



Consejo Técnico de la Contaduría Pública
Organismo adscrito al Ministerio de Comercio, Industria y Turismo.

Bogotá D. C., 29 ENE 2015

Doctora
OLGA INES SARMIENTO
Vicepresidente Administrativo y Financiero (E)
LA PREVISORA S.A., COMPAÑÍA DE SEGUROS
Calle 57 No. 9-07 P5 Bogotá.
348-7555 348-5757

Fecha de Radicado	04 de noviembre de 2014
Entidad de Origen	Consejo Técnico de la Contaduría Pública, CTCP
Nº de Radicación CTCP	2014-610- CONSULTA
Tema	Manejo del impuesto diferido en el ESFA consolidado

El Consejo Técnico de la Contaduría Pública en su carácter de organismo gubernamental de normalización técnica de normas contables, de información financiera y de aseguramiento de la información, de acuerdo con lo dispuesto en el parágrafo 2° del artículo 3° del Decreto 2784 de 2012, parágrafo 3° del artículo 3° del Decreto 2706 de 2012 y el parágrafo 2° del artículo 3° del Decreto 3022 de 2013, resolverá las inquietudes que se formulen en la aplicación de los marcos técnicos normativos de información financiera. En desarrollo de esta facultad procede a responder una consulta.

CONSULTA (TEXTUAL)

La Previsora S.A. Cía. de Seguros se encuentra dentro del Grupo 1 de los preparadores de información financiera bajo los estándares internacionales NIIF según el Decreto 2784 de 2012, por lo tanto y dando cumplimiento a lo establecido en las Circulares Externas 038 de 2013 y 013 de 2014 ambas expedidas por la Superintendencia Financiera de Colombia, por medio de las cuales impartió a sus vigiladas las instrucciones frente al proceso de implementación de las NIIF, así como el Informe de Auditoría al Estado de Situación Financiera de Apertura ESFA Consolidado, la Compañía dando cumplimiento elaboró y transmitió a la Superintendencia Financiera su ESFA.

Nuestra Revisoría Fiscal procedió a revisar el Estado de Situación Financiera de Apertura y generó el Informe de Auditoría, en el cual existe disparidad de criterios entre las políticas adoptadas por la Compañía y las conclusiones de la Revisoría Fiscal frente a la eliminación que se efectuó en el ESFA Consolidado como producto de la eliminación de la inversión que posee la Compañía en su subordinada, toda vez que al eliminar



Consejo Técnico de la Contaduría Pública
Organismo adscrito al Ministerio de Comercio, Industria y Turismo.

la inversión, así mismo se disminuyó el valor del impuesto diferido, generándose un impuesto diferido activo en el Consolidado, sin embargo la Revisoría Fiscal en su Informe de Auditoría al E.S.FA manifiesta:

"En el estado preliminar consolidado de situación financiera de apertura al 1 de enero de 2014, la Previsora S.A. Compañía de Seguros (controladora) registró en la cuenta de otros activos la eliminación del impuesto diferido pasivo (imponible) por valor de \$32.175 millones que se registró en el estado preliminar de situación financiera de apertura de la Compañía, y que se originó por la inversión en Fiduciaria La Previsora S.A. (participada). Debido a que en Colombia los impuestos a las ganancias son aplicables a las entidades individuales, y no sobre los estados financieros consolidados, el referido impuesto diferido no debe eliminarse. Por lo anterior al 1 de enero de 2014 se genera una subestimación del pasivo por impuesto diferido por valor de \$32.175 millones."

Igualmente citó lo siguiente: "La eliminación del impuesto diferido por la inversión en Fiduprevisora por \$32.175 millones aproximadamente, no es procedente, ya que no es una operación recíproca entre la matriz y la subordinada, si bien la origina la inversión en fiduciaria, es un pasivo con la DIAN que se debe mostrar en el individual y que se debe seguir mostrando en el consolidado porque aún persiste el pasivo con la DIAN".

La razón de la política adoptada por la compañía de calcular el impuesto diferido a la eliminación de la inversión se realizó con base en lo expuesto en la NIC 12 en sus párrafos 11 y 38 que mencionan:

(. . .) 11. En los estados financieros consolidados, las diferencias temporarias se determinarán comparando el importe en libros de los activos y pasivos, incluidos en ellos, con la base fiscal que resulte apropiada para los mismos. La base fiscal se calculará tomando como referencia la declaración fiscal consolidada en aquellas jurisdicciones, o países en su caso, en las que tal declaración se presenta. En otras jurisdicciones, la base fiscal se determinará tomando como referencia las declaraciones fiscales de cada entidad del grupo en particular.

38. Aparecen diferencias temporarias cuando el importe en libros de las inversiones financieras en subsidiarias, sucursales y asociadas, o de las participaciones en acuerdos conjuntos (igual a la porción que represente la participación del inversor en los activos netos de la subsidiaria, sucursal, asociada o participada, contando incluso con el importe en libros de la plusvalía) sea diferente de su base fiscal (que a menudo coincide con el costo). Estas 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 acuerdos 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. (. . .)"

Por lo anteriormente expuesto, agradecemos el concepto de la entidad que usted preside referente al manejo del impuesto diferido en el ESFA Consolidado.



Consejo Técnico de la Contaduría Pública
Organismo adscrito al Ministerio de Comercio, Industria y Turismo.

CONSIDERACIONES Y RESPUESTA

Dentro del carácter ya indicado, las respuestas del CTCP son de naturaleza general y abstracta, dado que su misión no consiste en resolver problemas específicos que correspondan a un caso particular.

En primer lugar es necesario señalar que como consecuencia de los ajustes que se realizan en el proceso de consolidación, los activos y pasivos por impuestos diferidos en los estados financieros separados pueden ser diferentes a los activos y pasivos por impuestos diferidos en los estados financieros consolidados. Esto se origina por la aplicación del método de compra en la contabilización de combinaciones de negocios (NIC 12.19) o por diferencias en las políticas contables aplicadas en los estados financieros consolidados.

En el cuadro siguiente se presenta un resumen de las políticas contables que pueden ser aplicadas, por una entidad del Grupo¹, para la contabilización de sus inversiones en instrumentos de patrimonio, en sus estados financieros separados o consolidados:

Descripción	Norma	Estados Financieros Separados		Estados Financieros Consolidados	
		Medición inicial	Medición Posterior	Medición inicial	Medición posterior
Inversiones en Subsidiarias (Entidades controladas)	NIC 27; NIIF 3, 10	Costo (precio de la transacción)	Costo o Valor Razonable (1).	El valor razonable es la base para la medición inicial (2)	Depende de las políticas aplicadas a cada componente.
Inversiones en Asociadas o Negocios conjuntos	NIC 28; NIIF 3, 11	Costo (precio de la transacción)	Costo o Valor Razonable (1).	Costo de adquisición (3)	Método de participación patrimonial
Otras inversiones en instrumentos de patrimonio	NIC 39; NIIF 9	Valor Razonable	Valor Razonable	Valor Razonable	Valor Razonable

- 1) Cambios recientes no incorporados en los marcos técnicos locales han permitido el uso del Método de Participación patrimonial. Los cambios en el valor razonable pueden ser incorporados en el resultado del periodo o en el otro resultado integral.
- 2) La plusvalía (goodwill) en la fecha de adquisición se establece restando al costo de adquisición el valor razonable de activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos.
- 3) La plusvalía (goodwill) es la diferencia entre el costo de adquisición y la participación en el valor razonable de los activos identificables netos de la entidad.



Consejo Técnico de la Contaduría Pública
Organismo adscrito al Ministerio de Comercio, Industria y Turismo.

En consecuencia, para determinar los activos y pasivos por impuestos diferidos, la entidad deberá aplicar lo establecido en la NIC 12 en sus estados financieros separados o consolidados. A continuación transcribimos algunos párrafos de la NIC 12, que se deben tener en cuenta para establecer la existencia de activos o pasivos por impuestos diferidos en la contabilización de inversiones en subsidiarias, asociadas o negocios conjuntos:

Diferencias temporarias imponibles (NIC 12.15 a NIC 12.23)

“12.15 Se reconocerá un pasivo de naturaleza fiscal por causa de cualquier diferencia temporaria imponible, a menos que la diferencia haya surgido por:

- a. el reconocimiento inicial de una plusvalía; o*
- b. el reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que:*
 - i. no sea una combinación de negocios; y*
 - ii. en el momento de la transacción, no afecte ni a la ganancia contable ni a la ganancia (pérdida) fiscal.*

Sin embargo, debe ser reconocido un pasivo diferido de carácter fiscal, con las precauciones establecidas en el párrafo 39, por diferencias temporarias imponibles asociadas con inversiones en entidades subsidiarias, sucursales y asociadas, o con participaciones en acuerdos conjuntos.”

“12.21. (...) Cualquiera diferencia entre el importe en libros de la plusvalía y su base fiscal nula, será una diferencia temporaria imponible. No obstante, esta Norma no permite el reconocimiento del pasivo por impuestos diferidos correspondiente, puesto que la plusvalía se mide de forma residual, y el reconocimiento de un pasivo de esta naturaleza podría incrementar el importe en libros de la plusvalía (...).”

“12. 21B. (...) Los pasivos por impuestos diferidos por diferencias temporarias imponibles relacionados con la plusvalía se reconocerán, sin embargo, en la medida en que no hayan surgido del reconocimiento inicial de esa plusvalía (...).”

Diferencias temporarias deducibles (NIC 12.24 a NIC 12.33)

“12.24 Se reconocerá un activo por impuestos diferidos, por causa de todas las diferencias temporarias deducibles, en la medida en que resulte probable que la entidad disponga de ganancias fiscales futuras contra las que cargar esas diferencias temporarias deducibles, salvo que el activo por impuestos diferidos aparezca por causa del reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que:

- a. no sea una combinación de negocios; y*



Consejo Técnico de la Contaduría Pública
Organismo adscrito al Ministerio de Comercio, Industria y Turismo.

- b. *en el momento de la transacción, no afecte ni a la ganancia contable ni a la ganancia (pérdida) fiscal.*

No obstante, debe reconocerse un activo por impuestos diferidos, de acuerdo con lo establecido en el párrafo 44, para las diferencias temporarias deducibles asociadas con inversiones en entidades subsidiarias, sucursales y asociadas, así como con participaciones en acuerdos conjuntos."

"12.32A Si el importe en libros de la plusvalía que surge en una combinación de negocios es menor que su base imponible, la diferencia da lugar a un activo por impuestos diferidos. El activo por impuestos diferidos que surge en el reconocimiento inicial de la plusvalía deberá reconocerse como parte de la contabilización de una combinación de negocios en la medida en que sea probable que se encuentre disponible el beneficio fiscal contra el cual se pueda utilizar la diferencia temporaria deducible."

Inversiones en subsidiarias, sucursales y asociadas, y participaciones en acuerdos conjuntos (NIC 12.38 a NIC 12.45)

"12.39 Una entidad debe reconocer un pasivo por impuestos diferidos en todos los casos de diferencias temporarias imponderables asociadas con inversiones en subsidiarias, sucursales y asociadas, o con participaciones en acuerdos conjuntos, excepto que se den conjuntamente las dos condiciones siguientes:

- a. *la controladora, inversor, participante en un negocio conjunto u operador conjunto sea capaz de controlar el momento de la reversión de la diferencia temporaria; y*
- b. *es probable que la diferencia temporaria no revierta en un futuro previsible."*

"12.44 Una entidad debe reconocer un activo por impuestos diferidos, para todas las diferencias temporarias deducibles procedentes de inversiones en subsidiarias, sucursales y asociadas, o de participaciones en acuerdos conjuntos, solo en la medida que sea probable que:

- a. *las diferencias temporarias reviertan en un futuro previsible; y*
- b. *se disponga de ganancias fiscales contra las cuales puedan utilizarse las diferencias temporarias"*

No obstante lo anterior, dado que el Decreto 2267 del 11 de noviembre de 2014, estableció que para la clasificación y valoración de las inversiones en los estados financieros individuales y separados no se aplicará el marco técnico normativo contenido en el Decreto 2784 de 2012, las entidades que elaboren estados financieros separados deberán tener en cuenta las instrucciones que emita la Superintendencia Financiera de Colombia en relación con la clasificación y valoración de dichas inversiones, las cuales podrían tener efecto en la contabilización de los activos y pasivos por impuestos diferidos.

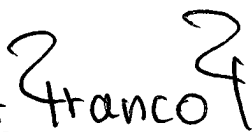
En los términos anteriores se absuelve la consulta, indicando que para hacerlo, este organismo se cifió a la información presentada por el consultante y los efectos de este escrito son los previstos por el artículo 28 del



Consejo Técnico de la Contaduría Pública
Organismo adscrito al Ministerio de Comercio, Industria y Turismo.

Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, los conceptos emitidos por las autoridades como respuestas a peticiones realizadas en ejercicio del derecho a formular consultas no serán de obligatorio cumplimiento o ejecución.

Cordialmente,


WILMAR FRANCO

Presidente

Proyectó: María Amparo Pachón Pachón.

Consejero Ponente: Wilmar Franco Franco.

Revisó y aprobó: WFF/GSC/GSA/DSP