

IMPUESTO DIFERIDO

Javier E. García Restrepo



ECOE
EDICIONES
—

Contenido



Prólogo	XV
Introducción	XVII
Capítulo I. Las diferencias en el impuesto diferido	1
Introducción.....	1
De la utilidad contable a la renta líquida.....	1
El concepto de las diferencias	2
Diferencias definitivas.....	3
Las diferencias temporales y las diferencias temporarias.....	4
De la diferencia temporal a la temporaria	6
El registro contable	7
Desde la diferencia temporal.....	7
Desde la diferencia temporaria	7
La reversión de las diferencias	9
Clasificación de las diferencias temporarias	10
Diferencias temporarias impositivas	10
Diferencias temporarias deducibles	10
Forma de definir la calidad de la diferencia temporaria.....	10
La diferencia temporaria y el valor del impuesto diferido	11
El cálculo del impuesto diferido.....	12
Cálculo de la diferencia temporaria.....	13

Capítulo II. Las tarifas en el impuesto diferido	21
Introducción.....	21
En presencia solamente de diferencias definitivas o permanentes	21
Cuando concurren diferencias definitivas y temporarias	22
La medición del impuesto diferido	24
La tasa impositiva a utilizar	24
En los pasivos corrientes fiscales	24
En los activos y pasivos diferidos	25
Aplicación de diferentes tarifas.....	25
El juego de tarifas en el impuesto diferido	30
Cuando se revierte en un solo período.....	33
El registro contable	36
En dos pasos:	36
Registro en el impuesto de renta.....	36
Registro en el CREE.	37
Registro único	37
En el impuesto de renta.....	37
En el CREE.	37
Registro en el impuesto de renta:	40
Registro en el CREE.	40
Efecto de no aplicar las tarifas adecuadamente	42
Cuando se genera un pasivo por impuesto diferido.....	42
Casos especiales en Colombia en el manejo de tarifas.....	44
La ley 1429 de 2010	44
Los recorridos de la Ley 1429 de 2010	45
Venta de activos fijos depreciables.....	51
La tarifa en el caso de las personas naturales.....	54
Cálculo del impuesto diferido	56
El horizonte colombiano en cuanto a tarifas.....	57
Capítulo III. Las bases contables y fiscales	59
La base contable o importe en libros	59
Propiedad planta y quipo.....	59
Instrumentos financieros.....	60
Inventarios	61
La base fiscal	62
La base fiscal de activos y pasivos desde la NIC 12	63
Base fiscal de los activos.....	63
La base fiscal de los activos	63
El valor patrimonial de los bienes.....	64
Costo fiscal	64
Valor patrimonial	64
Art. 261. Patrimonio bruto.	65
Art. 282. Patrimonio líquido	65
Costo fiscal de los créditos activos (Cuentas por cobrar).....	66
La provisión cartera en lo fiscal	67

Costo fiscal de los inventarios	69
Los activos Fijos	71
Importe en libros y base fiscal	71
La comparación	72
El costo fiscal de los bienes activos fijos.....	75
La presencia del reajuste fiscal en activos fijos.....	77
Art. 70 Ajuste del costo de los activos.....	78
Art. 72 Avalúo como costo fiscal	78
Art. 73. Ajuste de bienes raíces, acciones y aportes	79
Art. 90-2 del E.T.: Saneamiento de bienes raíces	79
Aspectos de la Ley 14 de 1983 sobre el avalúo	80
Características de los reajustes fiscales.....	81
Limitantes de los reajustes fiscales	81
Art. 68. Costo fiscal de activos.	84
Cálculo de la depreciación acumulada	85
La comparación para efectos de diferencia temporaria	85
Disposición del activo por parte del ente	86
La entidad no desea disponer del activo	86
Del reajuste fiscal a la diferencia temporaria	93
La clasificación del reajuste fiscal.....	93
El registro contable del impuesto diferido	94
Si la probabilidad de la venta del activo es alta	94
Si la probabilidad de la venta del activo es baja	95
La base contable y fiscal de un pasivo	96
Pasivo financiero en lo contable.....	96
La base fiscal de los pasivos	96
Los requisitos de los pasivos fiscales	97
Capítulo IV. Pérdidas fiscales	103
Introducción.....	103
Pérdidas fiscales. Una diferencia temporaria.....	104
Impuesto diferido y pérdidas fiscales	106
Primer escenario: Tarifa única	106
El reconocimiento de las pérdidas fiscales.....	107
Se genera renta líquida que es la base del impuesto por pagar	107
Se genera renta líquida y la base del impuesto por pagar es la renta presuntiva	112
El registro contable	114
Registro único	115
Se genera pérdida fiscal y la base del impuesto por pagar es la renta presuntiva.	115
Análisis de los tipos de pérdidas	116
Pérdidas fiscales compensables por exceso de costos y deducciones sobre los ingresos gravados	117
Compensación de pérdidas fiscales de sociedades.....	117
Compensación de pérdidas fiscales de personas naturales	118

Pérdidas fiscales sufridas en bienes de capital establecidas en el	
Art. 148 del Estatuto Tributario	120
Rechazo o disminución de las pérdidas fiscales declaradas por el contribuyente	123
La revelación	126
Sucesos tributarios posteriores a la compensación de las pérdidas fiscales	127
Elementos prácticos.....	128
Segundo escenario: Caso colombiano - varias tarifas.....	130
Cambio de tarifa de impuesto.....	137
Registros contables	138
Capítulo V. El inmovilizado material	141
Introducción.....	141
Costo y valor residual	142
Medición al costo	142
La depreciación.....	143
Los métodos de depreciación	143
El método de línea recta o lineal.....	144
El método de unidades de producción	144
El método de depreciación decreciente:	146
Análisis	149
El efecto en el impuesto por el uso de diferentes métodos.....	150
El registro contable	152
Depreciación e impuesto diferido	152
La depreciación en el Estatuto Tributario	153
La realidad de la diferencia temporaria	155
La depreciación acumulada y el Estado de resultados.....	157
Cuando la diferencia se revierte.....	159
El deterioro del valor	161
La medición posterior del activo fijo o propiedad planta y equipo	164
El modelo del costo	165
Modelo de la revaluación.....	165
La revaluación	167
De la revaluación al impuesto diferido	170
El registro contable	171
La calidad del impuesto diferido	175
La magnitud del impuesto diferido	175
Capítulo VI. Disposición de los activos propiedad planta y equipo.....	185
Introducción.....	185
La disposición del activo	185
Manejo del activo revaluado que se deprecia	186
La depreciación después de revaluado el activo	187
Análisis	189
Los registros contables	189
Saldo de las cuentas del activo totalmente depreciado	190
Activo revaluado espera venderse en el futuro.....	191

Tipo de activo	191
Disposición por venta de activos no depreciables	191
Disposición por venta de activos depreciables	194
Supuesto de tarifa	197
El cálculo de la tarifa aplicable.....	197
El registro	199
Del registro de la revaluación a la venta del activo	200
La presencia del reajuste fiscal	207
Registros por la revaluación:	209
Registro del impuesto diferido por el reajuste fiscal	210
El escenario del momento de la venta:.....	210
Registro contable.	211
En el caso de activos depreciables	211
Registros por la revaluación	213
Registro del impuesto diferido por el reajuste fiscal:	213
El escenario del momento de la venta	214
Registro contable	215
Capítulo VII. El pensamiento estratégico en el impuesto diferido	217
Introducción	217
Hacia la formación del pensamiento estratégico.....	218
Lo implícito del impuesto diferido para el pensamiento estratégico.....	222
De la diferencia temporal o temporaria a definitiva	222
Los dos escenarios en el pensamiento estratégico	225
La diferencia pasa a ser definitiva	226
Cuando se genera un activo por impuesto diferido	226
Si la diferencia temporaria se convierte en definitiva	228
Cuando se genera un pasivo por impuesto diferido	230
Si la diferencia temporaria se convierte en definitiva	232
El cambio de tarifa.....	235
Los efectos en lo contable por cambio de tarifa.....	235
Los efectos en lo tributario por cambio de tarifa.....	239
Diferencia temporal y definitiva para efectos estratégicos.....	240
Los límites de las pérdidas fiscales.....	240
Límites de los descuentos tributarios (D.T.)	241
Del descuento tributario a la deducción	246
Elementos estratégicos y anti-estratégicos del impuesto diferido.....	249
Introducción	249
El inicio	250
Enfoques sobre los efectos del impuesto diferido	250
El camino de la estrategia	252
Los elementos anti-estratégicas del impuesto diferido	253
La utilidad gravada por el uso del impuesto diferido	254
El Camino estratégico	261
Cuando se genera un activo por impuesto diferido	262
Cuando se revierte el activo por impuesto diferido	263

Cuando se genera un pasivo por impuesto diferido	264
Cuando se revierte la diferencia temporal.....	264
Estrategia.....	265
Análisis.....	266
Limitantes de esta estrategia.....	268
¿Cual podría ser una solución?	269
Bibliografía.....	271

Agradecimientos

El autor hace un reconocimiento especial a su equipo de trabajo compuesto por la Administradora y contadora pública Claudia María Escobar Aristizábal, por las contadoras públicas Diana Cristina Dávila Salazar, Gloria Cecilia Ríos Jiménez, Deycy Janeth Valencia Torres, Ana Milena Martínez Otálvaro y a la señorita Nelfi Yamile Moreno Moreno.

Especial agradecimiento a la contadora pública Cindy Alejandra Varela Velásquez por su apoyo en la lectura y revisión de los textos que conforman este libro.

Prólogo



Es un honor para mí presentar el prólogo de esta nueva obra realizada por un gran amigo, en consideración a la utilidad que tendrá para el público de interés, sobre el impuesto diferido, un tema no fácil de comprender por los usuarios. Sin embargo, el esfuerzo y dedicación del autor lo aplica de una forma fácil y didáctica para la comprensión y claridad en su planteamiento sobre este tema.

Por su parte, el autor es una persona que merece el máximo reconocimiento profesional por su dedicación a la docencia y su permanente preocupación en que los profesionales de la rama contable mantengan un nivel técnico en temas como el manejo del impuesto diferido a partir de la entrada en vigencia de las *Normas Internacionales de Contabilidad* en el país.

Hasta la entrada en vigencia de los nuevos marcos técnicos contables, en Colombia no se registraba el impuesto diferido con la ortodoxia y exigencia requerida por la *Normal Internacional de Contabilidad NIC 12 Impuesto a las Ganancias*. Solo algunas empresas multinacionales lo calculan y presentan en forma adecuada por requerimientos de su casa matriz. De otra parte, sentencias de las cortes judiciales prohibían el reconocimiento de los impuestos diferidos activos originados por las pérdidas fiscales y los excesos de la renta presuntiva.

El libro incluye elementos que podrán servir como texto guía en cursos académicos para docentes y estudiantes. Por su contenido es interesante, también por su estructura y por la forma en que está redactado. El apoyo en su presentación de los

conceptos con casos y ejemplos se orienta a situaciones específicas del impuesto diferido y sus efectos en la contabilidad.

También contiene ilustraciones con casos de situaciones que usualmente se presentan en la aplicación práctica de los contadores y maneja una adecuada interpretación y aplicación de la normativa existente. En cada tema ofrece ilustraciones y soluciones prácticas y aborda la temática del impuesto diferido en el momento actual y mirando al futuro.

El autor incluye un capítulo que invita a reflexionar sobre determinados sucesos resultantes del reconocimiento del impuesto diferido, que muchas veces pasan desapercibidos. El libro incorpora estrategias de tipo contable al separar el impuesto sobre la renta en su parte corriente y diferida, y así refleja la realidad económica de tributación en el ente económico mediante la aplicación del principio de asociación.

El importante nivel de cambios y modificaciones en materia tributaria en Colombia permite que, con frecuencia, las bases fiscales difieran por conceptos y jurisprudencias proferidas por las autoridades, que en algunos casos resultan controversiales y anti-técnicas. El nivel de experiencia de su autor para presentar en esta obra el impuesto diferido, usando en su desarrollo los conceptos aplicados con base en su experiencia profesional, estoy seguro que ha de garantizar un conocimiento de gran valor a los docentes, profesionales, estudiantes y lectores usuarios de este libro.

Raúl A. Menco Vargas
*Contador Público, Magister en
Administración y Socio Director
Auren Consultores*

Introducción



Cuando se aborda el tema del impuesto diferido se está frente al escenario contable y tributario, en donde ambos confluyen en búsqueda de la realidad económica abocando el principio de la asociación de ingresos y egresos. El reconocer el hecho económico en tiempos diferentes en la parte contable y tributaria genera lo que se conoce como diferencia temporaria, la cual da lugar al impuesto diferido.

Localizar el tema del impuesto diferido en Colombia es la prioridad de este libro, toda vez que la movilidad de las normas tributarias, y por ende de las tarifas de impuestos, generan, de alguna manera, inestabilidad normativa.

Es más, el hecho de tener tarifas diferenciales en impuesto de renta con sobretasa a bordo e impuesto de ganancias ocasionales (solo pensando en 2016) a sabiendas que en adelante pueden variar las cosas de manera rápida y sustancial, crea un hábito de inseguridad en el futuro, y por ende en los cambios que en adelante pueden presentarse en la magnitud del impuesto diferido.

En este escenario el esfuerzo inicial radica en diferenciar de manera clara la tarifa nominal del impuesto de las tarifas aplicadas y así dar aplicación a los principios de contabilidad, sobretodo al de asociación de ingresos y egresos.

Todo ha de empezar cuando los diferentes tiempos contables y tributarios dan lugar a diferencias temporarias, que a su vez exigen el registro del impuesto di-

ferido de naturaleza activa o pasiva; de ahí hasta la revelación se crea una historia realmente interesante y con efectos claros en la conformación de los Estados Financieros y en los valores susceptibles de distribuir a título de utilidades.

Es por esto que en la transición del costo histórico al modelo de revaluación hay que tener claro el distanciamiento localizado -que hasta ahora existe- entre la normatividad contable y fiscales y, por ende, la importancia de abordar el tema de las bases contables y fiscales en una dimensión que permita tener claridad de los efectos de esa diferencia.

No es para nada ajeno a la normatividad tributaria el tema de las pérdidas fiscales y de sus efectos futuros. Hoy, a la luz de la NIC 12, debe reconocerse el activo por impuesto diferido sobre las pérdidas que puedan generar efectos positivos futuros en las bases gravables; por eso se ha abordado este tema, por lo novísimo del impuesto diferido a su auspicio.

Un elemento importante que se ha escogido por su aplicación general es el manejo de la propiedad planta y el equipo depreciable, con el fin de diferenciar el manejo de la revaluación en razón a la disposición del activo en términos de depreciación o de venta.

Se aborda también un concepto que es importante en cualquier actividad humana el cual es la estrategia. En este caso es la estrategia en el manejo del impuesto diferido, visto desde los efectos económicos, contables y tributarios que se generan desde el reconocimiento de la diferencia temporaria hasta su reversión en los períodos subsecuentes.

En definitiva, este es apenas un inicio en el trabajo que supone conocer las diferentes facetas del impuesto diferido, pero la práctica irá puliendo, con el pasar el tiempo, lo que hoy se presenta como novísimo y que, de alguna manera, además de ser obligatorio es apasionante el analizar y definir los efectos que este concepto suscita y ver cómo la realidad económica y contable empieza a acercarse a las bases fiscales.

En estos momentos el tema del impuesto diferido ha de estudiarse con decisión y prontitud a fin de ofrecer el más real y adecuado escenario, no solo contable sino también tributario, de modo que realmente sirva para tomar decisiones ajustadas a la realidad económica.

IMPUESTO DIFERIDO

En la Norma Internacional Contable, la NIC 12 asume el impuesto diferido desde la óptica de las diferencias temporarias bajo el método del pasivo basado en el balance. En Colombia se adolece de inestabilidad normativa en lo tributario y se suma una tarifa impositiva variable; por ello se busca resolver situaciones relacionadas a las diferencias entre las bases contable y fiscal con soporte en la NIC 12.

Se presenta la clasificación de las diferencias entre temporales y temporarias pasando por la calidad del impuesto diferido en términos de activo y pasivo, la aplicación de las diferentes tarifas del impuesto de renta, el manejo de las pérdidas fiscales que dan lugar al impuesto diferido, el manejo de la propiedad planta y equipo hasta llegar a la formación del pensamiento estratégico alrededor del impuesto diferido.

El libro está dirigido a estudiantes, contadores, revisores fiscales y entes económicos que buscan una solución de situaciones específicas.

Colección: Ciencias empresariales

Área: Contabilidad y finanzas

ECOE
EDICIONES

www.ecoediciones.com

Incluye

- ▶ En cada tema se manejan ejemplos que usualmente se presentan en la aplicación práctica de los contadores.
- ▶ Actualizado con la Norma Internacional de Contabilidad NIC 12 Impuesto a las Ganancias.
- ▶ Separación del impuesto sobre la renta en su parte corriente y diferida, mediante la aplicación del principio de asociación.

Javier E. García Restrepo

Contador Público de la U. de A.; Magister en Tributación y Política Fiscal; Especialista en C. Tributarias; Especialista en Revisoría Fiscal y Contraloría; Diplomado en Fomento de Desarrollo de la Investigación; Diplomado en Normas Internacionales NIC – NIIF; Diplomado en Normas de Auditoría y Aseguramiento NIAS. Autor de: Impuesto de Renta: Las grandes falencias del contribuyente, Estados Financieros: Consolidación y Método de Participación y Cuentas de orden. Hacia la revelación y el control.

ISBN 978-958-771-479-1



9 789587 714791

e-ISBN 978-958-771-480-7