

Impacto del Impuesto Diferido dentro del proceso de Convergencia de las Normas de Contabilidad



Con la entrada en vigencia de la ley 1314 del 2009 sobre normas de contabilidad e información financiera y aseguramiento de la información - NCIFAI, muchos son los aspectos que debemos entrar a considerar, entre ellos, el impacto financiero del registro del impuesto diferido.

La independencia y autonomía que se sigue predicando de las normas tributarias frente a las de contabilidad, más aún bajo el contexto de aplicación de norma internacionales, suscita toda una problemática que de una u otra forma se ve reflejada económicamente dentro de los estados financieros.

El primer punto que debemos evaluar es la forma de determinar el impuesto diferido porque el procedimiento que en adelante se aplicaría se basa en las diferencias que resultaran de comparar los saldos que se registren en balance con los valores patrimoniales tomados para efecto fiscales, es decir, se cambia la metodología actual que considera solamente las variaciones o diferencias temporales que resultan en la depuración de renta.

De otro lado, es necesario considerar que la brecha será aún mayor por cuanto muchos de los temas que importan a la contabilidad como el valor de mercado, pueden no ser considerados para efectos fiscales hasta tanto no se realicen, pero eso sí, el efecto en impuestos debe ser registrado y revelado financieramente.

Analizando la norma internacional de contabilidad NIC- 12 de impuesto de renta, vemos que para el registro del impuesto diferido, se plantean algunos temas importantes que deben ser evaluados para un mayor entendimiento y determinación del mismo, a saber:

I. Objetivo

La norma tiene como objetivo formular el tratamiento contable para los impuestos de renta, teniendo en cuenta:



Impacto del Impuesto Diferido dentro del proceso de Convergencia de las Normas de Contabilidad

A. La recuperación futura del valor en libros de activos o la liquidación de pasivos en el balance general.

B. Transacciones y otros eventos del ejercicio en curso que son reconocidos en los estados financieros de una empresa

II. Cubrimiento de la norma

Este estándar considera todos los impuestos de renta, incluyendo los impuestos domésticos, extranjeros e impuestos retenidos al igual que las consecuencias de los pagos de dividendos en el impuesto de renta.

III. Asuntos especiales a considerar

A. Resultado contable- Utilidad o Pérdida

Comprende el resultado neto de un período antes de deducir el gasto de impuesto.

B. Renta o Pérdida fiscal

Refleja el resultado fiscal para un período determinado, de acuerdo con las normas tributarias mediante las cuales se determinan los impuestos de renta por pagar o recuperables.

C. Mayor o menor valor de impuestos

Es el monto agregado incluido en la determinación de la utilidad o pérdida neta para el período con respecto al impuesto corriente y al diferido reflejado en resultados.

D. Impuesto corriente

Es el valor de los impuestos de renta por pagar o recuperables, respecto a la utilidad gravable o la pérdida originada en un período.

E. Impuesto diferido crédito

Son las sumas de los impuestos de renta pagaderas en períodos futuros relacionados con las diferencias temporales gravables y que deben ser reconocidas como pasivo

F. Impuesto diferido débito

Corresponde al activo reconocido por las sumas de los impuestos recuperables en períodos futuros bien por diferencias temporales deducibles o las pérdidas o créditos tributarios no utilizados que se pueden deducir en el futuro.

G. Diferencias temporarias

Son las diferencias entre el valor en libros de un activo o pasivo en el balance general y su valor patrimonial tomado como base fiscal. Estas diferencias se pueden originar por los siguientes conceptos entre otros:

1. Diferencias gravables

Son las diferencias temporales que resultarán en montos gravables al determinar la utilidad gravable (Pérdida), de períodos futuros cuando el valor en libros del activo o del pasivo es recuperado o liquidado.

2. Diferencias deducibles

Corresponde a diferencias que resultarán en montos deducibles al determinar la utilidad gravable o pérdida fiscal de períodos futuros cuando el valor en libros del activo o del pasivo es recuperado o liquidado.

III. Procedimiento para el registro contable

A. Impuesto Corriente

Debe ser reconocido como un pasivo y un gasto en el período en el cual éste se relaciona:

1. Debe incurrirse en un pasivo o activo por impuestos corrientes no pagados o pagados en exceso.

2. El beneficio de una pérdida fiscal que se pueda llevar al ejercicio del año anterior para recuperar el impuesto pagado respecto a ese ejercicio del año anterior, debe ser reconocido como un activo.

Impacto del Impuesto Diferido dentro del proceso de Convergencia de las Normas de Contabilidad

fotos www.masterfile.com

B. Impuesto diferido pasivo

Es reconocido para todas las diferencias temporales gravables, salvo cuando esas diferencias surgen de:

1. Good Will por el cual la amortización no es deducible para fines fiscales.
2. Reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que no es una combinación de negocios.
3. En el momento de la transacción no afecta la utilidad contable ni la utilidad gravable.

C. Impuesto diferido activo

Es reconocido por todas las diferencias temporales deducibles en la medida que sea probable que estas puedan recuperarse de utilidades gravadas futuras. Un impuesto diferido activo no es reconocido cuando surge del reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que no es una combinación de negocios, y al momento de la transacción, no afecta la contabilidad ni la utilidad gravable.

Un impuesto diferido activo es reconocido para las pérdidas fiscales no utilizadas o créditos que se puedan deducir en el futuro en la medida que sea probable que éste sea recuperado en el futuro.

Cada entidad debe pronunciarse acerca de la viabilidad de recuperación de los valores registrados como activos diferidos en cada cierre contable incluso, cuando éstos no están reconocidos.

Las diferencias temporales también surgen cuando el valor en libros de las inversiones en subsidiarias, sucursales y negocios conjuntos resulta diferente de la base fiscal de estas. Para la medición de los saldos de impuestos corrientes y diferidos se utiliza el siguiente criterio:



1. Tasa impositivas y leyes de impuestos que han sido reglamentadas en forma sustantiva en la fecha del balance general.

1. Tasas impositivas que reflejan la forma como el activo será recuperado o el pasivo puede ser liquidado (Método del pasivo).

1. La tasa impositiva aplicable a utilidades no distribuidas cuando hay tasas diferentes.

Las consecuencias en el impuesto de renta de los dividendos son reconocidas cuando se registra el pasivo para pagar el dividendo.

El impuesto corriente y diferido debe ser reconocido como ingreso o gasto e incluido en el estado de resultados. Las excepciones son los impuestos que surgen de una transacción o evento que es reconocido directamente en el patrimonio o una combinación de negocios que es una adquisición.

IV. Revelaciones

Las revelaciones en los estados financieros son tan importantes como los registros contables por lo tanto, los saldos de impuestos deben ser presentados reconociendo cuando menos lo siguiente:

Impacto del Impuesto Diferido dentro del proceso de Convergencia de las Normas de Contabilidad

A. Los valores de impuestos se muestran separadamente de otros activos y pasivos en el balance general

B. Los saldos de impuestos diferidos se distinguen de los saldos de impuestos corrientes

C. los saldos de impuestos diferidos no son corrientes

D. El gasto o recuperación de impuestos para las actividades ordinarias debe aparecer en el estado de resultados

E. Los saldos de impuestos corrientes pueden ser compensados cuando haya un derecho legalmente exigible a compensar o la intención de liquidar sobre una base neta tratándose de impuestos diferidos, pueden ser compensados en los siguientes eventos:

1. la existencia de un derecho legalmente exigible a compensar

2. Débitos y créditos que se relacionan con la misma autoridad tributaria.

- a. Para la misma entidad gravable

- b. Para diferentes entidades gravables que tienen intención de liquidar sobre una base neta.

F. El método utilizado para el impuesto diferido también debe ser revelado, es decir, enunciando que se trata del método del pasivo basado en diferencias temporarias que surgen de balance frente a los valores patrimoniales.

G. El estado de resultados y las notas deben contener:

1. Los principales componentes del gasto o ingreso por impuesto, mostrados separadamente, incluyendo el:

1. Gasto o Ingreso por impuestos corrientes

2. Gasto o Ingreso por impuestos diferidos

1. Impuesto diferido que surge de la reducción contable o de la reversión de una reducción contable previa de un impuesto diferido activo

2. Monto del impuesto relacionado con cambios en la políticas contables y errores fundamentales.

2. Conciliación entre el monto de impuestos y la utilidad o pérdida contable en términos monetarios, o una conciliación numérica de la tasa.

3. Explicación de los cambios en la tasa impositiva aplicable comparada con períodos anteriores.

4. Por cada tipo de diferencia temporal, y con respecto a cada tipo de pérdidas de impuestos no utilizadas y créditos, los montos de los impuestos diferidos deben ser reconocidos en el estado de resultados.



H. El balance general y las notas deben incluir:

1. El monto agregado del impuesto corriente y diferido cargado o acreditado al patrimonio.

2. El monto (y la fecha de vencimiento) de las diferencias temporales deducibles, las pérdidas de impuestos no utilizados para los cuales no se reconoce un activo de impuesto diferido.

3. El monto agregado de las diferencias temporales asociadas con inversiones en subsidiarias, sucursales, asociadas y negocios conjuntos para los cuales los activos e impuestos diferidos pasivos no han sido reconocidos.

Impacto del Impuesto Diferido dentro del proceso de Convergencia de las Normas de Contabilidad

4. Para cada tipo de diferencia temporal, y con respecto a cada tipo de pérdidas y créditos de impuestos no utilizados, el monto de los impuestos diferidos activos y pasivos es reconocido en el balance general.

5. El monto de un activo de impuesto diferido y la naturaleza de la evidencia que da soporte a su reconocimiento, cuando:

1. El uso del activo de impuesto diferido depende de utilidades gravables futuras.

1. La empresa ha sufrido una pérdida en el ejercicio en curso o en el ejercicio del año anterior.

6. El monto de las consecuencias en el impuesto de renta de los dividendos a los accionistas que fueron propuestos o declarados antes de la fecha del balance general, pero no son reconocidos como pasivo en los estados financieros.

7. La naturaleza de las consecuencias potenciales en el impuesto de renta que resultarían del pago de dividendos a los accionistas de las empresas, es decir, las características importantes de los sistemas de impuesto de renta y los factores que afectarán el monto de las consecuencias fiscales potenciales de los dividendos.

Debido a las diferencias que existen entre las de las normas contables establecidas en Colombia con las normas internacionales IFRS o las de Estados Unidos US GAAP, es importante tener en cuenta que los efectos en los estados financieros podrán ser reflejados en distintas formas. El método general para la determinación del impuesto diferido bajo principios US GAAP, aunque es similar al utilizado por las IFRS, difiere porque reconoce todos los impuestos futuros y luego mediante una cuenta de valuación o provisión disminuye el valor en consideración a la probabilidad de recuperación cuando esta llega a ser inferior en un 50%.

En el segundo método, se registra únicamente el valor del impuesto que se espera recuperar. Otra diferencia a considerar es que para el impuesto diferido pasivo bajo US GAAP, la exención del reconocimiento inicial de activos y pasivos no existe.

Pasar de presentar estados financieros con hechos económicos reflejados a valores históricos o con los efectos acumulados de los ajustes por inflación hasta cuando estuvieron vigentes, y llevarlos a valor de mercado, necesariamente implica una serie de movimientos por ajustes, reclasificaciones, amortizaciones, recuperaciones o reconocimientos de pérdidas para reflejar razonablemente la situación financiera de las empresas y esto de paso, puede resultar en mayores o menores ingresos para el fisco por concepto de impuestos.



Impacto del Impuesto Diferido dentro del proceso de Convergencia de las Normas de Contabilidad

Así pues, varios son los temas objeto de análisis que debemos abordar por las repercusiones fiscales que tienen los cambios contables ya que son los hechos económicos el punto de partida para determinar los impuestos que se deben pagar o que serán exigibles en el futuro inmediato y por lo tanto, dependiendo de la forma como se registren, deberán realizarse los ajustes necesarios para reflejar esa realidad económica conforme la legislación fiscal lo requiere, esto, sin perjuicio de revelar o registrar los efectos financieros o fiscales que se generan por las diferencias que se presenten.

Posiblemente, sin decir que es lo más seguro, el Gobierno a través de las autoridades fiscales debe también promover la adaptación de estos cambios mediante una propuesta de reforma tributaria para que el legislador la evalúe, como siempre, con la suficiente cautela de no vulnerar los principios constitucionales que rigen el sistema tributario en Colombia y que podamos seguir hablando de un sistema eficiente, equitativo, proporcionado y justo.

Largo será el camino, pero lo difícil del recorrido dentro de este proceso de convergencia, depende de las acciones que se tomen ahora. Por eso, Gobierno, Gremios, Empresarios, Instituciones Educativas y en general todos, quienes estamos involucrados en este importante y trascendental cambio, debemos participar de una manera concertada e interactiva para que las medidas reglamentarias que se tomen o las leyes que deban implementarse no afecten a las empresas y tampoco se vean comprometidos los recursos que por impuestos percibe el Estado Colombiano.

En fin, todos estos aspectos nos orientan hacia la necesidad de adoptar medidas especiales que contrarresten o permitan visualizar anticipadamente los efectos en los estados financieros para poder reflejar y revelar los hechos económicos en debida forma, atendiendo las exigencias de las normas que han de servir de base para la convergencia contable que se inicia en nuestro país.



Para más información sobre AGP
puede contactarse con:
William Clavijo León
Socio Tax & Legal
+571 658 5912
Bogotá, Colombia
wclavijo@leaders-ba.com
www.leaders-ba.com