciación fiscal | <u>1.800</u> | <u>1.800</u> | <u>1.800</u> | <u>1.800</u> | <u>1.800</u> | <u>9.000</u> |
| Diferencia | 1.200 | 1.200 | 1.200 | (1.800) | (1.800) | 0.000 |
| Impuesto diferido (35%) | <u>(420)</u> | <u>(420)</u> | <u>(420)</u> | <u>630</u> | <u>630</u> | <u>-0-</u> |

Las diferencias entre los impuestos calculados en la contabilidad y la declaración de renta son los siguientes:

| | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | TOTAL |
|-------------------------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|
| Impuesto contable | 1.050 | 1.050 | 1.050 | 2.100 | 2.100 | 7.350 |
| Impuesto fiscal | <u>1.470</u> | <u>1.470</u> | <u>1.470</u> | <u>1.470</u> | <u>1.470</u> | <u>7.350</u> |
| Impuesto diferido (35%) | <u>(420)</u> | <u>(420)</u> | <u>(420)</u> | <u>630</u> | <u>630</u> | <u>-0-</u> |

El tratamiento contable que da a esta situación según las normas vigentes, es el de registrar el gasto correspondiente con base en lo determinado por la contabilidad, el impuesto por pagar será el de la declaración de renta y el impuesto diferido la diferencia entre los dos anteriores:

| | | | |
|--------------------|--|-------|-------|
| PRIMER AÑO | | | |
| Gasto Impuesto | | 1.050 | |
| Impuesto diferido | | 420 | |
| Impuesto por Pagar | | | 1.470 |
| SEGUNDO AÑO | | | |
| Gasto Impuesto | | 1.050 | |
| Impuesto diferido | | 420 | |
| Impuesto por Pagar | | | 1.470 |
| TERCER AÑO | | | |
| Gasto Impuesto | | 1.050 | |
| Impuesto diferido | | 420 | |
| Impuesto por Pagar | | | 1.470 |
| CUARTO AÑO | | | |
| Gasto Impuesto | | 2.100 | |
| Impuesto por Pagar | | | 1.470 |
| Impuesto diferido | | | 630 |
| QUINTO AÑO | | | |
| Gasto Impuesto | | 2.100 | |
| Impuesto por Pagar | | | 1.470 |
| Impuesto diferido | | | 630 |

L
A
contac
de res
y las d
notas
de las

A
del eje
utilida

Utilid
Impue
Utilid
Tasa f

A
presen

Utilid
Impue
Utilid
Impue
Tasa f

| |
|--------------|
| TOTAL |
| 9.000 |
| <u>9.000</u> |
| 0.000 |
| <u>-0-</u> |

ad y la

| |
|--------------|
| TOTAL |
| 7.350 |
| <u>7.350</u> |
| <u>-0-</u> |

igentes,
o por la
ta y el

La cuenta impuesto diferido presenta el siguiente movimiento:

| IMPUESTO DIFERIDO | |
|-------------------|--------------|
| 420 | |
| 420 | 630 |
| 420 | 630 |
| <u>1.260</u> | <u>1.260</u> |

Ante la situación que se aprecia en el ejemplo presentado, muchos contadores sostienen que la contabilidad lo único que debe informar en el estado de resultados, es el impuesto que se liquida o se calcula para efectos tributarios, y las diferencias temporales que se presenten deben ser informadas a través de notas a los estados financieros, pero no involucrar la contabilidad con el manejo de las cuentas de impuestos diferidos.

Adicionalmente, puede analizarse para el ejemplo, el monto de la utilidad del ejercicio y las tasas de impuestos efectivas (gasto por impuesto de renta / utilidad neta antes de impuestos):

| | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | TOTAL |
|----------------------------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|---------------|
| Utilidad antes de impuesto | 3.000 | 3.000 | 3.000 | 6.000 | 6.000 | 21.000 |
| Impuesto de renta (35%) | <u>1.050</u> | <u>1.050</u> | <u>1.050</u> | <u>2.100</u> | <u>2.100</u> | <u>7.350</u> |
| Utilidad ejercicio | <u>1.950</u> | <u>1.950</u> | <u>1.950</u> | <u>3.900</u> | <u>3.900</u> | <u>13.650</u> |
| Tasa fiscal efectiva | 35% | 35% | 35% | 35% | 35% | 35% |

Al realizar este mismo cálculo en el impuesto efectivamente pagado, se presenta la siguiente situación:

| | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | TOTAL |
|----------------------------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|---------------|
| Utilidad antes de impuesto | 3.000 | 3.000 | 3.000 | 6.000 | 6.000 | 21.000 |
| Impuesto de renta (35%) | <u>1.470</u> | <u>1.470</u> | <u>1.470</u> | <u>1.470</u> | <u>1.470</u> | <u>7.350</u> |
| Utilidad ejercicio | <u>2.730</u> | <u>2.730</u> | <u>2.730</u> | <u>2.730</u> | <u>2.730</u> | <u>13.650</u> |
| Impuesto diferido | <u>(420)</u> | <u>(420)</u> | <u>(420)</u> | <u>630</u> | <u>630</u> | <u>-0-</u> |
| Tasa fiscal efectiva | 49% | 49% | 49% | 25% | 25% | 35% |

11. Aplicación del impuesto diferido en el caso colombiano

Al analizar las normas contenidas en el decreto 2649 de 1993 y, en especial los artículos 67, 78, 115 y 116 se llega a la conclusión de que en Colombia se debe emplear el **método del pasivo o activo \ pasivo**.

En efecto, el citado artículo 67 señala que *"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"* (resaltado no del texto).

Adicionalmente el artículo 78 indica que *"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"* (resaltado no del texto).

De lo anterior se desprende:

1. La necesidad de calcular el impuesto de renta diferido.
2. La frase resaltada implica que el impuesto diferido debe determinarse con base en la tasa vigente del impuesto de renta y, por lo tanto, deben considerarse sus variaciones en el futuro, es decir, que se deben reflejar los ajustes a los saldos de impuestos diferidos incluidos en el balance que se consideren necesarios para mostrar, ya sea un cambio en la tasa del impuesto o la promulgación de nuevos impuestos.
3. En la contabilidad debe considerarse el importe de los impuestos que se espera tener que pagar, o se considere hayan de anticiparse con respecto a diferencias temporales que ocurran o se reviertan en el período en curso.
4. Es clara la norma anterior al establecer que sólo *"Se debe contabilizar como impuesto diferido por pagar el efecto de las diferencias temporales, siempre que exista una expectativa razonable de que se generará suficiente renta gravable en los períodos en los cuales tales diferencias se revertirán"*, lo cual implica necesariamente que en determinados casos, no se puede registrar el efecto de partidas que

puedan generar ahorros de impuestos en el futuro tales como las pérdidas fiscales y la diferencia entre la renta presuntiva y la renta ordinaria, cuando la primera sea la base para la determinación del impuesto. Posteriormente, se analizan estas dos situaciones en las normas colombianas.

5. Por último, y a pesar de que las revelaciones contenidas en el Reglamento General de la Contabilidad en Colombia sobre este tema son pocas, básicamente es el numeral 19 del artículo 115, el cual explica que se debe presentar *"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"*. Si existieren ajustes de períodos anteriores que incidan en la determinación del impuesto, en la conciliación deberá indicarse tal circunstancia. Por todo lo indicado anteriormente, se puede llegar a la conclusión anunciada en un comienzo.

12. Tratamiento de las pérdidas fiscales

Es normal que un ente económico obtenga pérdidas en algún período de su actividad económica. Las normas fiscales colombianas han considerado la posibilidad de que dichas pérdidas sean deducibles en el futuro, es decir, que puedan ser proactivadas o deducidas, dentro de los próximos cinco (5) años. Esta situación crea la posibilidad de un ahorro potencial de impuestos en el futuro y, por tanto, genera un interrogante en la contabilidad financiera de si considerar el efecto de la pérdida fiscal en el período en el cual se presentó o en los períodos en los cuales va a ser deducida.

12.1 Considerar el efecto de la pérdida fiscal en el período en el cual se presentó.

Una empresa presenta una pérdida fiscal y contable en un período de \$100.000, los cuales podrán ser deducidos dentro de los cinco (5) próximos períodos, en la proporción necesitada por el contribuyente. Una posibilidad de tratamiento contable de la anterior situación, es la de reconocer un ahorro potencial de impuestos de \$35.000 ($\$100.000 \times 35\%$) como un activo y reducir la pérdida del año en una forma similar:

| | |
|---|--------|
| Impuestos diferidos - Pérdidas fiscales | 35.000 |
| Ingresos - Reducción impuestos futuros | 35.000 |

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos indica que "Al amortizar una pérdida fiscal el resultado contable antes de impuestos y el resultado fiscal (después de deducir la pérdida fiscal) son necesariamente diferentes, originándose un beneficio para la entidad representado por la reducción del Impuesto Sobre la Renta derivado de la amortización fiscal de la pérdida".

La cuenta "Impuestos diferidos - Pérdidas fiscales" se podrá utilizar para disminuir los impuestos por pagar en años venideros. Como el tratamiento contable sugerido en este caso, es el de considerar los efectos fiscales (así sean futuros) dentro del período, el ahorro de impuestos debe reconocerse en la contabilidad en este período gravable y no en años posteriores. Por lo tanto, la nueva situación de la empresa sería la siguiente:

| | |
|--|---------------|
| Pérdidas del ejercicio | (100.000) |
| Ingresos - Reducción Impuestos futuros | <u>35.000</u> |
| Pérdida neta | <u>65.000</u> |

Si en el período siguiente la empresa obtiene una utilidad de \$200.000, lo que implicaría un impuesto de \$70.000, podrá compensar el saldo de la cuenta de "Impuestos diferidos - Pérdidas fiscales" por \$35.000, de la siguiente manera:

Inicialmente registraría los impuestos del año:

| | |
|-------------------------|--------|
| Gasto Impuesto de renta | 70.000 |
| Impuestos por pagar | 70.000 |

Posteriormente reconoce el efecto de las pérdidas anteriores:

| | |
|---|--------|
| Impuestos por pagar | 35.000 |
| Impuestos diferidos - Pérdidas fiscales | 35.000 |

A
consi
deter
tratan
prude
utilide
de la p
se sat

a.

b.

P
parcia
períoc
de im
carg
lo cua

I.

E
y es la
como
debe
impue
utilid
prece
se cre
venid

L
norma
ejerci
sólo s

Medellin

A este respecto la NIC 12 señala que *"en raras circunstancias puede considerarse apropiada la inclusión de este ahorro potencial de impuestos al determinar la utilidad neta del período de la pérdida. Para poder seguir este tratamiento para un ahorro potencial de impuestos, la consideración de la prudencia requiere que haya una seguridad fuera de duda razonable de que la utilidad gravable futura será suficiente para permitir la realización del beneficio de la pérdida. Por ejemplo, la condición de seguridad fuera de duda razonable se satisface si existen las siguientes circunstancias:*

- a. *La pérdida resulta de una causa identificable y no recurrente, y*
- b. *La empresa ha establecido un historial de rentabilidad a través de un largo período y se espera que lo continúe".*

Puede ocurrir el caso de que un ahorro potencial de impuestos se dé parcialmente, es decir, considerar que de la pérdida fiscal de \$ 100.000 de este período, únicamente puedan amortizarse en un futuro, \$ 50.000. Este ahorro de impuestos, se incluye en la utilidad neta del período de la pérdida, con cargo al saldo acreedor del impuesto diferido que figura en el balance general, lo cual debe revelarse.

12.2 Considerar el efecto de la pérdida fiscal en los períodos en los cuales va a ser deducida.

El tratamiento de las pérdidas fiscales, debe mirarse desde otra perspectiva, y es la posibilidad de "realización" de dichos ahorros de impuestos, es decir, como cualquier activo, la cuenta de "Impuestos diferidos - Pérdidas fiscales", debe tener un valor futuro y una capacidad de generar ingresos (ahorros de impuestos). Pero este valor futuro está relacionado con la generación de utilidades gravables en años posteriores, para poder deducir las pérdidas precedentes. Puesto que el ente económico presentó una pérdida en un período, se crea la incertidumbre acerca de su capacidad de generar utilidades en años venideros.

La duda acerca del valor del ahorro de impuestos, ha motivado que las normas contables den un tratamiento distinto a este tema. Las pérdidas del ejercicio, por lo tanto, no se deben afectar con dicho ahorro de impuestos y sólo se deben reconocer en circunstancias especiales, cuando la realización

quede asegurada más allá de cualquier duda razonable, en el momento en que surja la pérdida fiscal que podrá afectar ejercicios futuros.

A este respecto el Instituto Mexicano de Contadores Públicos dice que *“Si la pérdida fiscal se aplica a períodos posteriores su beneficio se reconocerá hasta el período de la amortización, ya que la realización de este beneficio, por regla general implica un alto grado de incertidumbre.”*

En la determinación del efecto de la pérdida fiscal se deben considerar los efectos de las diferencias temporales incluidas en la propia pérdida, para evitar una duplicación”.

La NIC 12 en un sentido similar señala que *“El ahorro potencial en impuestos relacionado con una pérdida fiscal que puede aplicarse en la determinación de la utilidad gravable de períodos futuros, no debe incluirse en la utilidad neta sino hasta el período en el que el ahorro se realice”.*

En este caso, es clara la posición contable cuando la citada norma termina indicando que *“El ahorro de impuestos resultante de compensar una pérdida fiscal, se incluye en la utilidad neta del período con cargo al saldo acreedor del impuesto diferido en el balance”.*

Significa lo anterior, que el tratamiento de las pérdidas fiscales dependerá de si el ente económico:

1. Puede deducir dichas pérdidas en el futuro, es decir, que obtendrá utilidades venideras para lograr afectar los ejercicios futuros.
2. Por el contrario, no puede asegurar su deducibilidad en el futuro, por no garantizar la generación de utilidades.

12.3 Aplicación cuando se considera el efecto de la pérdida fiscal en los períodos en los cuales va a ser deducida..

En el ejemplo planteado anteriormente, una empresa presenta una pérdida fiscal y contable en un período de \$100.000. El tratamiento contable de la anterior situación fue la de reconocer un ahorro potencial de impuestos de \$35.000 ($\$100.000 \times 35\%$) como un activo, y reducir la pérdida del año en una forma similar, de la siguiente manera:

en que
 que "Si
 nocerá
 eficio,
 rar los
 evitar
 cial en
 en la
 cluirse
 ermina
 érdida
 reedor
 enderá
 otendrá
 ro, por
 en los
 érdida
 e de la
 stos de
 en una
 e de 1997

| | | |
|---|--------|--------|
| Impuestos diferidos - Pérdidas fiscales | 35.000 | |
| Ingresos - Reducción impuestos futuros | | 35.000 |

Si esta empresa considera que la realización de utilidades futuras está asegurada más allá de cualquier duda razonable, deberá como se acaba de indicar, incluir los ahorros potenciales de impuestos en la utilidad neta del período con cargo al saldo acreedor del impuesto diferido en el balance. Es decir, si en el período siguiente se obtiene una utilidad de \$200.000, lo que implicaría un impuesto de \$70.000, podrá compensar el saldo de la cuenta de "Impuestos diferidos - Pérdidas fiscales" por \$35.000, de la siguiente manera: Inicialmente registraría los impuestos del año:

| | | |
|-------------------------|--------|--------|
| Gasto Impuesto de renta | 70.000 | |
| Impuestos por pagar | | 70.000 |

Posteriormente reconoce el efecto de las pérdidas fiscales anteriores:

| | | |
|---|--------|--------|
| Impuestos por pagar | 35.000 | |
| Impuestos diferidos - Pérdidas fiscales | | 35.000 |

La información financiera y fiscal de la empresa es así:

| CÍA JC LTDA. ESTADO DE RESULTADOS CONTABLE ENERO 1 A DICIEMBRE 31 DE 1995 | |
|---|----------------|
| Ingresos | 400.000 |
| Gastos de Admón | 170.000 |
| Gasto depreciación | <u>30.000</u> |
| Utilidad antes de impuesto | 200.000 |
| Impuesto de renta (35%) | <u>70.000</u> |
| Utilidad ejercicio | <u>130.000</u> |

En el balance general aparecerá la cuenta de impuestos por pagar por \$35.000, puesto que al cálculo inicial de \$70.00 se reduce en el valor del impuesto diferido de \$35.000. Recuérdese que en el método del pasivo, el valor de los impuestos que se llevan a resultados es calculado con base en los datos contables, sin importar el resultado fiscal.

La información que aparecerá en la declaración de renta será al siguiente:

| CÍA JC LTDA. | |
|---------------------------------------|---------------|
| ESTADO DE RESULTADOS FISCAL | |
| ENERO 1 A DICIEMBRE 31 DE 1995 | |
| Ingresos | 400.000 |
| Gastos de Admón | 170.000 |
| Deducción de pérdidas anteriores | 100.000 |
| Gasto depreciación | <u>30.000</u> |
| Renta líquida gravable | 100.000 |
| Impuesto de renta (35%) | <u>35.000</u> |
| Utilidad fiscal del ejercicio | <u>65.000</u> |

Como puede observarse, el valor del saldo de impuestos por pagar contable es de \$ 35.000 y fiscalmente es el calculado en la declaración tributaria, el cual es el mismo obtenido por la contabilidad.

12.4 *Aplicación cuando se considera el efecto de la pérdida fiscal en el período en el cual se presentó.*

Si en el ejemplo anterior, el ente económico considera que no es apropiada la inclusión del ahorro potencial de impuestos al determinar la utilidad neta del período de la pérdida, no hará ningún registro contable que afecte el balance general, pero para efectos recordatorios, si deberá hacerlo en las cuentas de orden fiscales.

| | |
|---|---------|
| Cuentas de orden fiscales - Pérdidas fiscales | 100.000 |
| Cuentas de orden por contra - Pérdidas fiscales | 100.000 |

La NIC 12 indica el tratamiento de esta partida en el momento en el cual pueda solicitarse su deducción "*Cuando el ahorro de impuestos relacionados con pérdidas fiscales anteriores no se incluye en la utilidad neta en el ejercicio de la pérdida, el ahorro en impuesto realizado posteriormente por amortización de esa pérdida contra la utilidad gravable, se incluye en la utilidad neta del período de realización y se revela*".

Si en el período siguiente se presenta una utilidad de \$ 200.000, y los datos contables y fiscales son los mismos anteriores, es decir:

L
deduc

Si
situac

G

Poster

Ir

fuente:

CÍA JC LTDA.
ESTADO DE RESULTADOS CONTABLE
ENERO 1 A DICIEMBRE 31 DE 1995

| | |
|----------------------------|----------------|
| Ingresos | 400.000 |
| Gastos de Admón | 170.000 |
| Gasto depreciación | <u>30.000</u> |
| Utilidad antes de impuesto | 200.000 |
| Impuesto de renta (35%) | <u>70.000</u> |
| Utilidad ejercicio | <u>130.000</u> |

La información que aparecerá en la declaración de renta, considerará la deducción de la pérdida fiscal ocurrida en el período fiscal anterior:

CÍA JC LTDA.
ESTADO DE RESULTADOS FISCAL
ENERO 1 A DICIEMBRE 31 DE 1995

| | |
|----------------------------------|---------------|
| Ingresos | 400.000 |
| Gastos de Admón | 170.000 |
| Deducción de pérdidas anteriores | 100.000 |
| Gasto depreciación | <u>30.000</u> |
| Renta líquida gravable | 100.000 |
| Impuesto de renta (35%) | <u>35.000</u> |
| Utilidad fiscal del ejercicio | <u>65.000</u> |

Sin embargo, se debe reconocer el ahorro de impuestos de la anterior situación. Inicialmente registraría el impuesto del año:

| | | |
|-------------------------|--------|--------|
| Gasto Impuesto de renta | 70.000 | |
| Impuestos por pagar | | 70.000 |

Posteriormente reconoce el efecto de las pérdidas fiscales anteriores:

| | | |
|---|--------|--------|
| Impuestos por pagar | 35.000 | |
| Otros ingresos - Recuperación pérdidas fiscales | | 35.000 |

Debe igualmente cancelarse la cuenta de orden creada en el período anterior:

| | |
|---|---------|
| Cuentas de orden por contra - Pérdidas fiscales | 100.000 |
| Cuentas de orden fiscales - Pérdidas fiscales | 100.000 |

Como puede observarse, después de las anteriores transacciones el valor del saldo de impuestos por pagar será el mismo en el balance general y en la declaración de renta. En los estados financieros se debe revelar esta situación.

13. Tratamiento del exceso de la renta presuntiva sobre la renta ordinaria

En las normas fiscales colombianas se obtiene la renta líquida gravable de la siguiente manera:

| | |
|---|----------------|
| Ingresos Brutos | 1.000.000 |
| Menos: Devoluciones, rebajas y descuentos | 100.000 |
| Ingresos no constitutivos de renta | <u>100.000</u> |
| Total ingresos netos | 800.000 |
| Menos: Costos | 300.000 |
| Deducciones | <u>200.000</u> |
| Renta Líquida | 300.000 |
| Renta Presuntiva | 500.000 |
| Menos: Rentas Exentas | <u>100.000</u> |
| Renta Líquida Gravable | <u>400.000</u> |

En este caso se supone que el contribuyente tuvo una utilidad contable antes de impuesto de renta de \$ 300.000, es decir, la misma cifra de la renta líquida.

En las cifras mostradas en la información anterior, es clara la forma como se obtuvo la renta líquida de \$ 300.000. En este momento aparece la renta presuntiva, la cual es "una renta líquida especial que se determina con base en el patrimonio líquido y bruto del período inmediatamente anterior al que se declara, previa depuración del patrimonio y aplicación del porcentaje correspondiente. La ley presume de derecho que el patrimonio líquido o bruto debe rentar como mínimo el porcentaje que establece, durante un período

fiscal
y al n
líquid

E
líquid
de \$ 1

S
líquid
meno
tarifa
son d
ordina
los cir
las cit
gasto

P
aplica
posib
interro
de rer
preser

I.

E
preser
\$200.0
los cu
la pro
contat
impue
del añ

6. Ibid

Medellín

| | | |
|--|--------|--------|
| Impuestos diferidos - Exceso renta presuntiva sobre la renta ordinaria | 70.000 | |
| Ingresos - Reducción Impuestos futuros | | 70.000 |

La cuenta de "Impuestos diferidos - Exceso de la renta presuntiva sobre la renta líquida ordinaria" se podrá utilizar para disminuir los impuestos por pagar en años venideros. Como el tratamiento contable sugerido en este caso, es el de considerar los efectos fiscales (así sean futuros), dentro del período, el ahorro de impuestos debe reconocerse en la contabilidad en este período gravable y no en años posteriores. Por lo tanto, la nueva situación de la empresa sería la siguiente:

| | |
|--|----------------|
| Utilidad del ejercicio | 300.000 |
| Ingresos - Reducción Impuestos futuros | <u>70.000</u> |
| Utilidad antes de impuestos | <u>370.000</u> |

El empleo de este procedimiento tiene el inconveniente de que existe la posibilidad de no poder solicitar la deducción por este concepto en períodos posteriores, si el ente económico presenta pérdidas recurrentes.

13.2 Considerar el efecto del exceso de la renta presuntiva sobre la renta líquida ordinaria en los períodos en los cuales va a ser deducida.

Acá se analiza la posibilidad de "realización" de dichos ahorros de impuestos, es decir, como cualquier activo, la cuenta de "Impuestos diferidos - Exceso de renta presuntiva sobre la renta líquida ordinaria", debe tener un valor futuro y una capacidad de generar ingresos (ahorros de impuestos). Pero este valor futuro está relacionado con la generación de utilidades gravables en años posteriores, para poder deducir el exceso de la renta presuntiva sobre la renta líquida ordinaria en períodos posteriores. Si el ente económico presenta pérdidas en un período, se crea la incertidumbre acerca de su capacidad de generar utilidades en años venideros.

La duda anterior, ha motivado un tratamiento diferente a este tema y, por lo tanto, puedan analizarse las siguientes situaciones:

1. La sociedad está en capacidad de generar utilidades futuras
2. La sociedad presenta pérdidas

13.2.1 La sociedad está en capacidad de generar utilidades futuras.

Si la sociedad está en capacidad de generar utilidades futuras, la deducción del exceso de la renta presuntiva sobre la renta líquida ordinaria, se puede

efectu
de cua
futura
posici
resulta
exceso
en la u
en el l

E
líquid
ordina
(5) pro

Si esta
más a
de imp
impue

In
pr

Si
implic
"Impu
por lo:

In
G

Pe
sobre

In

efectuar, puesto que la realización de dicha partida queda asegurada más allá de cualquier duda razonable, dado que el ente económico obtiene utilidades futuras y podrá afectar esos ejercicios futuros. En este evento, es clara la posición contable cuando la NIC 12 indica que *"El ahorro de impuestos resultante de compensar una pérdida fiscal (en este caso la deducción del exceso de la renta presuntiva sobre la renta líquida ordinaria), se incluye en la utilidad neta del período con cargo al saldo acreedor del impuesto diferido en el balance"*.

En el ejemplo planteado, el exceso de la renta presuntiva sobre la renta líquida gravable es de \$ 200.000 (renta presuntiva de \$ 500.000 y renta líquida ordinaria de \$ 300.000), los cuales podrán ser deducidos dentro de los cinco (5) próximos períodos, en la proporción necesitada por el contribuyente.

Si esta empresa considera que la realización de utilidades futuras está asegurada más allá de cualquier duda razonable, deberá incluir los ahorros potenciales de impuestos en la utilidad neta del período, con cargo al saldo acreedor del impuesto diferido en el balance, de la siguiente manera:

| | |
|--|--------|
| Impuestos diferidos - Exceso renta presuntiva sobre la renta ordinaria | 70.000 |
| Ingresos - Reducción impuestos futuros | 70.000 |

Si en el período siguiente se obtiene una utilidad de \$ 500.000, lo que implica un impuesto de \$ 175.000, podrá compensar el saldo de la cuenta de "Impuestos diferidos - Exceso de la renta presuntiva sobre la renta ordinaria" por los \$ 70.000 calculados anteriormente, así:

| | |
|---|---------|
| Inicialmente registraría los impuestos del año: | |
| Gasto impuesto de renta | 175.000 |
| Impuestos por pagar | 175.000 |

Posteriormente reconoce el efecto de la deducción exceso renta presuntiva sobre la renta ordinaria:

| | |
|--|--------|
| Impuestos por pagar | 70.000 |
| Impuestos diferidos - Exceso renta presuntiva sobre la renta ordinaria | 70.000 |

13.2.2 La sociedad presenta pérdidas.

Pero si la sociedad presenta pérdidas, habrá de considerarse los mismos factores estudiados para las pérdidas fiscales, es decir,

1. Si las pérdidas anuales son ocasionales, el ahorro de impuestos resultante de compensar el exceso de la renta presuntiva sobre la renta líquida ordinaria, se incluye en la utilidad neta del período con cargo al saldo acreedor del impuesto diferido en el balance, puesto que como lo indica la NIC 12, la pérdida resulta de una causa identificable y no recurrente, y la empresa ha establecido un historial de rentabilidad, a través de un largo período y se espera que lo continúe.
2. Pero si, por el contrario, las pérdidas son habituales, como lo señala el Instituto Mexicano de Contadores Públicos para el caso de las pérdidas fiscales, se deberá considerar que la deducción del exceso de la renta presuntiva sobre la renta ordinaria se reconocerá hasta el período de la amortización, ya que la realización de este beneficio, por regla general implica un alto grado de incertidumbre.

Repitiendo lo que dice la NIC 12, el ahorro potencial en impuestos relacionado con la deducción del exceso de la renta presuntiva sobre la renta ordinaria que puede aplicarse en la determinación de la utilidad gravable de períodos futuros, no debe incluirse en la utilidad neta sino hasta el período en el que el ahorro se realice.

Si en el ejemplo anterior, el ente económico considera que no es apropiada la inclusión del ahorro potencial de impuestos al determinar la utilidad neta del período de la pérdida, no hará ningún registro contable que afecte el balance general, pero para efectos recordatorios, si deberá hacerlo en las cuentas de orden fiscales.

| | |
|--|--------|
| Cuentas de orden fiscales - Exceso renta presuntiva sobre la renta ordinaria | 70.000 |
| Cuentas de orden por contra - Exceso renta presuntiva sobre la renta ordinaria | 70.000 |

En el período en el que pueda solicitar la deducción correspondiente, procederá a reconocer el ahorro de impuestos de ese período y a cancelar las cuentas de orden respectivas.

A este respecto, recuérdese que la NIC 12 señala que cuando el ahorro de impuestos relacionados con la deducción del exceso de la renta presuntiva sobre la renta ordinaria no se incluye en la utilidad neta en el ejercicio de la pérdida, el ahorro en impuesto realizado posteriormente por amortización de este concepto contra la utilidad gravable, se incluye en la utilidad neta del período de realización y se revela.

14. Normas de presentación y revelaciones

Las principales normas de presentación y revelación de los impuestos, en los estados financieros son las siguientes:

1. Tanto para el Instituto Mexicano de Contadores públicos, como para las NIC Y el FASB, el impuesto sobre la renta es un gasto del período. En efecto, los mexicanos en su Boletín D-4, señalan: *Se deben revelar los componentes del impuesto sobre la renta llevados a resultados, esto es, presentar individualmente los importes causados, los importes diferidos y el gasto neto. La norma internacional considera que "Los impuestos sobre la renta generalmente se contabilizan como gasto de impuestos en la determinación de la utilidad neta de la empresa"*. Lo anterior, unido a lo dispuesto por el Decreto 2650 de 1993 (PUC para comerciantes), al instituir la cuenta 540505 (gasto por impuesto de renta y complementarios) termina en nuestro país la eterna discusión de si los impuestos sobre la renta se deben considerar un gasto o una distribución de utilidades.
2. El pasivo por concepto de impuesto sobre la renta que se presenta en el balance, debe ser por el valor neto, en efecto, el artículo 78 del Reglamento General de la Contabilidad indica que: *"El impuesto de renta por pagar es un pasivo constituido por los montos razonablemente estimados para el período actual, años anteriores sujetos a revisión oficial y cualquier otro saldo insoluto, menos los anticipos y retenciones pagados por los correspondientes períodos. Para su determinación se debe considerar la ganancia antes de impuestos, la renta gravable y las bases alternativas para la fijación de este tributo"*.
3. El efecto de impuestos diferidos presentado en el balance, no debe combinarse con el impuesto sobre la renta por pagar o por recuperar.

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

- a. Los costos y gastos atribuibles se pueden identificar separadamente.
- b. Su factibilidad técnica está demostrada.
- c. Existen planes definidos para su producción y venta, y
- d. Su mercado futuro está razonablemente definido.

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

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

El valor histórico de estos activos, reexpresado cuando sea pertinente por virtud de la inflación, se debe amortizar en forma sistemática durante el lapso estimado de su recuperación.

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

La amortización de los cargos diferidos se debe reconocer desde la fecha en que originen ingresos, teniendo en cuenta que los correspondientes a organización, preoperativos y puesta en marcha se deben amortizar en el menor tiempo entre el estimado en el estudio de factibilidad para su recuperación y la duración del proyecto específico que los originó y, que las mejoras a propiedades tomadas en arrendamiento, cuando su costo no sea reembolsable, se deben amortizar en el período menor entre la duración del respectivo contrato y su vida útil.

revie
I
I
en el
I
I
o a a
dan l
en ot
deter
I
razor
revisi
paga
consi
altern
S
difer
corri
razor
17. I
I
I
Decto
revel
sigui
énfas
que s
térmi
Medelli

El impuesto diferido se debe amortizar en los períodos en los cuales se revertan las diferencias temporales que lo originaron. (Artículo 67).

15.2 Normas técnicas aplicables a los pasivos

Las siguientes son las normas técnicas aplicables a los pasivos, contenidas en el Decreto 2649 de 1993:

15.2.1 Impuestos por pagar.

Los impuestos por pagar representan obligaciones de transferir al Estado o a alguna de las entidades que lo conforman, cantidades de efectivo que no dan lugar a contraprestación directa alguna. Teniendo en cuenta lo establecido en otras disposiciones, se deben registrar por separado cada uno de ellos, determinados de conformidad con las normas legales que los rigen.

El impuesto de renta por pagar es un pasivo constituido por los montos razonablemente estimados para el período actual, años anteriores sujetos a revisión oficial y cualquier otro saldo insoluto, menos los anticipos y retenciones pagados por los correspondientes períodos. Para su determinación se debe considerar la ganancia antes de impuestos, la renta gravable y las bases alternativas para la fijación de este tributo.

Se debe contabilizar como impuesto diferido por pagar el efecto de las diferencias temporales que impliquen el pago de un menor impuesto en el año corriente, calculado a tasas actuales, siempre que exista una expectativa razonable de que tales diferencias se revertirán. (Artículo 78)

17. Revelaciones aplicables a los pasivos

17.1 Norma general sobre revelaciones

La norma general sobre revelaciones contenida en el artículo 115 del Decreto 2649 de 1993, señala que:

“En forma comparativa cuando sea el caso, los estados financieros deben revelar por separado como mínimo la naturaleza y cuantía de cada uno de los siguientes asuntos, preferiblemente en los respectivos cuadros para darles énfasis o subsidiariamente en notas.

... 4) Principales clases de activos y pasivos, clasificados según el uso a que se destinan o según su grado de realización, exigibilidad o liquidación, en términos de tiempo y valores.

Para tal efecto se entiende como activos o pasivos corrientes aquellas sumas que serán realizables o exigibles, respectivamente, en un plazo no mayor a un año, así como aquellas que serán realizables o exigibles dentro de un mismo ciclo de operación en aquellos casos en que el ciclo normal sea superior a un año, lo cual debe revelarse.

Se deben revelar por separado los activos y pasivos mantenidos en unidades de medida distintas de la moneda funcional.

... 19) 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. Si existieren ajustes de períodos anteriores que incidan en la determinación del impuesto, en la conciliación deberá indicarse tal circunstancia.

18. Bibliografía

DECRETO 2649 de 1993. Reglamento general de la contabilidad.

DECRETO 2650 de 1993. Plan único de cuentas para comerciantes

ESPINOSA, Carlos Alberto. Normas técnicas aplicables a los pasivos. En: PERSPECTIVAS y aplicación de la contabilidad en Colombia. Cámara de Comercio de Bogotá, 1996

HORNE, William y Fishback, J. Karl. Reconocimiento y medición del impuesto a la renta en las empresas. En: Manual de contabilidad moderna. Tomo I. Ediciones Bach Srl: Buenos Aires, 1979

INSTITUTO MEXICANO de Contadores Públicos. Principios de contabilidad generalmente aceptados. Editorial IMCP, México. 1995

LEGISLACIÓN ECONÓMICA. Régimen explicado de renta. Legis: Bogotá, 1997

LEGISLACIÓN ECONÓMICA. Régimen del impuesto a la renta y complementarios. Legis: Bogotá, 1997

MORENO FERNÁNDEZ, Joaquín. Contabilidad intermedia 2. IMCP, México. 1994

NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD.

SPILLER, Earl, Gosman, Martin. Contabilidad financiera. Editorial Mcgraw-Hill. México, 1988.

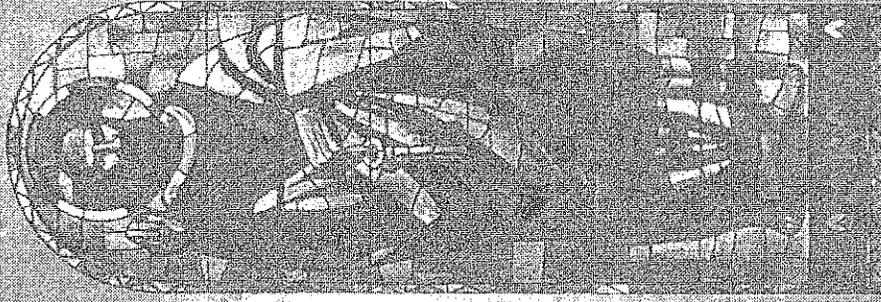
WILLIAMS, Jan, Holzmann Oscar. Principios de contabilidad generalmente aceptados en los Estados Unidos de América. Editorial Harcourt Brace & Company, Orlando. 1994.

HORNE, William y FISHBACK, J. Karl. Reconocimiento y medición del impuesto a la renta en las empresas. En: Manual de Contabilidad.

PATRIMONIO ARTÍSTICO Y CULTURAL DE MEDELLÍN

La promoción de la cultura,
la investigación científica y tecnológica
y la educación son, entre otras,
actividades propias de nuestro objeto social.

Carrera 49 No. 52-170 Edificio Los Cárabulos Oficina 408
Teléfonos: 251 24 85 - 251 89 64 - 513 43 14 Medellín



Fundación del
Cementerio de
San Pedro
Medellín