

DIFERENCIAS ENTRE LA RENTA COMERCIAL Y FISCAL

(Concepto CCTCP 242 de Junio 8 de 1999)

1. SÍNTESIS DE LA CONSULTA

Teniendo en cuenta lo prescrito por el artículo 358 del estatuto tributario, en el entendido de que existe una diferencia entre el excedente comercial y el excedente fiscal en una entidad sin ánimo de lucro, pregunta "...cómo contabilizar la diferencia entre los dos, ya que no hay en el balance ninguna (cuenta) compartida, especialmente si hay que llevarla a un gasto en el año siguiente". (Paréntesis fuera de texto)

2. ANTECEDENTES

En la consulta se ponen de presente hechos tales como, que las autoridades tributarias y el Comité de Calificaciones de las entidades sin ánimo de lucro pueden desconocer egresos, lo cual incrementa, para efectos tributarios, el beneficio neto o excedente.

Como antecedente normativo, el Decreto 2160 de 1987 en su artículo 26 previó que podían presentarse diferencias entre la base para determinar la utilidad comercial y la renta líquida gravable de cada período, y su incidencia era diferente tratándose de diferencias temporales o definitivas, conceptos que se analizarán independientemente a lo largo de la respuesta.

En principio vale la pena comentar que para el cálculo de la renta líquida gravable es necesario determinar las diferencias temporales y permanentes, de tal forma que de la conciliación entre la renta (excedente) fiscal y comercial surja claramente el valor del impuesto a cargo del período gravable y el valor que por diferencias temporales se tendrá en cuenta para afectar períodos posteriores, el cual se considera como un impuesto diferido.

3. FUNDAMENTACIÓN LEGAL Y CONSIDERACIONES

El Decreto 2649 de 1993 en sus artículos 67 y 78, cuando se refiere al impuesto diferido, señala:

De una parte, en el artículo 67, que: "Se debe contabilizar como impuesto diferido débito el efecto de las diferencias temporales que impliquen el pago de un mayor impuesto en el año corriente, calculado a tasas actuales, siempre que exista una expectativa razonable de que se generará suficiente renta gravable en los períodos en los cuales tales diferencias se revertirán" y de otra parte, en el artículo 78, que "Se debe contabilizar como impuesto diferido por pagar el efecto de las diferencias temporales que impliquen el pago de un menor impuesto en el año corriente, calculado a tasas actuales, siempre que exista una expectativa razonable de que tales diferencias se revertirán."

Para entrar en materia, es necesario hacer las siguientes consideraciones:

La renta líquida gravable se determina de acuerdo con las disposiciones fiscales, al paso que la utilidad (beneficio o excedente) comercial se establece de conformidad con las normas de contabilidad generalmente aceptadas, por lo tanto teniendo en cuenta que para efectos tributarios, algunos ingresos no constituyen renta ni ganancia ocasional y algunos gastos no son deducibles de la renta, existen las diferencias que en algunas oportunidades pueden ser temporales y en otras permanentes.

- 3.1. Diferencias permanentes: Son partidas que afectan la utilidad contable, bien como ingresos o como gastos, pero en ningún momento afectarán la renta líquida gravable, por tanto el beneficio o gasto por impuesto que se cause por ellas, se considera como un beneficio o gasto propio del período o ejercicio en que se originaron dichas partidas y no generan ningún cargo diferido. Son ejemplos las rentas exentas no condicionadas y los costos y gastos no deducibles como intereses de mora por retrasos en el pago de retención en la fuente.
- 3.2. Diferencias temporales: Son partidas derivadas de eventos que se registran contablemente en un período pero que de acuerdo con requisitos fiscales, para determinar la renta líquida gravable, se deben tener en cuenta en otro período. Las diferencias temporales se originan en un ejercicio y se revierten en otro. Siempre es necesario tener en cuenta que exista una expectativa razonable de que tales diferencias se revertirán. Algunas diferencias temporales reducen el impuesto a la renta que resulta a pagar en un período, otras al contrario incrementan el impuesto a pagar durante el ejercicio.

En las normas internacionales encontramos que el FAS-109 se ocupó del tema de la contabilización del impuesto de renta y desarrolla dos métodos que son, el método del diferido y el del activo/pasivo.

El método del diferido, según el FAS-109 “Da énfasis al principio contable de imputación de gastos a ingresos... tiene al estado de resultados como su foco principal, y los ajustes del impuesto diferido en el balance general resultan puramente del esfuerzo por registrar el gasto causado por los resultados del ejercicio”.¹

El método del activo/pasivo “...da énfasis a la valuación del activo y pasivo por impuesto diferido, bien se les clasifique como corriente o no. El gasto de impuesto a la renta para un ejercicio determinado es igual al impuesto a pagar o recuperarse por reembolso, más o menos el cambio en el total de los activos o pasivos por impuesto diferido. Este método da importancia primordial al balance general, ya que el importe del gasto de impuesto resulta del cambio neto en las cuentas conexas (activos y pasivos por impuesto a la renta diferido) del balance general”.²

En Colombia no está definido el método que se debe utilizar, mientras no se aclare cuál se aplica, las diferencias temporales son sujetas a seguir las políticas de cada empresa y estas se deben reflejar en notas.

¹ Guía de PCGA – FAS-109 Pág. 21.04

² Guía de PCGA – FAS-109 Pág. 21.05

En el caso que nos ocupa, el artículo 358 del estatuto tributario indica que, tratándose de entidades con tratamiento especial, “El beneficio neto o excedente... tendrá el carácter de exento cuando se destine directa o indirectamente, en el año siguiente a aquél en el cual se obtuvo, a programas que desarrollen dicho objeto social”.

“(…) La parte del beneficio neto o excedente que no se invierta en los programas que desarrollen su objeto social, tendrá el carácter de gravable en el año en que esto ocurra”.

De acuerdo con lo anterior, es un hecho que estamos ante una diferencia temporal del impuesto que puede ser revertida, para efectos impositivos en el período siguiente.

Ahora bien, el Decreto 2649 de 1993 en su artículo 44 previó la existencia de las diferencias entre la renta o beneficio comercial y la renta líquida gravable, señalando que se deben registrar como cuentas de orden fiscales y las define como las que “...deben reflejar las diferencias de valor existentes entre las cifras incluidas en el balance y en el estado de resultados, y las utilizadas para la elaboración de las declaraciones tributarias, en forma tal que unas y otras puedan conciliarse”.

4. CONCEPTO DEL CONSEJO TÉCNICO DE LA CONTADURÍA PÚBLICA.

De acuerdo con las anteriores consideraciones y teniendo en cuenta las normas de contabilidad generalmente aceptadas en Colombia, para efectos de registrar las partidas que representan diferencias temporales entre la utilidad comercial (beneficio o excedente) y la renta líquida gravable, se deben utilizar las cuentas de orden fiscales y sus efectos en el impuesto a pagar se registrarán como un impuesto diferido débito o crédito, según sea el caso.