

Bogotá D. C., 18 de abril de 2007
OFCTCP / 028 / 2007

Señor(a):
000000000000000000
000000000000000000
000000000000000000
Ibagué, Tolima

Ref.: Consultas de 20 de octubre de 2005 y 3 de marzo de 2006
Radicación: 0328
Tema: Registro contable de permutas en cooperativa

En desarrollo de lo previsto en el Artículo 23 de la Resolución 002 de 2005 expedida por el Consejo Técnico de Contaduría Pública y cumplido el trámite previsto en esta disposición, respondemos sus consultas de la referencia, en las cuales se plantea:

PRIMERA SOLICITUD (textual)

*LA COOPERATIVA POSEÍA UN TERRENO, EL CUAL PERMUTÓ POR UNOS APARTAMENTOS EN ESTA MISMA CIUDAD, ESTE CAMBIO PRESENTÓ UNA DIFERENCIA A FAVOR DE LA COOPERATIVA PERO **NO INGRESÓ DINERO EN EFECTIVO**, NO OBSTANTE SE CONTABILIZÓ COMO UNA UTILIDAD EN VENTA DE ACTIVOS FIJOS, LOS CUALES FUERON PRESENTADOS EN ASAMBLEA Y SE DECRETARON LA REPARTICIÓN CORRESPONDIENTE SOBRE ESTA UTILIDAD.*

LOS VALORES Y CARACTERÍSTICAS DE LA NEGOCIACIÓN FUERON LOS SIGUIENTES:

VR. DEL TERRENO DE COOMUATOLSURE EN LIBROS
\$26.534.961,98

VR. DE LA VENTA (VR DE LOS APTOS Y GARAJES RECIBIDOS COMO PAGO)
231.040.026

DIFERENCIA ENTRE EL VALOR EN LIBROS Y VR DE VENTA 204.475.064

LA CONTABILIZACIÓN DE ESTA TRANSACCIÓN FUE HECHA DE LA SIGUIENTE MANERA:

*SE INGRESARON LOS APTOS AL ACTIVO POR VALOR DE 231.040.026
SE SACÓ DEL ACTIVO EL LOTE 26.564.961,98
SE ENVIÓ A UTILIDAD EN VTA DE TERRENOS LA DIFERENCIA ENTRE EL
VALOR DEL TERRENO Y EL VALOR DE LOS APTOS. 204.475.064,02*

*POR LO ANTERIOR, NOS PERMITIMOS SOLICITARLES SU CONCEPTO SOBRE
LO SIGUIENTE:*

*ESTA CONTABILIZACIÓN ESTA BIEN HECHA? O SE PODÍA HABER LLEVADO AL
PASIVO PARA INGRESOS FUTUROS Y CONTABILIZAR LA UTILIDAD A MEDIDA
QUE SE VENDIERAN LOS APARTAMENTOS?, EL MAYOR VALOR QUE SE
CONTABILIZÓ COMO UTILIDAD EN VENTA DE ACTIVO, ERA SUSCEPTIBLE DE
REPARTICIÓN EN LA ASAMBLEA?, SOBRE TODO POR QUE AHORA HAY QUE
DESEMBOLSAR DINEROS PARA DAR CUMPLIMIENTO A LA FUNCIÓN SOCIAL
DE LA COOPERATIVA ESTABLECIDA POR LA LEY COMO EDUCACIÓN (20%),
SOLIDARIDAD Y OTROS, PERO FUERON CALCULADOS SOBRE UNA UTILIDAD
QUE NO EXISTIÓ EN ESE MOMENTO Y POR ENDE ESTÁN SOBRE VALORADOS
Y EL DINERO NO ESTÁ”*

RESPUESTA:

Con base en la información aportada en la consulta, desde el punto de vista de la normatividad contable, el Consejo Técnico considera que, en principio, la contabilización de la permuta comentada en el texto transcrito, es correcta por cuanto de esa forma se está reconociendo la esencia del contrato de permuta que implica la entrada de unos activos a cambio de otro u otros, La diferencia en los valores de los bienes entregados frente a los recibidos se reconoce como una utilidad o pérdida en venta de activos; utilidad o pérdida que corresponde a la diferencia entre el valor de la venta que se concrete respecto de los bienes recibidos y el valor en libros del bien que se ha entregado en virtud de la permuta.

Ahora bien, en el evento de la permuta objeto de consulta, el registro contable no puede realizarse reconociendo un pasivo, a menos que, conforme a las estipulaciones del negocio, el ente económico haya adquirido la obligación de entregar dinero u otro bien a la contraparte en un tiempo posterior; situación que no tiene incidencia en el reconocimiento de la utilidad o pérdida generada en la operación que se reconoce en las cuentas de resultados, tal como se señaló anteriormente, dado que esta es una obligación que deberá cumplir el ente económico en un tiempo futuro. Lo anterior dando cumplimiento a lo establecido en el Decreto 2649 de 1993 que al efecto dispone:

“Art. 47. Reconocimiento de los hechos económicos. El reconocimiento es el proceso de identificar y registrar o incorporar formalmente en la contabilidad los hechos económicos realizados.

Para que un hecho económico realizado pueda ser reconocido se requiere que corresponda con la definición de un elemento de los estados financieros, que pueda ser medido, que sea pertinente y que pueda representarse de manera confiable. (...)” (La negrilla no hace parte del texto original).

Complementando lo anterior, el mismo Decreto define como pasivo y como ingreso, lo que sigue:

“Art. 36. Pasivo. Un pasivo es la representación financiera de una obligación presente del ente económico, derivada de eventos pasados, en virtud de la cual se reconoce que en el futuro se deberá transferir recursos o proveer servicios a otros entes.

Art. 38. Ingresos. Los ingresos representan flujos de entrada de recursos, en forma de incrementos del activo o disminuciones del pasivo o una combinación de ambos, que generan incrementos en el patrimonio, devengados por la venta de bienes, por la prestación de servicios o por la ejecución de otras actividades realizadas durante un período, que no provienen de los aportes de capital. (...)”.

En este contexto, el mayor valor con el cual aparecen los bienes recibidos frente al bien entregado, no corresponde a una obligación o un pasivo del ente, pero sí corresponde a un incremento del activo que, por ende, debe reconocerse como una utilidad o excedente.

Es importante destacar que la generación de utilidades o excedentes por el ente económico, no siempre esta representada en disponible, sino también en otros activos, como es el caso de los apartamentos y garajes recibidos en la permuta en comento. Para dar cumplimiento a las políticas y disposiciones en materia de distribución de las mismas, a través de las reservas o los fondos según, sea el caso, tendrá que concretarse mediante la venta de algunos de esos activos, para obtener los recursos necesarios para los fines pertinentes.

Por lo anterior, la generación de utilidades o excedentes no está solamente representada por el disponible, sino también por los demás activos de la entidad, que, de igual manera, son de su propiedad y, de una u otra forma, están contribuyendo con la generación de riqueza.

En general, esta utilidad o excedente derivada de la permuta, entra a hacer parte de la operación del ente económico en el periodo respectivo; por tanto, sólo al final del periodo se determinará la utilidad o excedente neto al respectivo corte, el cual es susceptible de ser distribuido, siempre que conforme a los estatutos y la Ley tal distribución sea aceptable.

Por ello, si bien la misión del Consejo Técnico de la Contaduría Pública es la orientación técnico - científica de la profesión, a partir de la investigación científica y tecnológica en áreas relacionadas con la ciencia contable en general, sus principios y normas, mediante el ejercicio doctrinario y la emisión de directrices orientadoras del ejercicio profesional, cuando se contempla entre sus funciones servir como órgano consultor del Estado y de los particulares en aspectos técnico - científicos de la contaduría pública y del desarrollo del ejercicio profesional, tal competencia no puede extenderse al análisis de la interpretación, aplicación o efectos de disposiciones que, en particular, regulan el manejo y distribución de utilidades o excedentes de las entidades del sector solidario, materia que escapa a la órbita de competencia funcional de este organismo de orientación técnico – contable y que se halla asignada de manera exclusiva y excluyente a las autoridades encargadas de la inspección, vigilancia y control de las cooperativas.

Otro aspecto que debe tenerse en cuenta consiste en que del texto de la solicitud no se puede establecer si los terrenos cuyo valor en libros asciende a \$26.5 millones habían sido objeto de los avalúos previstos con base en el mecanismo previsto por el artículo 64 del Decreto 2649 de 1990, así como de las reexpresiones de dicho valor por efecto de la inflación y de las respectivas provisiones en cuanto al valor de las propiedades, planta y equipo “.....*recibidas en cambio, permuta, donación, dación de pago*”, ya que allí lo importante es saber cuál es el valor comercial o de realización de cada uno de los bienes objeto de la permuta.

De otra parte, debe tenerse en cuenta que la legislación cooperativa distingue aquellas operaciones de los asociados de las estrictamente comerciales o de mercadeo. Estas últimas tienen efectos tributarios de importancia que vale la pena conocer para no incurrir en una distribución de utilidades, puesto que estas tienen un tratamiento especial en la legislación cooperativa, aspecto sobre el cual, de igual manera, los pronunciamientos escapan a la competencia de este organismo y, según el caso, corresponderá a la Superintendencia de la Economía Solidaria o a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

SEGUNDA SOLICITUD (textual)

“SOLICITAMOS SE NOS ACLARE LA SITUACIÓN PRESENTADA EN LA PARTE CONTABLE TANTO DE REGISTRO COMO DE DISTRIBUCIÓN DE EXCEDENTES CON RESPECTO AL AÑO 2004 PRESENTÁNDOSE LA SIGUIENTE SITUACIÓN:

** LA COOPERATIVA CONTABA CON UN TERRENO POR VALOR DE \$26.564.961.98, EL CUAL PERMUTÓ POR 6 APARTAMENTOS Y 7 GARAJES POR VALOR DE \$231.040.026, (SIC) EN ESTA OPERACIÓN SE PRESENTÓ UNA UTILIDAD DE \$204.475.064, VALOR QUE SE REGISTRÓ COMO UN INGRESO DEL EJERCICIO DEL 2004 Y EL CUAL FUE DISTRIBUIDO EN LA ASAMBLEA REALIZADA EN MARZO DE 2005.*

** SEGÚN DICTAMEN DE REVISORÍA FISCAL DEL AÑO 2004 INFORMA QUE ES UN INGRESO LÍQUIDO Y DISTRIBUIBLE (SIC). SEGÚN EL DICTAMEN DE LA REVISORÍA FISCAL PARA EL AÑO 2005 EN SU PÁRRAFO TERCERO HABLA DE UNA CONTINGENCIA JURÍDICA, RESPECTO A LA RAZONABILIDAD DE LOS ESTADOS FINANCIEROS AL 31 DE DICIEMBRE DE 2004 (ANEXO).*

REVISADOS ESTOS DOS DICTÁMENES SOLICITAMOS A USTEDES SE NOS ACLARE LO SIGUIENTE:

- AL REALIZAR LA COOPERATIVA UNA PERMUTA, REALMENTE OBTIENE UNOS INGRESOS LÍQUIDOS DISTRIBUIBLES (SIC).*
- QUIEN DE LOS DOS CONTADORES TIENEN LA RAZÓN."*

El párrafo pertinente del dictamen del revisor fiscal para el año 2004 anexo a la consulta, señala:

"...EN PRIMER LUGAR SE DESTACA EL PERFECCIONAMIENTO DE LA VENTA DEL LOTE EL JARDÍN QUE GENERÓ UNA UTILIDAD CONTABLE PARA LA COOPERATIVA POR VALOR DE \$204 MILLONES, EN ESTA TRANSACCIÓN SE RECIBIERON 6 APARTAMENTOS Y 7 PARQUEADEROS EN EL CONJUNTO RESIDENCIAL CONSTRUIDO, DE LOS CUALES AL CIERRE DEL AÑO YA SE HABÍAN FORMALIZADO LAS PRIMERAS VENTAS, GENERANDO UN BENEFICIO ADICIONAL A LOS ASOCIADOS, LIBERACIÓN DE RECURSOS LÍQUIDOS PARA LA COOPERATIVA Y UTILIDAD CONTABLE EN DICHA OPERACIÓN. EN CUANTO A MOVIMIENTOS PATRIMONIALES, SE OBSERVA LA CANCELACIÓN DE LA VALORIZACIÓN EXISTENTE DEL LOTE EL JARDÍN, POR LA VENTA DEL MISMO, Y LA DISTRIBUCIÓN DE LOS EXCEDENTES DE CONFORMIDAD CON LO DISPUESTO POR LA ASAMBLEA ORDINARIA DEL AÑO ANTERIOR..."

Por su parte, el párrafo pertinente del dictamen del revisor fiscal para el año 2005 anexo a la consulta, señala:

"LA COOPERATIVA PRESENTA UNA CONTINGENCIA JURÍDICA IMPORTANTE

RESPECTO A LA RAZONABILIDAD DE LOS ESTADOS FINANCIEROS AL 31 DE DICIEMBRE DE 2004, TODA VEZ QUE SE PRESENTO Y APROBÓ UN EXCEDENTE COOPERATIVO POR VALOR DE \$319 MILLONES: DE LOS CUALES \$204 MILLONES SE ORIGINARON EN UNA OPERACIÓN DE ENAJENACIÓN DE UN PREDIO URBANO (LOTE EL JARDÍN,), Y COMO PRODUCTO DEL PAGO DE ESA VENTA SE RECIBIERON OTROS INMUEBLES. ESTA SITUACIÓN DIO COMO RESULTADO UNA SOBREESTIMACIÓN DE LAS UTILIDADES EN COMENTO Y COMO CONSECUENCIA UNA ERRADA DISTRIBUCIÓN DEL EXCEDENTE COOPERATIVO, QUE AFECTO ADEMÁS LA LIQUIDEZ DE LA ENTIDAD POR EL AÑO 2005.”

RESPUESTA:

Llaman la atención en los textos de los dictámenes cuya copia se aportó, algunos aspectos como la mención que, tanto en el documento del 2004, como en el documento del 2005, aparece cuando los revisores fiscales se refieren al negocio consultado como una *venta* y no como una *permuta*, razón de más para enfatizar la necesidad de un análisis desde el punto de vista jurídico, con el objeto de establecer la verdadera esencia del contrato o contratos y así determinar fehacientemente su tratamiento y consecuencias.

Ello puede explicar lo que el revisor fiscal que dictaminó los estados financieros del 2005 denominó “*contingencia jurídica*”, expresión a la que, dicho sea de paso, no le dio mayor desarrollo o caracterización y por ende merece las aclaraciones del caso, pues no se ilustró suficientemente a la asamblea respecto al alcance y eventuales riesgos que dicha contingencia conlleva.

Ahora bien; fluye del texto de esta consulta que el punto central que ha suscitado la controversia, no se relaciona en realidad con el manejo técnico-contable de una operación, sino que radica en la eventual posibilidad de distribuir entre los asociados de la cooperativa el excedente obtenido de la permuta descrita en los oficios contentivos de la solicitud.

De allí que debamos reiterar que, si bien la misión del Consejo Técnico de la Contaduría Pública es la orientación técnico - científica de la profesión, a partir de la investigación científica y tecnológica en áreas relacionadas con la ciencia contable en general, sus principios y normas, mediante el ejercicio doctrinario y la emisión de directrices orientadoras del ejercicio profesional, cuando se contempla entre sus funciones servir como órgano consultor del Estado y de los particulares en aspectos técnico - científicos de la contaduría pública, tal competencia no puede extenderse al análisis de la interpretación, aplicación o efectos de disposiciones que, en particular, regulan el manejo y distribución de utilidades o excedentes de las entidades del sector solidario, materia que escapa a la órbita de competencia funcional de este organismo de orientación técnico – contable y que se halla asignada de manera exclusiva y excluyente a las

autoridades encargadas de la inspección, vigilancia y control de las cooperativas.

Por tal razón, la opinión solicitada a este organismo en relación con las apreciaciones entregadas por los revisores fiscales sobre los hechos económicos descritos requieren de un análisis legal que, como ya se anotó, deberá realizar la Superintendencia de Economía Solidaria con base en el estudio de los instrumentos jurídicos en los cuales se plasmaron las diversas condiciones de los negocios materia de consulta.

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 los efectos de este escrito son los previstos por el artículo 25 del Código Contencioso Administrativo, su contenido no compromete la responsabilidad de este organismo, no es de obligatorio cumplimiento o ejecución, no constituye acto administrativo y contra él no procede recurso alguno.

Cordialmente,

MARÍA VICTORIA AGUDELO VARGAS
Presidente

MVAV/grb/mlav