

Bogotá, D.C., 2 de Junio de 2009

CONCEPTO- CTCP N° 010/2009

Doctor

00000000000000000000

00000000000000000000

00000000000000000000

00000000000000000000

**REF: IMPUESTO DIFERIDO EN EL AJUSTE POR DIFERENCIA EN
CAMBIO DE INVERSIONES SUBORDINADAS EN EL EXTERIOR.**

En desarrollo de lo previsto en el numeral 2.5., Artículo 2 de la Resolución 001 de 2008 expedida por el Consejo Técnico de Contaduría Pública y cumplido el trámite previsto en esta disposición, respondemos su consulta de la referencia, en la cual se plantea:

PROBLEMA CONSULTADO:

Respetuosamente me dirijo a usted con el fin de solicitarle la reconsideración del concepto 115-083188 del 14 de agosto de 2008 emitido por la Superintendencia de Sociedades.

En el concepto indicado se dice que el reconocimiento de la diferencia en cambio de inversiones de subordinadas en el exterior no genera el registro del impuesto diferido. El argumento para llegar a esta conclusión, esta dado en la parte final del concepto en el cual se dice que:

"... la diferencia temporal es una partida que tiene un registro tanto contable como fiscal, aunque en períodos y cantidad distintas, se revierten en períodos subcuentas de manera que, a largo plazo, la diferencia neta es igual a cero. El ajuste por diferencia en cambio de inversiones en subordinadas del exterior **al pasar por las cuentas de resultados**, sino directamente al patrimonio en la cuenta Superávit Método de participación, no está sujeto a conciliación y en consecuencia no puede ser reconocido como una diferencia temporal que implique el pago de un mayor o menor valor del impuesto en el año corriente" Negrillas nuestras.

No compartimos esta conclusión, en donde se indica que la diferencia en cambio no es una diferencia temporal ya que no pasa por las cuentas de resultado. Ello en consideración a que el decreto 4819 de 2007 determina que: "Cuando la inversión de que trata el presente párrafo sea efectivamente realizada, los ajustes por

diferencia en cambio que se haya registrado en el patrimonio afectarán los resultados del período".

De acuerdo con lo anterior, el decreto reconoce la temporalidad del registro y del impuesto en los resultados del período al momento de realización de la inversión, ya que es en este momento cuando se neutraliza la temporalidad entre los resultados contables y fiscales.

El reconocimiento del impuesto diferido neutraliza el impacto que puede tener en los resultados del ejercicio las diferencias temporales existentes entre la utilidad contable y la renta fiscal, de tal forma que en la contabilidad se refleje una tasa de impuestos adecuada y que no se vea alterada por partidas temporales. En este sentido el Consejo Técnico de la Contaduría Pública mediante el concepto 242 de 1999 ha indicado que:

"... 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 ingreso 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 reversion 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 (Subrayas y negrillas fuera de texto).

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

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."

Posteriormente mediante concepto 81 de 2005 el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, indicó que:

"En atención a las inquietudes anteriormente expuestas, hay que establecer, en primer lugar, que en la práctica colombiana no existe un manejo contable del Impuesto Diferido, y en segundo lugar, para efectos de presentación de información con fines a la administración tributaria, se deben tener en cuenta las disposiciones establecidas en el Estatuto Tributario. Dado que en algunas oportunidades el tratamiento de un mismo evento, tiene afectaciones distintas, se debe proceder a la realización de las conciliaciones, tal y como lo establece el artículo 115 numeral 19 del Decreto 2649 de 1993, así:

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

(...) 19. Conciliación entre el patrimonio contable y el fiscal, entre la unidad contable y la renta gravable y entre la cuenta corrección monetaria contable y la fiscal, con indicación de la cuantía y origen de las diferencias y su repercusión en los impuestos del ejercicio y en los impuestos diferidos. Si existieren ajustes de períodos anteriores que incidan en la determinación del impuesto, en la conciliación deberá indicar tal circunstancia. (...)"

Una vez, identificadas las diferencias temporales se procede a contabilizar el impuesto diferido tal como lo establece el Decreto 2649 de 1993, según sea el caso así:

Por una parte, el artículo 67 establece 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 por otra parte, el artículo 78 establece 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, calculando a tasas actuales, siempre que exista una expectativa razonable de que tales diferencias se revertirán. (...)"

A su vez descargará el valor del impuesto de renta contable que fue reconocido en el pasivo, y el desembolso de efectivo por el valor del impuesto fiscal... ." De acuerdo con lo anterior, tres son los requisitos que se exigen para que haya lugar al reconocimiento del impuesto diferido:

Que se presente una diferencia temporal

Que esta diferencia implique el pago de un mayor o menor impuesto en el año entrante.

Que exista una expectativa razonable de que generará suficiente renta gravable en los períodos en los cuales esta diferencia se revertirá.

Frente a cada uno de los requisitos, tenemos:

El decreto 4918 de 2007 establece un tratamiento contable especial para el ajuste por diferencia en cambio generado por inversiones en subordinadas del exterior consistente en que el ajuste se registra hasta cuando ésta se liquide la inversión, caso en el cual se afectarán los resultados del período, momento en el cual se da la reversión de la temporalidad existente entre la utilidad contable y la renta fiscal.

La diferencia en cambio puede generar el pago de un mayor o menor impuesto dependiendo de la devaluación o revaluación del peso frente a la moneda de la inversión, con lo cual se cumple la segunda de las condiciones dadas para el reconocimiento del impuesto diferido.

En efecto, consideramos que cada empresa debe evaluar si la diferencia que se presenta es reversible y de esta manera estimar si hay lugar o no al registro de este impuesto.

Por todo lo anterior, la conclusión dada en el concepto 115-083188 del 14 de agosto de 2008 por parte de la Superintendencia de Sociedades, no la compartimos, en especial cuando afirma que al no pasar por la cuenta de resultados, no habrá lugar al reconocimiento del impuesto diferido, pues ésta no es una condición del impuesto diferido.

Por todo lo anterior, respetuosamente solicito reconsiderar el concepto mencionado, de tal manera que sea el contribuyente el que determine si hay posibilidad de revertir la diferencia que se presenta.

Es importante tener presente un antecedente de la Contaduría General de la Nación, pues en respuesta a una inquietud sobre el tratamiento contable del impuesto diferido como consecuencia del desmonte de los ajustes por inflación para propósitos contables, señaló que cada entidad debería aplicar lo que considerará pertinente, siempre que se garantice la consistencia y verificación de la información y se efectúe la correspondiente revelación en las notas a los estados financieros (Concepto 57086 del 31 de enero de 2000).

Por tanto, teniendo en cuenta que cada entidad es la que conoce si hay lugar al cumplimiento de cada una de los tres requisitos antes mencionados, en especial si hay lugar a la reversión, respetuosamente solicitamos la reconsideración del concepto 115-083188 de 2008.

1. CONSIDERACIONES

El artículo 1º del Decreto Reglamentario 4918 de diciembre 26 de 2007, por medio del cual se adiciona un párrafo al artículo 69 del Decreto 2649 de 1993, señala que:

"Parágrafo. Las inversiones de renta variable en subordinadas del exterior, deben ser reexpresadas en la moneda funcional, utilizando la tasa de cambio vigente certificada por la Superintendencia Financiera de Colombia o la entidad que haga sus veces y registrando la diferencia que resulte entre el valor en libros de dichos activos y su valor reexpresado como un mayor o menor valor del patrimonio, en el rubro en el cual sean reconocidas las variaciones patrimoniales. Cuando la inversión de que trata el presente párrafo sea efectivamente realizada, los ajustes por diferencia en cambio que se hayan registrado en el patrimonio afectarán los resultados del período."

Hasta el año 2006, la diferencia en cambio resultante de la reexpresión de inversiones en subordinadas en el exterior, afectaba el resultado, como ingreso o gasto del mismo periodo en que se reconocía el ajuste, en aplicación del primer inciso del artículo 69 del Decreto 2649 de 1993. A partir del ejercicio 2007, la diferencia en cambio debe ser reconocida en libros, dentro de las cuentas patrimoniales correspondientes a los ajustes patrimoniales derivados del método de participación patrimonial. Su inclusión dentro de los resultados deberá efectuarse con ocasión de la realización efectiva de la inversión, entendiendo por "realización" el momento en que el inversionista disponga de ella mediante acto gratuito y oneroso, tales como venta, aporte, donación o cualquier operación similar¹.

Ahora bien, conforme lo comenta Orlando Corredor Alejo al aludir a los efectos de la expedición del decreto 4918:²

"e) No hay efecto tributario: quizá lo más importante de la expedición del decreto que se analiza, es el efecto en el impuesto sobre la renta. Pues bien, el solo hecho de acoger un cambio en la norma contable no comporta efecto alguno en la materia tributaria. Para fines de impuesto a la renta, el tema del diferencial cambiario de activos está expresamente regulado en el artículo 32-1 del ET conforme al cual el ajuste constituye INGRESO en el mismo ejercicio, para quienes llevan contabilidad por causación. Es decir que, sin importar la realización o materialización efectiva de la diferencia en cambio, el ajuste es INGRESO en el mismo año.

¹ "Realizar", conforme a la tercera expresión definitoria del diccionario de la lengua Española significa "Vender, convertir en dinero mercaderías u otros bienes". Vid. www.rae.es

² CORREDOR ALEJO, Jesús Orlando. Documentos Tributarios. Editorial CIJUF, Medellín, 2009, p. 32

En consecuencia, el valor del ajuste por diferencia en cambio que se reconozca contablemente como parte del patrimonio, deberá ser declarado como ingreso o gasto en el mismo año dentro de la declaración de renta, derivándose una diferencia conciliatoria...” (Subraya y alzas son originales del texto)

Se extrae de lo anterior que el tratamiento contable y tributario del ajuste por diferencia en cambio derivado de inversiones poseídas en el exterior en sociedades subordinadas es distinto, en la medida que para efectos de impuestos, el ajuste genera un ingreso o gasto en el mismo ejercicio de causación, al paso que para la contabilidad, ese ajuste solamente se reconoce en el resultado en el año en que la inversión sea efectivamente realizada.

Por tratarse de una diferencia de tratamiento entre lo contable y lo tributario, debe analizarse, por tanto, si dicha diferencia es digna o no de generar el reconocimiento de impuesto diferido.

2. Regulación legal de los impuestos diferidos

Por definición que emana del artículo 67 del Decreto 2649 de 1993, “[s]e 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 periodos en los cuales tales diferencias se revertirán”

En el mismo sentido, el artículo 78 ib., señala que “[s]e 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”

El Decreto 2650 de 1993, contenido del plan único de cuentas, dentro de la descripción y dinámica de la cuenta 1710 Cargos diferidos, señala que debe registrar “[e]l 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...”

En la descripción y dinámica de la cuenta 2725 Impuestos diferidos, señala que el impuesto diferido por pagar se deriva del efecto de las diferencias temporales originadas por el exceso de la utilidad contable sobre la fiscal.

Como se observa, el reconocimiento del impuesto diferido, débito y por pagar, está en función de la existencia de diferencias temporales entre la utilidad contable y la renta fiscal. Esta concepción definitoria data del año 1986 cuando por medio del artículo 26 del Decreto 2160 de ese año (posteriormente derogado por el Decreto 2649 de 1993), se estableció que: “El efecto en el impuesto sobre la renta originado por el reconocimiento de ingresos, costos y gastos para fines tributarios en períodos diferentes a los utilizados para propósitos contables, se debe registrar como impuesto diferido”

3. Diferencias temporales: necesidad de avanzar para colocarse a tono con las actuales tendencias universalmente reconocidas

Como se observa, el impuesto diferido debe ser reconocido cuando existan diferencias temporales (llamadas también temporarias³) que conduzcan a que el ente económico pague un mayor o un menor valor de impuesto de renta en el año corriente. Aunque nuestro ordenamiento contable no define lo que ha de entenderse por “diferencias temporales”, alude de manera indirecta a ellas señalándolas como las diferencias entre la utilidad comercial y la renta líquida fiscal.

Con todo, este Consejo Técnico considera que el concepto de diferencia temporal debe avanzar a la par con la concepción actual de la profesión contable a nivel universal⁴. En efecto, para no lesionar la historia ni la evolución del pensamiento contable, habremos de resaltar que la original norma internacional NIC número 12 entendía por diferencia temporal únicamente aquella que surgía entre la utilidad contable y la renta fiscal y que se originaba porque el periodo en el cual algunas partidas de ingresos y gastos se incluían en la utilidad gravable no coincidía con el periodo en que tales partidas se incluían en la utilidad contable. Dicha norma reconocía la existencia de dos métodos para contabilizar el efecto tributario: el método de diferido y el método del pasivo. El método del diferido da énfasis al principio contable de imputación de gastos e ingresos por lo que el importe de impuesto diferido es aquel que resulta de las diferencias de reconocimiento de ingresos, costos y gastos. El método del pasivo da importancia a la valuación de los activos y pasivos, por lo que la determinación de los impuestos diferidos se basa en el balance general.

Históricamente, Colombia quedó inserta en ese pensamiento, como quiera que dicho conocimiento era el vigente para el momento de expedir el reglamento del año 1986 y posteriormente del año 1993.

Empero, la noción de diferencia temporal fue ampliada y mejor definida mediante la NIC 12, vigente a partir del año 1998, momento desde el cual se reconocen como diferencias temporales aquellas que se derivan de divergencias entre la base contable y fiscal de los activos y pasivos, así como las que provienen del reconocimiento de ingresos, costos y gastos en periodos distintos. En esta forma, la norma internacional adopta el método del pasivo como el técnico para reconocer los impuestos diferidos, pero reconoce que, igualmente, hay necesidad de diferir el efecto de los impuestos cuando existan diferencias de reconocimiento en los ingresos, costos y/o gastos.

Así las cosas, siguiendo las definiciones que entrega la norma internacional de contabilidad número 12⁵, regulatoria del tratamiento contable del impuesto a la renta, entendemos que:

³ Algún sector de la doctrina distingue entre diferencias temporales y diferencias temporarias, para significar que las primeras surgen por la determinación de las diferencias en función del estado de resultados (método del ingreso), al paso que las temporarias son las diferencias que se determinan en función del balance general (método del pasivo). Vid. ZGAIB, Alfredo, EL IMPUESTO DIFERIDO. Conceptos básicos, aspectos controvertidos y casos prácticos. Editorial La Ley, Buenos Aires, Argentina, 2004, p. 23.

⁴ Precisamente, el artículo 29 del Código Civil enseña que las palabras técnicas de toda ciencia o arte deben ser tomadas en el sentido que les den los que profesan la misma ciencia o arte.

⁵ Es claro que la norma internacional no tiene fuerza vinculante en Colombia para los operadores del Derecho Nacional, pero, sin duda alguna, es el mejor derrotero interpretativo para entender el actual pensamiento de la profesión a nivel universal.

“5. (...)”

Las *diferencias temporarias* son las divergencias que existen entre el importe en libros de un activo o un pasivo, y el valor que constituye la base fiscal de los mismos. Las diferencias temporarias pueden ser:

(a) *diferencias temporarias imponibles*, que son aquellas diferencias temporarias que dan lugar a cantidades imponibles al determinar la ganancia (pérdida) fiscal correspondiente a periodos futuros, cuando el importe en libros del activo sea recuperado o el del pasivo sea liquidado; o bien

(b) *diferencias temporarias deducibles*, que son aquellas diferencias temporarias que dan lugar a cantidades que son deducibles al determinar la ganancia (pérdida) fiscal correspondiente a periodos futuros, cuando el importe en libros del activo sea recuperado o el del pasivo sea liquidado.”

Acorde con lo anterior, tenemos que, como definición generalmente aceptada, una diferencia temporal es aquella que se origina cuando la base contable y fiscal de los activos y pasivos difiere. La base fiscal de un activo representa el valor que será deducible de la renta que se obtenga en el futuro, cuando se recupere el valor en libros de dicho activo. “*Es el monto que será deducible para efectos fiscales contra cualesquiera beneficios económicos gravables que fluyan a una empresa, cuando ésta recupere el valor en libros de los activos.*”⁶ La base fiscal del activo es, pues, el importe que será deducible para efectos fiscales, cuando el sujeto recupere el valor en libros del activo. Es decir, de la mano con el contenido del artículo 69 del ET, la base fiscal representa el costo fiscal del activo.

Ahora bien, la NIC 12 reconoce que existen diferencias temporarias derivadas del reconocimiento de ingresos, costos o gastos en periodos distintos (llamadas en tal caso diferencias temporales). En efecto, señala la NIC 12 que “*17. Ciertas diferencias temporarias surgen cuando los gastos o los ingresos ordinarios se registran contablemente en un período, mientras que se computan fiscalmente en otro. Tales diferencias temporarias son conocidas también con el nombre de diferencias temporales...*”

4. Análisis de cara a las inversiones en subordinadas del exterior

Las inversiones en subordinadas del exterior deben ser contabilizadas en libros de la entidad matriz localizada en Colombia bajo el método de participación patrimonial (Artículo 61 del Decreto 2649 de 1993). Sin embargo, a la luz del artículo 272 del ET, el valor patrimonial de la inversión (base fiscal) es el costo.

Existe, pues, una diferencia entre la base contable y fiscal de la inversión, que representa una diferencia temporaria, como quiera que cuando se realice el activo, el valor que se imputa fiscalmente contra el precio de enajenación es distinto al que se utiliza para efectos de medir la utilidad o pérdida contable.

La diferencia temporaria surge por doble vía: por comparación del valor contable del activo contra el valor fiscal del mismo; y/o por diferencia entre el valor del ingreso o

⁶ INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS. Boletín D-4. Impuesto sobre la renta diferido. Fundamentos y aplicaciones prácticas. Centro de Investigación de la Contaduría Pública, México, 2002, p. 53

gasto derivado de la utilización del método de participación (incluida la diferencia en cambio) contra el monto del ingreso o gasto fiscal. Como se sabe, la utilidad o pérdida por método de participación patrimonial no se considera ingreso o gasto para efectos de la declaración de renta (Artículo 1º decreto 2336 de 1995). Por su parte, la diferencia en cambio hace parte del resultado fiscal pero no del contable. La sumatoria de diferencias entre el método de participación patrimonial y el costo fiscal, son diferencias temporarias que, en consecuencia, sirven para determinar el impuesto diferido débito o por pagar que corresponda.

La profesión contable entiende que ello es así y por eso en la NIC 12 se reconoce lo anteriormente expuesto, al señalar que:

“38. Aparecen diferencias temporarias cuando el importe en libros de las inversiones financieras en subsidiarias, sucursales y asociadas, o de las participaciones en negocios conjuntos (igual a la porción que represente la participación del inversor en los activos netos de la subsidiaria, sucursal, asociada o negocio conjunto, contando incluso con el importe en libros de la plusvalía comprada) sea diferente de su base fiscal (que a menudo coincide con el costo). Tales diferencias pueden surgir en las más variadas circunstancias, como por ejemplo:

- (a) por la existencia de ganancias no distribuidas en las subsidiarias, sucursales, asociadas o negocios conjuntos;
- (b) por las diferencias de cambio, cuando la controladora y su subsidiaria estén situadas en diferentes países; y
- (c) por una reducción en el importe en libros de las inversiones en una asociada, como consecuencia de haber disminuido el importe recuperable de la misma.

En los estados financieros consolidados, la diferencia temporaria puede ser diferente de la diferencia temporaria registrada en los estados financieros individuales de la controladora, si ésta contabiliza, en sus estados financieros, la inversión al costo o por su valor revaluado.”

CONCEPTO

Teniendo en cuenta las anteriores consideraciones, el Consejo Técnico procede a dar respuesta a la pregunta de la consulta, sobre el tratamiento como impuesto diferido del valor del ajuste por diferencia en cambio de las inversiones en subordinadas en el exterior, en el siguiente sentido:

Teniendo en cuenta las consideraciones anteriores fluye que, la diferencia entre el valor que resulta del método de participación patrimonial por inversiones en subordinadas del exterior, y el costo fiscal de las mismas, es una diferencia temporal (o temporaria) digna de generar impuesto diferido.

Hace parte de esa diferencia de base, no solo las utilidades o pérdidas de la subordinada, sino el diferencial cambiario, en la medida que contablemente se debe reconocer como mayor o menor valor de la cuenta patrimonial, al paso que fiscalmente es ingreso o gasto deducible de renta.

En consecuencia, el impuesto diferido que se reconoce debe considerar no sólo el efecto de la diferencia en cambio, sino el valor total derivado de comparar el valor del activo

según el método de participación patrimonial, contra el costo fiscal autorizado por las normas tributarias, valor que debe ser registrado contablemente en la correspondiente cuenta de Impuestos Diferidos, atendiendo las expresas disposiciones sobre el particular consignadas en los Decretos 2649 y 2650/93 respectivamente.

APROBACION Y EFECTOS

En este orden de ideas, en los términos anteriores se absuelve la consulta presentada, indicando que, para hacerlo, este organismo se ciñó a la información presentada por el consultante, que su texto fue debatido y aprobado en la sesión del 2 de Junio de 2009, Con ponencia del consejero C.P. RAFAEL FRANCO RUIZ y que los efectos de este escrito son los previstos por el artículo 25 del Código Contencioso Administrativo, su contenido no compromete la responsabilidad de esta organismo, no constituye acto administrativo y contra él no procede recurso alguno.

Cordialmente,

RAFAEL FRANCO RUIZ
Presidente.

Sala/mfs.