

EL MANEJO DEL IMPUESTO DIFERIDO EN COLOMBIA¹

Javier E. García Restrepo*

Resumen

El presentar el manejo del impuesto diferido en Colombia, significa profundizar en el manejo adecuado de las diferencias temporales y de las diferencias definitivas y de los efectos de éstas en el manejo futuro de la presión tributaria en lo tributario, y de la representación del impuesto diferido en las utilidades por distribuir en lo contable.

Al profundizar en el tema se entiende con facilidad, el gran papel que puede jugar el reconocimiento de una diferencia temporal, y lo distante que se está cuando la representación del hecho económico se hace a través de una diferencia definitiva. Este es el juego maravilloso de la realidad del impuesto en el tiempo.

Palabras clave: Impuesto diferido, diferencia temporal, diferencia definitiva, impuesto de renta por pagar, gasto impuesto, diferencia temporal revertida, primero y segundo momento de la diferencia temporal.

¹ Este documento es un producto intermedio de la investigación que se lleva a cabo en la Universidad Autónoma Latinoamericana de Medellín denominado “El Impuesto Diferido y su marco estratégico entre lo contable y lo tributario”, suscrito a la línea de investigación en contabilidad.

*Contador Público, especialista en Ciencias Tributarias, Revisoría Fiscal y Contraloría, Profesor Investigador de la Universidad Autónoma Latinoamericana, presidente del Comité Tributario de la Cámara de Comercio del Aburrá Sur. Correo electrónico: javiergarcia@lineacontable.com

Introducción

El impuesto diferido en Colombia tiene su origen en el reconocimiento contable, un hecho económico en diferente tiempo al reconocimiento fiscal. Esta circunstancia queda plasmada en las diferencias temporales que se revertirán en el futuro, en sentido contrario a las diferencias definitivas que nunca se revertirán.

En el balance general se registra el impuesto diferido débito como una partida en el activo y el impuesto diferido crédito como una partida en el pasivo. Las cuentas de balance por impuestos diferidos no son, en sentido estricto, ni activos ni pasivos, son cuentas suspendidas en el tiempo, mientras las diferencias temporales se revierten, por lo menos así lo establece el párrafo 70 de la NIC 12 cuando dice que los activos y pasivos por impuestos diferidos no deben clasificarse ni como corrientes ni a largo plazo.

Cuando se habla de impuesto diferido, se piensa en un concepto sólo tributario, pero en realidad es un concepto netamente contable, aunque recoge no sólo los efectos de las diferencias temporales en lo contable, sino también en lo tributario.

La realidad económica se hace presente cuando se reconoce un impuesto en el tiempo, como es el impuesto diferido. Si es el caso del impuesto diferido crédito, se evita que se distribuyan más utilidades que las reales, en una porción que equivale a la diferencia temporal. En tanto que el impuesto diferido débito lo que hace es evitar que el reconocimiento, en diferente tiempo, de una situación contable o fiscal, aumente el gasto impuesto y congele indebidamente una porción de utilidad, equivalente, como en el caso anterior, a la diferencia temporal.

Es necesario acotar que tanto el impuesto diferido débito como el crédito pueden provenir de dos fuentes diferentes. La primera, de la diferencia entre el gasto contable y la deducción fiscal, y la segunda de la diferencia entre el ingreso contable y fiscal. Cuando la diferencia se genera, es decir, el primer momento y el gasto contable supera la deducción fiscal, se origina un impuesto diferido débito, en caso contrario se da lugar al impuesto diferido crédito. Situación similar ocurre con la diferencia en ingresos, si en el primer momento los ingresos contables son superiores a los fiscales, entonces se genera un impuesto diferido crédito, en caso contrario se origina un impuesto diferido débito.

La situación de los impuestos diferidos registrados en cuentas de balance, como se ha dicho, son cuentas suspendidas en el tiempo, en espera de que las diferencias temporales se reviertan. Éstas comienzan a revertirse cuando la diferencia temporal inicial, empieza a decrecer, y con ella el impuesto diferido.

En el caso especial del impuesto diferido crédito, que provenga del exceso de depreciación fiscal sobre la contable, el Art. 130 del Estatuto Tributario establece la creación de una reserva no distribuible, equivalente al 70% de la diferencia temporal, situación que se ha tratado profundamente en el documento *La depreciación acelerada: Una articulación entre lo contable y fiscal*.

Es así como el manejo de los impuestos diferidos a más de connotar el impuesto de renta como una auténtica realidad económica, puede ser tomado como una estrategia no sólo en lo tributario, sino como una firme manera de representar la realidad económica.

Hasta cuándo se seguirá teniendo como escenario del impuesto diferido el Estado de Resultados, es una incógnita que el tiempo ha ido resolviendo con más celeridad que frutos, pues ya de eso se había hablado desde la Ley 550 de 1999, pero hasta ahora nada. Hoy, cuando escribo esto, el proyecto de ley N° 165 de octubre 11 de 2007, establece la adopción de las Normas Internacionales de Contabilidad, con plazos en el 2010 y en el 2012. Ahí soy de los que piensan que el tiempo lo dirá.

Hablar hoy de Normas Internacionales de Contabilidad, es al menos un tema álgido que ha polarizado la opinión de los trabajadores de la palabra contable, y al cual todos debemos aportar, pero considero que este no es el sitio para defender o apoyar los extremos bien conocidos del debate, que son la adopción o la armonización.

Para este momento me limito a plantear que si se adoptan las Normas Internacionales de Contabilidad, el impuesto diferido ya no tendrá como escenario el Estado de Resultados, sino las cuentas de Balance, y se pasará entonces de la diferencia temporal a la diferencia temporaria. Ese es un tema importante, toda vez que toca la estructura impositiva del País, y en una forma tal, que merece ser estudiada con delicadeza, pero sobre todo aceptando la realidad.

Allí, en el análisis profundo, deben concurrir no sólo los políticos de turno, si no la academia, la industria, los gremios, la contaduría, la DIAN y al menos un representante de la práctica contable empresarial, es decir una gran “*comisión de la verdad contable*”, que esté alejada de mezquinos propósitos, siempre en busca de lo mejor, socialmente hablando.

El origen del impuesto diferido

Cuando se habla en términos de registrar un impuesto diferido, en lo primero que se piensa es en una diferencia temporal y la incidencia que ella pueda tener en la utilidad contable y en la utilidad susceptible de ser distribuida.

Pero ante todo es necesario tener claro que existen dos tipos de diferencias entre la utilidad contable y la renta líquida, conocidas como diferencias temporales y diferencias definitivas.

Las diferencias definitivas

Denominadas también como permanentes, son aquellas que nunca se revierten. En ellas se incluyen los ingresos y los gastos sólo contables o sólo fiscales, es decir aquellos que nunca se revertirán. Por ejemplo, los ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasionales, las rentas exentas, los descuentos tributarios, las pérdidas fiscales amortizadas, la deducción por activos reales productivos, los gastos no deducibles fijados por las normas tributarias, etc.

Las diferencias temporales

Son aquellas que se revierten en uno o más períodos futuros, causadas por transacciones que afectan en períodos diferentes la contabilidad y la parte tributaria. El ejemplo más claro en la legislación Colombiana es la depreciación acelerada para efectos fiscales, mientras en lo contable se hace uso de la depreciación en línea recta. Confluyen a este orden de diferencias temporales las provisiones contables con efectos fiscales futuros, la causación de impuestos en lo contable cuyo pago se hace efectivo en períodos posteriores, el manejo de las ventas a plazos, los dividendos causados en un período y recibidos en otro, etc.

A su vez, de acuerdo al efecto sobre el impuesto por pagar, se debe distinguir la diferencia temporal imponible y la diferencia temporal deducible.

Diferencia temporal imponible

Es aquella diferencia temporal que al revertirse en el futuro causará un aumento en el impuesto de renta por pagar, es decir, la que genera un pasivo por impuesto diferido.

La norma contable en Colombia en el inciso 3° del artículo 78 del D. 2649/93, concibe el impuesto diferido crédito en los siguientes términos:

Art. 78. Impuestos por pagar.

....

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.

Sea lo primero definir que es revertir; de acuerdo al diccionario de la Real Academia de la Lengua, es, *volver una cosa al estado o condición que tuvo antes.*

En el caso del impuesto diferido es reconocer en lo tributario lo ya reconocido en períodos contables anteriores, o al contrario, reconocer en lo contable lo que en períodos fiscales anteriores ya se había reconocido. En el lapso de tiempo transcurrido entre el registro contable de la diferencia temporal y el reconocimiento fiscal, el impuesto diferido concilia la diferencia entre el gasto impuesto y el impuesto por pagar.

El registro del impuesto diferido crédito

El plan único de cuentas establecido en el Decreto 2650/93 le ha asignado al impuesto diferido el código 2725, pero no ha asignado un código específico al impuesto diferido crédito, por lo que se puede estimar que se debe registrar en el 272595 que es impuesto diferido-Diversos.

Así mismo la dinámica de la cuenta establece la forma del registro en los siguientes términos:

CLASE	GRUPO	CUENTA
2 Pasivo	27 Diferidos	2725 Impuestos diferidos

Dinámica

Créditos.

- a) *Por el valor del efecto en el impuesto, como consecuencia de diferencias temporales originadas por exceso de la utilidad contable sobre la fiscal, y*
- b) *Por el valor del ajuste por inflación.*

Débitos

- a) *Por el valor de los traslados o amortizaciones a la cuenta del impuesto por pagar, periódicamente, y*
- b) *Por el valor del ajuste por inflación*

Cálculo del impuesto de renta

En presencia sólo de diferencias definitivas o permanentes el impuesto por pagar, calculado en la base tributaria, es igual al gasto impuesto en lo contable. Cuando sólo se tienen diferencias temporales, el gasto impuesto se debe calcular con base en la utilidad contable y el impuesto por pagar con base en la renta líquida; la diferencia se concilia con el impuesto diferido.

La diferencia temporal imponible puede provenir de un ingreso en lo contable no reconocido en lo fiscal, o de una deducción en lo fiscal que no se ha reconocido en lo contable.

Es tanto como decir, que se van a establecer dos momentos, el primero es cuando la diferencia temporal nace y el segundo cuando la diferencia temporal se revierte

Si el primer momento en lo contable es un ingreso, o si el primer momento en lo fiscal es una deducción se da origen a la diferencia temporal imponible que al revertirse (segundo momento) causa un aumento en el pago del impuesto.

A continuación se da inicio a una serie de ilustraciones, que han de acompañar la conceptualidad sobre el impuesto diferido, a fin de mostrar el sentido práctico de lo que aquí se plantea.

Ilustración uno

Cuando la diferencia temporal, en su primer momento, proviene de un ingreso en lo contable.

PRIMER MOMENTO			
DESCRIPCIÓN	CONTABLE	FISCAL	DESCRIPCIÓN
Ingresos	100.000	100.000	Ingresos
Dif. Temporal ingresos	20.000	0	Dif. Temporal ingresos
Gastos	(90.000)	(90.000)	Deducciones
Utilidad	30.000	10.000	Renta líquida
Gasto impuesto (33%)	9.900	3.300	Impto de Rta. x pagar (33%)
Utilidad por distribuir	20.100		

Como se puede observar, cuando sólo se tienen diferencias temporales, es decir, que no hay diferencias definitivas, el gasto impuesto se calcula con la utilidad contable y el impuesto por pagar con la renta líquida, la diferencia se concilia con el impuesto diferido.

Cuando se combinen diferencias temporales y diferencias definitivas, se debe proceder de otra manera, asunto que se tocará más adelante.

El registro contable del primer momento

CUENTA	DÉBITO	CRÉDITO
Gasto impuesto	9.900	
Impuesto diferido crédito		6.600
Impuesto por pagar		3.300

En este caso el impuesto diferido crédito está significando dos cosas:

1. Que en el futuro, cuando se reconozca la diferencia temporal en lo tributario, o sea, que se revierta la diferencia, se genera un exceso del impuesto por pagar sobre el gasto impuesto, equivalente a la diferencia temporal multiplicada por la tarifa de impuestos, como se explica más adelante.
2. Que es el primer momento, porque el impuesto diferido crédito, registrado en el crédito significa que la diferencia temporal nace, es decir, que es el primer momento; cuando la diferencia temporal se revierte el impuesto diferido crédito se registra en el débito.

Adicionalmente se debe tener en cuenta que el impuesto diferido se calcula multiplicando la diferencia temporal por la tarifa de impuestos. A su vez, la diferencia temporal se puede hallar dividiendo el impuesto diferido por la tarifa del impuesto.

Ilustración dos

Cálculo del impuesto diferido

El impuesto diferido (I.D) se halla multiplicando la diferencia temporal (D.T) por la tarifa de impuesto de renta.

$$I.D = D.T \times \text{tarifa impuesto}$$

En el ejercicio que se ha propuesto el cálculo es:

$$I.D = 20.000 \times 33\%$$

$$I.D = 6.600$$

Cálculo de la diferencia temporal

En relación con la fórmula anterior, se puede hallar la diferencia temporal:

$$D.T = I.D / \text{Tarifa de impuesto}$$

Es decir, conocido el impuesto diferido, la diferencia temporal se calcula dividiendo aquel por la tarifa de impuesto.

$$D.T = \frac{6.600}{33\%}$$

$$D.T = 20.000$$

Cuando la diferencia temporal se revierte

El segundo momento es cuando la diferencia temporal se revierte, en el caso que nos ocupa, el segundo momento se da cuando en la parte tributaria se reconoce el ingreso, que ya en el período anterior se había reconocido en lo contable.

Ilustración tres

SEGUNDO MOMENTO			
DESCRIPCIÓN	CONTABLE	FISCAL	DESCRIPCIÓN
Ingresos	105.000	105.000	Ingresos
D.T/Revertida	0	20.000	D.T/ Revertida
Gastos	(100.000)	(100.000)	Deducciones
Utilidad	5.000	25.000	Renta líquida
Gasto impuesto (33%)	1.650	8.250	Impto de Rta. Por pagar (33%)
Utilidad por distribuir	3.350		

En el segundo momento, cuando la diferencia temporal se revierte, el registro contable mostrará el impuesto diferido crédito en el débito, que expresa que el impuesto renta por pagar se ha aumentado en ese valor.

Registro

CUENTA	DÉBITO	CRÉDITO
Gasto impuesto	1.650	
Impuesto diferido crédito en el Db.	6.600	
Impuesto por pagar		8.250

Cuando confluyen diferencia temporal y diferencia definitiva

Lo más normal es que en la vida práctica en una empresa se tengan diferencias definitivas, de un lado porque la misma norma tributaria establece determinados límites para que los gastos se conviertan en deducciones, o porque los costos contables no sean aceptados en lo fiscal, o cuando se establecen beneficios fiscales como es el caso de los ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional (I.N.C.R.N.G.O) y de las rentas exentas.

Esto hace que se originen las diferencias definitivas o permanentes, entre lo contable y lo fiscal, y es lo que sucede en la generalidad. En definitiva, lo normal es que las empresas presenten este tipo de diferencias. Entonces, cuando en un ente cualquiera aparece la figura de la diferencia temporal, casi siempre, por no decir que en todos los casos, viene acompañado de diferencias definitivas. En este caso hay que tener cuidado en la forma del cálculo del gasto impuesto.

Ilustración cuatro

Se tomará la ilustración UNO y se adiciona la diferencia definitiva.

DESCRIPCIÓN	CONTABLE	FISCAL	DESCRIPCIÓN
Ingresos	100.000	100.000	Ingresos
Dif. Temporal / ingresos	20.000	0	Dif. Temporal / ingresos
Gastos	(85.000)	85.000	Deducciones
Dif. Definitiva/ Gasto	5.000	0	Diferencia definitiva
Utilidad	30.000	15.000	Renta líquida

En este caso no es fácil decir cuánto es el gasto impuesto, pero sí es fácil saber cual es el impuesto por pagar.

Cuando al Estado de Resultados concurren diferencias temporales y definitivas, puede haber variadas formas para calcular el gasto impuesto, pero de momento se analizarán dos:

1. Se suma o se le resta a la utilidad contable las diferencias definitivas, este valor es la “*base contable del gasto impuesto*” la cual se multiplica por la tarifa, para obtener el gasto impuesto de renta.

Depuración de la utilidad contable (Sólo de diferencias definitivas)

Utilidad contable	30.000
+ Gastos no deducibles	5.000
- I.N.C.R.N.G.O	0
Base contable del gasto impuesto	35.000

Con la base se procede a calcular el gasto impuesto (G.I)

G.I = Base contable por tarifa

G.I = 35.000 x 33%

G.I = 11.550

Cálculo del impuesto de renta por pagar (IxP)

Este cálculo se hace teniendo como base la renta líquida

IxP = 15.000 x 33%

IxP = 4.950

Cálculo del impuesto diferido (I.D)

Como ya se había expresado, el impuesto diferido es igual a la diferencia temporal multiplicada por la tarifa.

I.D = D.T x tarifa

I.D = 20.000 x 33% = 6.600

En este caso se sabe que el impuesto diferido es crédito, y se registra en el crédito porque procede de una diferencia temporal en ingresos, primer momento, en lo contable.

Registro del impuesto

Con los datos del gasto impuesto y del impuesto por pagar se procede a hacer el registro del impuesto.

CUENTA	DÉBITO	CRÉDITO
Gasto impuesto	11.550	
Impuesto diferido crédito		6.600
Impuesto por pagar		4.950

- La otra forma para llegar al gasto impuesto es partiendo del impuesto por pagar y sumando o restando el impuesto diferido se llegará al impuesto por pagar.

Lo primero es conocer el valor de la diferencia temporal y la tarifa del impuesto de renta, luego es necesario definir la calidad del impuesto diferido, débito o crédito, de acuerdo a la procedencia.

Cálculo del gasto impuesto partiendo del impuesto por pagar

Se debe establecer la relación que existe entre el gasto impuesto y el impuesto por pagar teniendo como aspecto conciliatorio el impuesto diferido.

La fórmula para hallar el gasto impuesto, conocidos los impuestos diferidos crédito y las reversiones de estos, es como sigue:

CUENTA	
Impuesto por pagar	XX
+ Impuesto diferido crédito	XX
- Impuesto diferido crédito en el débito	(XX)
Gasto impuesto	XX

Es importante tener en cuenta, como lo muestra la fórmula anterior, que también se concilia el impuesto diferido revertido y que obviamente se hace con signo contrario al impuesto diferido.

Cálculo del gasto impuesto, partiendo del impuesto por pagar.

Impuesto por pagar	4.950
+ Impuesto diferido crédito	<u>6.600</u>
Gasto impuesto	11.550

De esta manera queda claro que el camino para llegar al gasto impuesto, se puede emprender, bien desde la conciliación de las diferencias definitivas, o bien desde la fórmula partiendo del impuesto por pagar.

Cuando la diferencia temporal (DT) se revierte en presencia de diferencias definitivas

En este caso se trabaja con la diferencia temporal revertida, es decir en el segundo momento.

DESCRIPCIÓN	CONTABLE	FISCAL	DESCRIPCIÓN
Ingresos	105.000	105.000	Ingresos
DT/Revertida	0	20.000	DT/Revertida
Gastos	(95.000)	(95.000)	Deducciones
Dif. Definitiva /Gasto	(5.000)	0	Diferencia definitiva
Utilidad	5.000	30.000	Renta líquida

Depuración de la utilidad contable (sólo de diferencias definitivas)

Utilidad contable	5.000
+ Gastos no deducibles	<u>5.000</u>
Base contable del gasto impuesto	10.000
Esto quiere decir que el gasto impuesto (G.I) es:	

$$G.I = 10.000 \times 33\%$$

$$G.I = 3.300$$

Cálculo del impuesto de renta por pagar (IxP)

El impuesto de renta por pagar tiene como base del cálculo la renta líquida.

$$IxP = 30.000 \times 33\%$$

$$IxP = 9.900$$

Cálculo del impuesto diferido que se revierte (I.D.R)

Es necesario tener en cuenta que la diferencia temporal (D.T) que se toma es la que se revierte, pues no siempre se revierte la totalidad.

$$\text{I.D.R} = \text{D.T} \times \text{tarifa}$$

$$\text{I.D.R} = 20.000 \times 33\%$$

$$\text{I.D.R} = 6.600$$

En este caso el impuesto diferido crédito proviene de la diferencia temporal que se revierte, luego debe registrarse en el débito.

Registro del impuesto

CUENTA	DÉBITO	CRÉDITO
Gasto impuesto	3.300	
Impuesto diferido crédito, en el débito	6.600	
Impuesto de renta por pagar		9.900

Cálculo del gasto impuesto partiendo del impuesto por pagar

De la misma forma como se hizo en la ilustración anterior, pero teniendo en cuenta que el impuesto diferido proviene de una diferencia temporal que se revierte y por lo tanto es un impuesto crédito en el débito.

Impuesto por pagar	9.900
- Impuesto diferido crédito en el débito	<u>(6.600)</u>
Gasto impuesto	3.300

A pesar de que el tema no es sencillo visto de esta manera, es preciso advertir que cuando son varias las diferencias definitivas (D.D) y también varias las diferencias temporales (D.T) y de estas unas están en el primer momento y otras en el segundo momento, las cosas suelen complicarse un poco.

Para ello se presenta una ilustración un poco más compleja.

Ilustración cinco

DESCRIPCIÓN	CONTABLE	FISCAL	DESCRIPCIÓN
Ingresos	200.000	200.000	Ingresos
D.D: Ingresos	14.000	0	D.D: Ingresos
D.T: Ingresos	6.000	0	D.T: Ingresos
Subtotal ingresos	220.000	200.000	Subtotal ingresos
Gastos	(170.000)	(170.000)	Deducciones
D.D Gastos no deducibles	(2.000)	0	Gastos no deducibles
D.T Revertida Gastos	(8.000)	0	D.T Revertida
Subtotal gastos	(180.000)	(170.000)	Subtotal gastos
Utilidad contable	40.000	30.000	Renta líquida

Depuración de la utilidad contable (sólo diferencias definitivas)

Utilidad contable	40.000
- D.D en ingresos no gravados	(14.000)
- D.D en gastos no deducibles	<u>2.000</u>
Base contable del gasto impuesto	28.000

Esto quiere decir que el gasto impuesto (G.I) es:

$$G.I = 28.000 \times 33\%$$

$$G.I = 9.240$$

Cálculo del impuesto de renta por pagar (IxP)

$$IxP = \text{Renta líquida por tarifa}$$

$$IxP = 30.000 \times 33\%$$

$$IxP = 9.900$$

Cálculo del impuesto diferido

Hay un impuesto diferido en el primer momento, y uno en el segundo momento.

Primer momento

Es la diferencia temporal en ingresos, cuyo primer momento es en lo contable y origina un impuesto diferido crédito, que se registra en el crédito, equivalente a $\$ 6.000 \times 33\% = 1.980$.

Segundo momento

En la diferencia temporal revertida, se tiene en el segundo momento unos gastos en lo contable, lo que quiere decir que en el primer momento fue una deducción en lo fiscal que generó un impuesto diferido crédito equivalente a \$ 2'640 ($8'000 \times 33\%$), hoy cuando se revierte, es un impuesto diferido crédito, que se registra en el débito.

Registro contable

CUENTA	DÉBITO	CRÉDITO
Gasto impuesto	9.240	
Impuesto diferido crédito en el débito	2.640	
Impuesto diferido crédito		1.980
Impuesto por pagar		9.900

Cálculo del gasto impuesto partiendo del impuesto por pagar

Impuesto por pagar	9.900
+ Impuesto diferido crédito	1.980
- Impuesto diferido crédito en débito	<u>(2.640)</u>
Gasto impuesto	9.240

La diferencia temporal deducible

Es aquella diferencia temporal que al revertirse en el futuro causará una disminución del impuesto por pagar y dan lugar al impuesto diferido débito.

La norma contable colombiana establece el manejo del impuesto diferido débito en los incisos 3° y 6° del artículo 67 del D.2649/93, que dice así:

Art. 67. Activos diferidos.

....

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 impuesto diferido se debe amortizar en los períodos en los cuales se re-
viertan las diferencias temporales que lo originaron.*

....

Registro del impuesto diferido débito

El plan único de cuentas para comerciantes establecido en el decreto 2650/93, le ha asignado al impuesto diferido débito el código 171076, así mismo la dinámica de la cuenta establece el procedimiento para el registro en los siguientes términos:

CLASE	GRUPO	CUENTA
1	17	17105
Activo	Diferido	Cargos diferidos

....

- El impuesto de renta diferido de naturaleza “débito”, ocasionado por las “diferencias temporales” entre la utilidad comercial y la renta líquida fiscal en virtud de la no deducibilidad de algunos gastos contables, tales como provisiones por cartera en exceso de límites fiscales, protección de inversiones, bienes recibidos en pago, causación del impuesto de industria y comercio y gastos estimados para atender contingencias. Su registro se hará directamente contra la provisión del impuesto de renta corriente.

....

Por concepto del impuesto de renta diferido “débito” por diferencias temporales, se amortizarán en el momento mismo que se cumplan los requisitos de ley y reglamentarios de que tratan las disposiciones fiscales, según la naturaleza de la deducción pertinente o cuando desaparezcan las causas que la originaron para las derivadas de protección de inversiones, bienes recibidos en pago o gastos estimados para atender contingencias; para estos efectos no será deducible la pérdida en enajenación de acciones o cuotas de interés social; su amortización se hará directamente contra la provisión del impuesto de renta corriente en la vigencia fiscal correspondiente.

.....

Dinámica

Débitos

a) Por el valor de los cargos diferidos, y

b) Por el valor del ajuste por inflación

Créditos

- a) *Por la parte proporcional de los cargos diferidos ajustados imputables mensualmente a las respectivas cuentas del estado de resultados.*

La aplicación

De la misma manera como sucede con la diferencia temporal imponible se aprecian los dos momentos: el primero, cuando la diferencia temporal nace que se reconoce con el registro del impuesto diferido débito en el débito y el segundo, cuando se revierte la diferencia que se reconoce porque el impuesto diferido débito se registra en el crédito.

Esta diferencia temporal deducible se origina por el reconocimiento en lo contable, de un primer momento, de gastos que en el futuro se reconocen en lo fiscal o por unos ingresos en lo fiscal, en el primer momento, que en el futuro se reconocen en lo contable.

Ilustración seis

Cuando la diferencia temporal nace, es decir, es el primer momento de ingresos en lo fiscal o de gastos en lo contable, o ambos a la vez.

DESCRIPCIÓN	CONTABLE	FISCAL	DESCRIPCIÓN
Ingresos	300.000	300.000	Ingresos
D.T en Ingresos	0	20.000	D.T en Ingresos
Gastos	(280.000)	(280.000)	Deducciones
D.T gastos	(10.000)	0	D.T Gastos
Utilidad	10.000	40.000	Renta líquida
Gasto impuesto (33%)	3.300	13.200	Impto de Rta x pagar (33%)
Utilidad por distribuir	6.700		

En este caso el registro contable del impuesto diferido debe hacerse teniendo en cuenta la diferencia temporal, tanto la que se origina en lo contable, como la que se origina en lo fiscal.

Registro contable

- (1) Este impuesto diferido proviene de la diferencia temporal en gastos primer momento en lo contable \$ 3.300 ($10.000 \times 33\%$)

- (2) Este impuesto diferido proviene de la diferencia temporal en ingresos, primer momento en lo fiscal \$ 6.600 ($20.000 \times 33\%$)

El anterior registro se puede simplificar de la siguiente manera

CUENTA	DÉBITO	CRÉDITO
Gasto contable	3.300	
Impuesto diferido débito	9.900	
Impuesto por pagar		13.200

En este registro es necesario tener en cuenta, y explicar que el impuesto diferido proviene de dos partes diferentes.

La diferencia temporal se revierte

El tratamiento de la diferencia temporal deducible es similar al tratamiento de la diferencia temporal imponible, y por lo tanto la reversión se hace de la misma manera.

Con la siguiente ilustración se tratará el tema de la reversión

Ilustración siete

Se va a suponer que la diferencia temporal del caso anterior, se revierte, pero no totalmente, es decir sólo se revierte una parte, como suele suceder en la mayoría de los casos.

DESCRIPCIÓN	CONTABLE	FISCAL	DESCRIPCIÓN
Ingresos	360.000	360.000	Ingresos
D.T revertida en ingresos	15.000	0	D.T revertida en ing.
Gastos	(340.000)	(340.000)	Deducciones
D.T revertida en gastos	0	(5.000)	D.T revertida en deduc
Utilidad	35.000	15.000	Renta líquida
Gasto impuesto (33%)	11.550	4.950	Impto de Rta x pagar (33%)
Utilidad por distribuir	23.450		

Registro contable

CUENTA	DÉBITO	CRÉDITO
Gasto impuesto	11.550	
Impuesto diferido débito		4.950 (1)
Impuesto diferido débito		1.650 (2)
Impuesto por pagar		4.950

- (1) El impuesto diferido proviene de la diferencia temporal en ingresos revertida ($\$ 15.000 \times 33\% = 4.950$); queda para los períodos siguientes una diferencia por revertir en ingresos de $\$ 5.000$.
- (2) El impuesto diferido proviene de la diferencia temporal en gastos ($\$ 5.000 \times 33\% = 1.650$); que para los períodos siguientes una diferencia por revertir en gastos de $\$ 5.000$.

El registro anterior también se puede abreviar de la siguiente manera:

CUENTA	DÉBITO	CRÉDITO
Gasto impuesto	11.550	
Impuesto diferido débito		6.600
Impuesto por pagar		4.950

En este registro es necesario explicar la composición de las diferencias temporales que se revierten.

Ahora, también es posible calcular el gasto impuesto partiendo del impuesto por pagar así:

DESCRIPCIÓN	
Impuesto por pagar ($15.000 \times 33\%$)	4.950
+ Impuesto diferido débito en crédito (diferencia revertida)	4.950
+ Impuesto diferido débito en crédito (diferencia revertida)	1.650
Gasto impuesto ($35.000 \times 33\%$)	11.550

Manejo de los diferentes momentos

El planteamiento del ejercicio anterior simplemente deja claro que tanto el primer momento, cuando nace la diferencia temporal, como el segundo momento, cuando se revierte, pueden ocurrir en diferentes períodos.

El caso típico es el de la depreciación acelerada cuyo primer momento puede ocurrir en tres, cuatro o más períodos gravables, dependiendo del tipo de activo, y es cuando la depreciación fiscal es superior a la contable. Con el segundo momento, cuando la depreciación contable es superior a la fiscal, ocurre lo mismo, es decir la diferencia temporal se revierte en varios períodos gravables.

También hay circunstancias donde, el primer momento ocurre en un solo período, y al período siguiente ocurre el segundo momento, es decir no se fracciona los momentos como ocurre en la depreciación acelerada.

Cuando confluyen diferencias temporales y diferencias definitivas

Como ya se había expresado este es el caso típico en las diferencias temporales y, para llevarlo a la práctica, se hace uso de una nueva ilustración.

Ilustración ocho

DESCRIPCIÓN	CONTABLE	FISCAL	DESCRIPCIÓN
Ingresos	390'000	390'000	Ingresos
D.T ingresos	0	15'000	D.T ingresos
D.D ingresos N.C.R.N.G.O	0	(10'000)	D.D ingresos
Gastos	(360'000)	(360'000)	Deducciones
D.T revertida en gastos	0	(30'000)	D.T revertida/ deducción
D.D gastos	(5'000)	0	D.D en gastos
Utilidad	25'000	5'000	

Lo primero es calcular el gasto impuesto (GI), depurando la utilidad contable sólo de las diferencias definitivas.

Depuración de la utilidad contable

Utilidad contable	25.000
+ Gastos no deducibles	5.000
- ingresos N.C.R.N.G.O	<u>(10.000)</u>
Base contable del gasto impuesto	20'000

Esto quiere decir que el gasto impuesto (G.I) es igual a:

G.I = base contable x tarifa.

G.I = 20.000 x 33%

G.I = 6.600

Cálculo del impuesto de renta por pagar (IxP)

El impuesto por pagar se calcula con base en la renta líquida; como lo muestra el cuadro, antes se deben depurar las diferencias temporales y definitivas

$$\text{IxP} = \text{Renta líquida} \times \text{tarifa}$$

$$\text{IxP} = 5.000 \times 33\%$$

$$\text{IxP} = 1.650$$

Análisis y cálculo del impuesto diferido (I.D)

Primer momento

Cuando la diferencia temporal que se origina, es el caso de la diferencia temporal (D.T) en ingresos en lo fiscal.

$$\text{I.D} = \text{D.T} \times \text{tarifa}$$

$$\text{I.D} = 15.000 \times 33\%$$

$$\text{I.D} = 4.950$$

Este impuesto diferido como proviene de un ingreso en lo fiscal en el primer momento, se debe registrar como un impuesto diferido débito, en el débito.

Segundo momento

Cuando la diferencia temporal que se revierte, es el caso de la diferencia (D.T) en deducciones.

$$\text{I.D} = \text{D.T} \times \text{tarifa}$$

$$\text{I.D} = 30.000 \times 33\%$$

$$\text{I.D} = 9.900$$

Este impuesto diferido, que es una diferencia temporal revertida, como proviene de una diferencia temporal en gastos en lo contable (primer momento) es un impuesto diferido débito, y como es el segundo momento, entonces su registro es en el crédito.

CUENTA	DÉBITO	CRÉDITO
Gasto impuesto	6.600	
Impuesto diferido débito	4.950	
Impuesto diferido débito		9.900
Impuesto por pagar		1.650

La otra forma de llegar al gasto impuesto es depurando del impuesto de renta por pagar los impuestos diferidos, a manera de conciliación, así:

Impuesto por pagar	XX
- Impuesto diferido débito	(XX)
+ Impuesto diferido débito en el crédito	<u>XX</u>
Gasto impuesto	XX

Aplicando la anterior conciliación, para el caso que se ha venido tratando, el gasto impuesto se calcula así:

Impuesto por pagar	1.650
+ Impuesto diferido Db en el Cr (diferencia revertida)	9.900
- Impuesto diferido Db (diferencia temporal)	<u>(4.950)</u>
Gasto impuesto	6'600

Conclusión

Hasta este momento se ha mostrado cómo se puede gestionar con el impuesto diferido tanto débito como crédito, siempre teniendo en cuenta las diferencias temporales y el efecto total de las diferencias definitivas.

Identificación del impuesto diferido

Los dos momentos que se presentan en el manejo del impuesto diferido, cuando se genera y cuando se revierte la diferencia temporal, han de identificarse en forma clara, sobre todo cuando en una misma empresa se presentan los dos momentos combinados con diferencias definitivas.

En el cuadro siguiente se podrán identificar, en forma clara, el tipo de impuesto diferido, no sólo de acuerdo a su procedencia, sino al momento de donde procede el registro.

Resumen

Cuándo nace la diferencia temporal: primer momento

El impuesto diferido en el primer momento, como ya se ha dicho, se calcula multiplicando la diferencia temporal por la tarifa de impuestos. El cuadro siguiente ilustra el registro del impuesto diferido dependiendo tanto de la procedencia como del valor de la diferencia temporal.

La ilustración quiere decir por ejemplo, que una diferencia temporal en ingresos en lo contable da lugar a un impuesto diferido crédito que se registra en el crédito, y así sucesivamente se lee el cuadro.

ORIGEN	DÉBITO	CRÉDITO
INGRESOS		
En lo contable		(1) CR
En lo fiscal	(2) DB	
GASTO/ DEDUCCIONES		
En lo contable	(2) DB	
En lo fiscal		(1) CR

Este cuadro es necesario interpretarlo. Cuando ocurre el primer momento, siempre el impuesto diferido débito debe registrarse en el débito, y el impuesto diferido crédito en el crédito.

Además, sólo mirando en el cuadro, es posible darse cuenta que el impuesto diferido que proviene de una diferencia temporal en ingresos en lo contable debe registrarse lo mismo que aquel que proviene de una diferencia temporal en deducciones en lo fiscal, es decir en el impuesto diferido crédito en el crédito, que está señalado con el (1).

Lo mismo ocurre con los impuestos diferidos que provienen de las diferencias temporales en ingresos en lo fiscal y gastos en lo contable, deben registrarse como impuestos diferidos débitos en el débito, que está señalado con el (2).

Puede decirse entonces, que los efectos de los impuestos diferidos por diferencias temporales en el primer momento, dependiendo del lugar de donde procedan, son cruzados.

Cuándo se revierte la diferencia temporal: segundo momento

El impuesto diferido en el segundo momento se calcula, como ya se ha dicho, multiplicando la diferencia temporal que se revierte por la tarifa de impuestos. El cuadro siguiente ilustra el registro del impuesto diferido, dependiendo tanto del valor de la diferencia temporal que se revierte como de la procedencia.

La ilustración quiere decir, por ejemplo, que una diferencia temporal revertida en ingresos en lo fiscal, que proviene de una diferencia temporal en ingresos en

lo contable, es un impuesto diferido crédito en el débito, y así sucesivamente se lee el cuadro.

ORIGEN	DÉBITO	CRÉDITO
INGRESOS		
En lo contable		(4)DB
En lo fiscal	(3)CR	
GASTO/ DEDUCCIONES		
En lo contable	(3)CR	
En lo fiscal		(4)DB

Este cuadro es necesario interpretarlo. Cuando ocurre el segundo momento, siempre el impuesto diferido débito debe registrarse en el crédito, y el impuesto diferido crédito en el débito.

Además, sólo mirando en el cuadro, es posible darse cuenta que el impuesto diferido que proviene de una diferencia temporal revertida en ingresos en lo contable, debe registrarse lo mismo que aquel que proviene de una diferencia temporal revertida en deducciones en lo fiscal, es decir en el impuesto diferido débito en el crédito, que está señalado con el (4).

Lo mismo ocurre con los impuestos diferidos que provienen de las diferencias temporales revertidas en ingresos en lo fiscal y en gastos en lo contable, deben registrarse como impuestos diferidos créditos en el débito, que está señalado con el (3).

Puede decirse entonces, que los efectos de los impuestos diferidos por diferencias temporales revertidas, dependiendo del lugar de donde procedan, son cruzados.

Las conciliaciones a través del impuesto diferido

Hasta ahora se ha visto cómo con el concurso del impuesto diferido débito y crédito, partiendo del impuesto por pagar se puede llegar al gasto impuesto y viceversa, pero se ha hecho en forma separada, tanto en el impuesto diferido débito como en el crédito. Ahora se presentan las respectivas conciliaciones en forma conjunta, conjugando el primer y el segundo momento

DEL IMPUESTO POR PAGAR AL GASTO IMPUESTO	
Impuesto por pagar	XX
DIFERENCIAS TEMPORALES	
+ Impuesto diferido crédito	XX
- Impuesto diferido débito	(XX)
DIFERENCIAS TEMPORALES REVERTIDAS	
+ Impuesto diferido débito (en el crédito)	XX
- Impuesto diferido crédito (en el débito)	(XX)
Gasto impuesto	XX

Así como partiendo del impuesto por pagarse puede llegar con facilidad al gasto impuesto, también se puede hacer al contrario, es decir partiendo del gasto impuesto llegar al impuesto por pagar.

DEL GASTO IMPUESTO AL IMPUESTO POR PAGAR	
Gasto impuesto	XX
DIFERENCIAS TEMPORALES	
+ Impuesto diferido débito	XX
- Impuesto diferido crédito	(XX)
DIFERENCIAS TEMPORALES REVERTIDAS	
- Impuesto diferido débito (en el crédito)	(XX)
+ Impuesto diferido crédito (en el débito)	XX
Impuesto por pagar	XX

Estas conciliaciones son elementos de juicio que no sólo servirán para ilustrar los aspectos prácticos dentro del presente trabajo, sino que serán aspectos importantísimos en la vida empresarial, cuando en funciones no sólo de registro contable, sino de actividades de control y de planeación se tenga que recurrir al impuesto diferido.

Aspectos prácticos del impuesto diferido

Los ejercicios que se proponen a continuación, tienen por objeto distinguir la forma de calcular tanto el gasto impuesto como el impuesto por pagar, en presencia, primero de diferencias definitivas, luego de diferencias temporales y adicionalmente cuando se combinan las dos con diferencias revertidas.

1. Cuando sólo se presentan diferencias definitivas

Es fácil decir, que en presencia de diferencias definitivas y sin diferencias temporales, el gasto impuesto es igual al impuesto por pagar, pero lo importante es saber la razón.

Cuando se tienen diferencias que jamás se van a revertir la base del impuesto será siempre la renta líquida, porque en el futuro el impuesto pagado o dejado de pagar por las diferencias definitivas no se revertirá.

Ilustración nueve

Suponga que una empresa tiene una utilidad contable de \$ 2'000.000 y diferencias definitivas (D.D) por I.N.C.R.N.G.O de \$ 200.000 y gastos no deducibles de \$ 40.000.

DESCRIPCIÓN	CONTABLE	FISCAL	DESCRIPCIÓN
Utilidad	2.000.000	2.000.000	
D.D/I.N.C.R.N.G.O	0	(200.000)	I.N.C.R.N.G.O
D.D/Gastos	0	40.000	Gastos no deducibles
Utilidad contable	2.000.000	1.840.000	Renta líquida
Gasto impuesto	607.200	607.200	Imppto de Rta x pagar

Lo cierto, en este caso, es que la base del gasto impuesto y del impuesto de renta por pagar es la renta líquida, es decir, que tienen la misma base; ahora, si de lo que se trata es de hallar las bases para el cálculo, es tanto como partir de la utilidad contable antes de diferencias definitivas y sumar o restar estas, así:

DESCRIPCIÓN	CONTABLE	FISCAL	DESCRIPCIÓN
Utilidad antes de D.D	2.000.000	2.000.000	Utilidad antes de D.D
DIFERENCIA DEFINITIVAS			DIFERENCIAS DEFINITIVAS
I.N.C.R.N.G.O	(200.000)	(200.000)	I.N.C.R.N.O
Gastos no deducibles	40.000	40.000	Gastos no deducibles
Base para el gasto Imppto. (33%)	1.840.000	1.840.000	Renta líquida (33%)
Gasto impuesto	607.200	607.200	Impuesto de renta por pagar

Es necesario hacer notar que en lo contable no se ha encontrado la utilidad contable, sino “la base para el cálculo del gasto impuesto”, en tanto que en lo

fiscal se ha hallado la renta líquida gravable, que es la base para el impuesto por pagar. Esto es muy importante cuando se combinan diferencias temporales y diferencias definitivas.

Ilustración diez

La ilustración siguiente tiene como objeto mostrar una forma sencilla para calcular el gasto impuesto y el impuesto por pagar a partir de la utilidad contable. Cuando no hay diferencias temporales, con la conciliación entre la utilidad contable y la renta líquida fiscal es suficiente, siempre que se tenga en cuenta que, en este caso, el impuesto por pagar que se halla a través de la renta líquida es igual al gasto impuesto.

Ahora, cuando ocurre esta circunstancia, es decir, en presencia sólo de diferencias definitivas será necesario poner en consideración calcular “la base para el gasto impuesto” como se dijo en ilustración anterior.

Para dar crédito a lo que hasta ahora se ha dicho, en la ilustración que se propone con diferencias definitivas únicamente, se parte de la conciliación entre la utilidad contable y la renta líquida, hasta hallar el impuesto de renta por pagar, que en este caso, es igual al gasto impuesto.

CONCILIACIÓN	
Utilidad contable	3.000.000
+ Gastos no deducibles	200.000
+ Interés presuntivo	300.000
+ Costos no deducibles	500.000
- Ingresos N.C.R.N.G.O	(600.000)
- Rentas exentas	(400.000)
- Pérdidas fiscales	(200.000)
Renta líquida	2.800.000
Impuesto de renta por pagar (33%)	924.000

REGISTRO

CUENTA	DÉBITO	CRÉDITO
Gasto impuesto	924.000	
Impuesto de renta por pagar		924.000

Esta conciliación es simple, y por obvias razones es la que más se usa. Por lo tanto no ofrece ninguna dificultad más allá que la de identificar las diferencias definitivas.

2. Cuando se presentan sólo diferencias temporales en lo fiscal

Como en el caso anterior, decir que en presencia de diferencias temporales solamente, es decir, sin diferencias definitivas, el gasto impuesto se calcula con la utilidad contable y el impuesto por pagar con la renta líquida, es fácil, lo importante es tener clara la razón.

Cuando se habla de diferencias temporales sólo en lo fiscal, el registro en lo contable se reduce a reconocer la existencia de diferencias temporales en lo fiscal a través del registro de los impuestos diferidos, pues el gasto impuesto se calcula multiplicando la utilidad contable por la tarifa de impuestos.

Ilustración once

DESCRIPCIÓN	CONTABLE	FISCAL	DESCRIPCIÓN
Utilidad contable	2.000.000	2.000.000	Utilidad contable
DIFERENCIA TEMPORALES			DIFERENCIAS TEMPORALES
	0	100.000	Ingreso en lo fiscal
	0	(60.000)	Deducción en lo fiscal
Utilidad	2.000.000	2.040.000	Renta líquida
Gasto impuesto	660.000	673.200	Impuesto de renta por pagar

Con las diferencias temporales de la ilustración se genera:

- Impuesto diferido crédito por la deducción sólo fiscal, equivalente a la diferencia temporal multiplicada por la tarifa de impuestos, es decir, \$ 19.800 ($60.000 \times 33\%$).
- Impuesto diferido débito por el ingreso sólo fiscal, equivalente a la diferencia temporal multiplicada por la tarifa de impuestos, es decir, \$ 33.000 ($100.000 \times 33\%$).

En estas circunstancias, sino se hubiese calculado por medio de la conciliación el “*gasto impuesto*” se puede hallar a partir del “*impuesto por pagar*”, de la

siguiente manera.

Impuesto por pagar	673.200
+ Impuesto diferido crédito	19.800
- Impuesto diferido débito	<u>(33.000)</u>
Gasto impuesto	660.000

Esto quiere decir, en definitiva, que una forma simple de llegar al gasto impuesto es calcular la renta líquida y luego el impuesto por pagar y, mediante los aspectos conciliatorios, a través del impuesto diferido, llegar al gasto impuesto. También, en otro caso, se puede llegar al impuesto por pagar, partiendo del gasto impuesto, a través de la conciliación de los impuestos diferidos.

Ahora, cuando hay diferencias que se revierten, hay que tener en cuenta, por ejemplo, que si se revierte un ingreso en lo contable, es por que el primer momento fue un ingreso en lo fiscal, que causó un impuesto diferido débito en el débito. El segundo momento, en lo contable, genera un impuesto diferido débito en crédito.

A continuación se presenta una ilustración donde se puede apreciar lo que hasta ahora se ha dicho.

Ilustración doce

En este caso aparece el impuesto diferido y el *gasto impuesto* no es igual al *impuesto por pagar*, a no ser que las diferencias temporales se compensen.

Cuando sólo se tienen diferencias temporales, el *gasto impuesto* se calcula con la base de la utilidad contable y el *impuesto por pagar* con la renta líquida, o sea con la base fiscal.

En la ilustración que se propone el proceso se inicia en la utilidad contable, se depuran las diferencias temporales hasta hallar la renta líquida, con la cual se calcula *el impuesto de renta por pagar* y de allí, mediante los impuestos diferidos ocasionados por las diferencias temporales, se llega al *gasto impuesto*.

No es algo nuevo, pues este tipo de conciliaciones ya se han hecho en este trabajo, lo que se puede considerar como novedad es que sobre una misma planilla se calculan la renta líquida, *el impuesto por pagar* y el *gasto impuesto*, todo partiendo de la utilidad contable.

CONCILIACIÓN	
Utilidad contable	3.000.000
DIFERENCIAS TEMPORALES	
+ Ingresos en lo fiscal	400.000
DIFERENCIA TEMPORAL REVERTIDA	
- Deducción en lo fiscal	(800.000)
Renta líquida	2'600.000
Impuesto de renta por pagar (33%)	858.000
- Impuesto diferido débito (400.000 x 33%)	(132.000)
+ Impuesto diferido Db. en Cr. (800.000 x 33%)*	264.000
Gasto impuesto	990.000

* El impuesto diferido débito en el crédito proviene de la diferencia temporal revertida.

Los impuestos diferidos de este caso

En este caso se tiene una diferencia temporal, primer momento, en ingresos y en lo fiscal, que da lugar a un impuesto diferido débito que se debe registrar en el débito, equivalente a la diferencia temporal por la tarifa de impuestos, es decir \$ 132.000 (400.000x33%).

Además, se presenta una diferencia temporal revertida como deducción en lo fiscal, que obviamente proviene en su primer momento de un gasto contable, que originó un impuesto diferido débito. Ahora que se revierte da lugar a un impuesto diferido débito que se registra en el crédito, equivalente a la diferencia temporal por la tarifa de impuestos, es decir \$ 264.000 (\$ 800.000x33%)

Registro

CUENTA	DÉBITO	CRÉDITO
Gasto impuesto	990.000	
Impuesto diferido débito	132.000	
Impuesto diferido débito (reversión)		264.000
Impuesto por pagar		858.000

En este caso, como las diferencias temporales son sólo en lo fiscal, es fácil decir que el gasto impuesto es igual a la utilidad contable multiplicada por la tarifa (3.000.000 x 33%), es decir, \$ 990.000.

Así mismo, que el impuesto por pagar es igual a la renta líquida multiplicada por la tarifa (2.600.000 x 33%), es decir, \$ 858.000. La conciliación entre ambos valores está dada por el impuesto diferido.

Esto es lo que exactamente se hizo, se calculó la renta líquida a través de la utilidad contable, y luego el impuesto de renta por pagar y de allí, mediante el impuesto diferido se llega al gasto impuesto.

3. Cuando sólo se presentan diferencias temporales en lo contable

Este es un caso diferente en la medida en que la diferencia temporal está sólo en lo contable. Aquí ya no es fácil decir que el gasto impuesto es igual a la utilidad contable multiplicada por la tarifa de impuestos.

El procedimiento es similar al anterior, sólo que las diferencias temporales sólo están en lo contable y en esa medida, en ausencia de diferencias definitivas, la renta líquida es igual a la utilidad contable antes de diferencias temporales y para el cálculo del gasto impuesto la utilidad contable, por obvias razones, incluye las diferencias temporales.

Ilustración trece

Suponga que una sociedad tiene una utilidad contable de \$ 2.050.000 que incluye unas diferencias temporales de \$ 80.000 en ingresos y de \$ 30.000 en gastos.

DESCRIPCIÓN	CONTABLE	FISCAL	DESCRIPCIÓN
Utilidad antes de D.T	2.000.000	2.000.000	Utilidad antes de D.T
DIFERENCIAS TEMPORALES			DIFERENCIAS TEMPORALES
Ingresos en los contables	80.000	0	
Gastos en lo contable	(30.000)	0	
Utilidad contable (33%)	2.050.000	2.000.000	Renta líquida (33%)
Gasto impuesto	676.500	660.000	Impuesto por pagar

Con las diferencias temporales se genera:

- Impuesto diferido crédito por los ingresos sólo contables, equivalente a la diferencia temporal (\$80.000) multiplicada por la tarifa de impuestos (33%), lo que equivale a \$ 26.400.

- b. Impuesto diferido débito por los gastos sólo contables, equivalente a la diferencia temporal (\$30.000) multiplicada por la tarifa de impuestos (33%), lo que equivale a \$ 9.900.
- c. El gasto impuesto y el impuesto por pagar se pueden conciliar a través del impuesto diferido de la siguiente manera:

Impuesto por pagar	660.000
+ Impuesto diferido crédito	26.400
- Impuesto diferido débito	(9.900)
Gasto impuesto	<u>676.500</u>

En este caso como en el anterior, se puede apreciar una forma sencilla de llegar al gasto impuesto partiendo del impuesto por pagar; de la misma manera la operación se puede hacer al contrario, es decir, partiendo del gasto impuesto se puede llegar al impuesto por pagar a través de los impuestos diferidos.

Como en el caso anterior, se va a mostrar cómo a través de la utilidad contable se puede llegar primero al gasto impuesto y luego al impuesto por pagar, haciendo una simple conciliación con los impuestos diferidos que provienen de las diferencias temporales.

Se parte de la utilidad contable antes de diferencias temporales, con el fin de que se vea claramente la conversión de estas en impuestos diferidos, que son los que concilian el *gasto impuesto* y el *impuesto por pagar*.

CONCILIACIÓN	
Utilidad contable antes de diferencias temporales	2.000.000
DIFERENCIAS TEMPORALES en lo contable	
+ Ingresos en lo contable	80.000
-Gastos en lo contable	(30.000)
Utilidad contable	2.050.000
Gasto impuesto de renta (33%)	676.500
- Impuesto diferido crédito (80.000 x 33%)	(26.400)
+ Impuesto diferido Db. (30.000 x 33%)*	9.900
Impuesto de renta por pagar	660.000

Ilustración catorce

La ilustración siguiente también se hace desde la conciliación a fin de tener la posibilidad de seguir observando el comportamiento del impuesto diferido y el efecto que genera en el cálculo tanto del impuesto de renta por pagar como del gasto impuesto.

CONCILIACIÓN	
Utilidad contable antes de diferencias temporales	2.500.000
DIFERENCIAS TEMPORALES	
+ Ingresos en lo contable	200.000
DIFERENCIA TEMPORAL REVERTIDA	
- Gastos en lo contable	(300.000)
Utilidad contable	2.400.000
Gasto impuesto (33%)	792.000
- Impuesto diferido crédito (200.000 x 33%)	(66.000)
+ Impuesto diferido Cr. en Db. (300.000 x 33%)*	99.000
Gasto impuesto	825.000
Impuesto de renta por pagar	825.000

El valor del impuesto de renta por pagar anterior, equivale a la utilidad contable antes de diferencias temporales, multiplicada por la tarifa de impuestos, es decir \$ 825 (2'500.000 x 33%). Esto se presenta porque en ausencia de diferencias definitivas y no existiendo diferencias temporales en el fiscal, sólo en lo contable, la renta líquida es igual a la utilidad contable antes de diferencias temporales.

Registro

CUENTA	DÉBITO	CRÉDITO
Gasto impuesto	792.000	
Impuesto diferido crédito		66.000
Impuesto diferido crédito en débito	99.000	
Impuesto de renta por pagar		825.000

Cuando confluyen diferencias temporales y definitivas

Cuando se presenta esta situación, que en verdad puede ser la más común, porque se combinan diferencias temporales y diferencias definitivas, es necesario tener muy claro las conclusiones que se han venido dando en los análisis que se han hecho en presencia de diferencias temporales y definitivas. Esas conclusiones son las siguientes:

1. En presencia de diferencias sólo definitivas, la base contable del gasto impuesto es igual a la renta líquida, es decir el gasto impuesto es igual al impuesto por pagar.

Si se fuera a hacer una conciliación, en este caso, es necesario depurar de la utilidad contable las diferencias definitivas para llegar a la base contable del gasto impuesto, de la misma manera que se hace con la renta líquida.

2. En presencia de diferencias sólo temporales y únicamente en lo fiscal, la base contable del gasto impuesto, es la utilidad contable sin ninguna depuración. La renta líquida que es la base del impuesto por pagar, se halla restando o sumando de ella las diferencias temporales. También es cierto que se puede hallar el impuesto por pagar y mediante conciliaciones con las diferencias temporales, llegar al gasto impuesto.
3. En presencia de diferencias temporales sólo en lo contable, la renta líquida es igual a la utilidad contable antes de diferencias temporales, y con ella se halla el impuesto por pagar. El gasto impuesto se puede calcular como resultado de una conciliación de los impuestos diferidos con el impuesto de renta por pagar.
4. Aún en presencia de diferencias temporales, las diferencias definitivas siempre se tienen que depurar tanto de la base contable como de la base fiscal para hallar los impuestos respectivos.

En la ilustración siguiente, como se había dicho, se van a combinar diferencias temporales y diferencias definitivas con el fin de observar el comportamiento de las diferencias temporales y por ende de los impuestos diferidos.

Ilustración quince

Suponga que una empresa tiene una utilidad contable de \$ 2.000.000 y además tiene las siguientes diferencias.

Definitivas

Ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional	200.000
Gastos no deducibles	40.000
Diferencias temporales sólo en fiscal	
Ingresos	100.000
Deducciones	60.000
Sólo en lo contable	
Ingresos	80.000
Gastos	30.000

Como se puede observar en este caso confluyen diferencias definitivas y temporales, en el primer momento, que provienen tanto de la parte contable como de la parte fiscal. Para poder apreciar a cabalidad la situación es necesario plantearla en términos de lo contable y de lo fiscal de manera independiente, en un cuadro, donde se distingan claramente los eventos que se han planteado.

DESCRIPCIÓN	CONTABLE	FISCAL	DESCRIPCIÓN
Utilidad antes de D.T	2.000.000	2.000.000	Utilidad antes de D.T
DIFERENCIAS DEFINITIVAS			DIFERENCIAS DEFINITIVAS
I.N.C.R.N.G.O	(200.000)	(200.000)	I.N.C.R.N.G.O
Gastos no deducibles	40.000	40.000	Gastos no deducibles
DIFERENCIAS TEMPORALES			DIFERENCIAS TEMPORALES
Ingresos – en lo contable	80.000	100.000	Ingresos en lo fiscal
Gastos – en lo contable	(30.000)	(60.000)	Deducción en lo fiscal
Base contable del Impto (33%)	1.890.000	1.880.000	Renta líquida (33%)
Gasto impuesto	623.700	620.400	

Suponga que se está interesado en calcular el gasto impuesto partiendo del impuesto por pagar. Como en los casos anteriores, lo primero es definir la calidad del impuesto diferido, de acuerdo a la procedencia y dimensión de la diferencia temporal, y el momento en que se está, así:

1. Impuesto diferido débito

- Por la diferencia temporal en gastos, primer momento, en lo contable equivalente a $\$ 30.000 \times 33\% = 9.900$
- Por la diferencia temporal, primer momento, en ingresos en lo fiscal equivalente a $\$ 100.000 \times 33\% = 33.000$

2. Impuesto diferido crédito

- Por la diferencia temporal en ingresos, primer momento, en lo contable equivalente a $\$ 80.000 \times 33\% = 26.400$.
- Por la diferencia temporal en deducciones, primer momento, en lo fiscal equivalente a $\$ 60.000 \times 33\% = 19.800$

CONCILIACIÓN	
Impuesto por pagar	620.400
+ IMPUESTO DIFERIDO CRÉDITO	
D.T ingresos contables ($80.000 \times 33\%$)	26.400
D.T deducciones en lo fiscal ($60.000 \times 33\%$)	19.800
- IMPUESTO DIFERIDO DÉBITO	
D.T gastos contables ($30.000 \times 33\%$)	(9.900)
D.T ingresos en lo fiscal ($100.000 \times 33\%$)	(33.000)
Gasto impuesto	623.700

Como se puede observar, a través de las conciliaciones, se puede llegar al gasto impuesto, partiendo del impuesto por pagar. Este ejercicio indica que la operación fue bien llevada a cabo, puesto que se llega al mismo resultado sobre el gasto impuesto, partiendo de la utilidad antes de diferencias temporales o partiendo del impuesto por pagar.

Conclusión

Cuando confluyen diferencias temporales y diferencias definitivas para hallar el gasto impuesto se debe partir de la utilidad antes de diferencias temporales y a ésta sumarle o restarle las diferencias definitivas y temporales, con esto se halla “la base para el cálculo del gasto impuesto” la cual se multiplica por la tarifa para hallar el gasto impuesto.

De la misma manera se puede calcular la renta líquida partiendo de la “utilidad antes de diferencias temporales” y sumando o restando las diferencias temporales. Esa renta líquida se multiplica por la tarifa de impuestos para hallar el impuesto por pagar.

Ilustración dieciséis

A continuación se propone un ejemplo donde confluyen diferencias temporales, en el primer segundo momento y diferencias definitivas.

Los datos son como sigue:

Utilidad contable antes de D.T	3.000.000
DIFERENCIAS DEFINITIVAS	
+ Gastos no deducibles	200.000
+ Interés presuntivo	300.000
+ Costos no deducibles	500.000
- I.N.C.R.N.G.O	(600.000)
- Rentas exentas	(400.000)
- Pérdidas fiscales	(200.000)
Subtotal diferencias definitivas	(200.000)
DIFERENCIAS TEMPORALES	
D.T ingresos sólo contables	200.000
D.T.R deducción fiscal	300.000
D.T ingresos sólo fiscales	400.000
D.T.R gastos en lo contable	800.000

Una vez conocidos los datos de las diferencias temporales y definitivas, se procede al cálculo del gasto impuesto en lo contable y desimpuesto por pagar en lo tributario.

Como siempre se ha dicho, hay que tener cuidado en cuanto a saber el efecto que produce una diferencia temporal, que es bien diferente al que produce una diferencia definitiva, y esa distinción está bien determinada por el impuesto diferido.

El cuadro siguiente tiene como fin el cálculo del impuesto de renta por pagar y del gasto impuesto, para luego hacer su propia conciliación entre estos conceptos, a través del impuesto diferido.

DESCRIPCIÓN	CONTABLE	FISCAL	DESCRIPCIÓN
Utilidad	3.000.000	3.000.000	Utilidad contable
DIFERENCIAS DEFINITIVAS			DIFERENCIAS DEFINITIVAS
Total diferencias definitivas	(200.000)	(200.000)	Total diferencias definitivas
DIFERENCIAS TEMPORALES			DIFERENCIAS TEMPORALES
D.T Ingresos sólo contables	200.000	(300.000)	D.T.R deducciones
D.T.R gastos sólo contables	(800.000)	400.000	D.T ingresos
Base gasto impuesto (33%)	2.200.000	2.900.000	Renta líquida (33%)
Gasto impuesto	726.000	957.000	Impuesto por pagar

Cálculo del impuesto diferido

- La diferencia temporal en ingresos sólo contables, genera un impuesto diferido crédito en el crédito, porque es el primer momento, equivalente a \$ 66.000 ($200.000 \times 33\%$).
- La diferencia temporal revertida en deducciones fiscales, genera un impuesto diferido débito en el crédito, porque es el segundo momento, equivalente a \$ 99.000 ($300.000 \times 33\%$).
- La diferencia temporal revertida en gastos sólo contables, genera un impuesto diferido crédito en el débito, porque es el segundo momento, equivalente a \$ 264.000 ($800.000 \times 33\%$).
- La diferencia temporal en ingresos sólo fiscales, genera un impuesto diferido débito en el débito, porque es el primer momento, equivalente a \$ 132.000 ($400.000 \times 33\%$).

En este estado de cosas es sencillo, conociendo el gasto impuesto, llegar al impuesto por pagar por medio de la conciliación, o al contrario.

DEL GASTO IMPUESTO AL IMPUESTO POR PAGAR	
Gasto impuesto	726.000
- Impuesto diferido crédito ($200.000 \times 33\%$)	(66.000)
- Impuesto diferido débito en crédito ($300.000 \times 33\%$)	(99.000)
+ Impuesto diferido crédito en débito ($800.000 \times 33\%$)	264.000
+ Impuesto diferido débito ($400.000 \times 33\%$)	132.000
Impuesto por pagar	957.000

Del impuesto por pagar al gasto impuesto

Tal como se ha dicho también se puede pasar del impuesto por pagar al gasto impuesto así:

Impuesto por pagar	957.000
+ Impuesto diferido crédito ($200.000 \times 33\%$)	66.000
+ Impuesto diferido débito en crédito ($300.000 \times 33\%$)	99.000
- Impuesto diferido crédito en débito ($800.000 \times 33\%$)	(264.000)
- Impuesto diferido débito ($400.000 \times 33\%$)	(132.000)
Gasto impuesto	726.000

El registro contable del impuesto diferido, en consecuencia queda así:

Registro

CUENTA	DÉBITO	CRÉDITO
Gasto impuesto	726.000	
Impuesto diferido Cr. En Db.	264.000	
Impuesto diferido débito	132.000	
Impuesto diferido crédito		66.000
Impuesto diferido débito en crédito		99.000
Impuesto por pagar		957.000

En forma concluyente, es preciso decir una vez más que desde la diferencia temporal, el juego del impuesto diferido con el gasto impuesto y el impuesto por pagar, no es otra cosa que la conciliación de los impuestos a pagar o por cobrar en el tiempo, y que no teniendo esto un gran significado como activo o pasivo, que signifiquen entradas o salidas de efectivo, sí tiene que ver con la estructura empresarial, y obviamente con los impuestos en el tiempo.

Conclusiones generales

Al presentar el manejo del impuesto diferido a luz del decreto 2649 de 1993 se pretende no sólo mostrar la normatividad Colombiana en esa materia, sino señalar su fortaleza conceptual, y su capacidad de generar la realidad económica necesaria para obtener Estados Financieros confiables. Ahora, siendo este documento parte de una investigación sobre el tema, apenas es lógico tener en cuenta que es necesario estudiar y analizar en la norma internacional la NIC 12, que específicamente trata sobre el asunto. Su estudio permite tener claridad sobre las dos normas en caso de armonización entre norma nacional e internacional, pero será de superior importancia si el caso es de adopción de la norma internacional.

Este no es un documento que abarca todo el impuesto diferido, obedece a la simple necesidad de presentar de manera objetiva, un tema que se convertirá en debate obligado, en la confrontación de la normatividad nacional e internacional sobre el asunto. Por lo tanto su presentación tiene más un objetivo de trámite que de resultado final, pero con todo, el tema no deja de tener singular importancia.

Hacia la internacionalización de la contabilidad, puede ser la ruta obligada de todos los contadores en los próximos años, pero en el espacio de ese futuro y el presente se debe de estar atento para que lo que se haga sea de provecho, en

primer lugar, para el País y luego para la comunidad internacional. Ahí estará el impuesto diferido pasando su oficio de la diferencia temporal hacia la temporaria, y obviamente cambiando del escenario de Estado de Resultados al del Balance General. Por eso este estudio, en el momento actual, es de vital importancia.

Bibliografía

LEGIS. Régimen del Impuesto a la Renta y Complementarios. Hasta el envío No. 255. Octubre 2007. Santafé de Bogotá: LEGIS EDITORES S.A.

LEGIS. Régimen Contable Colombiano. Hasta el envío No. 63. Agosto 2007. Santafé de Bogotá: LEGIS EDITORES S.A.

LEGIS. Plan Único de Cuentas para Comerciantes D.R 2649 de 1993 Santafé de Bogotá: LEGIS EDITORES S.A.

JAN R. WILLIAMS, OSCAR J. HOLZMANN, Miller *Guía de PCGA. Un análisis de todos los principios de contabilidad generalmente aceptados que están en vigencia en los Estados Unidos. 4° Edición 1994/95.*

Normas Internacionales de Información Financiera 2003. Donde se incluyen tanto las Normas Internacionales de Contabilidad como las interpretaciones.

