

Bogotá, D.C.,

Señor(a)

REFERENCIA:

No. del Radicado	1-2022-003733
Fecha de Radicado	10 de febrero de 2022
Nº de Radicación CTCP	2022-0086
Tema	Diferencias temporarias conversión estados financieros de un negocio en el exterior

CONSULTA (TEXTUAL)

"(...) Por medio de la presente me permito solicitarles se resuelva consulta sobre la interpretación y aplicación de la norma contable y alcance sobre la aplicación del Concepto de la Contaduría General de la Nación del 18 de enero de 2016.

I Peticiones

a. Principal

Teniendo en cuenta lo dispuesto por los párrafos 41, 58, 61 y 62 de la NIC 12, así como lo dispuesto por la Contaduría General de la Nación en el Concepto del 18 de enero de 2016, sean resueltas las siguientes consultas:

¿Las variaciones en la tasa de cambio que darían lugar a diferencias temporarias y que producirían el reconocimiento de un pasivo por impuesto diferido, deben ser reconocidas únicamente en la elaboración de los estados financieros de la entidad inversora y no para la elaboración de los estados financieros de sus subsidiarias, asociadas o negocios conjuntos?

¿Los impuestos diferidos originados por la diferencia en cambio que surja de la conversión de los estados financieros de un negocio extranjero deben ser reconocidos por el inversor en el otro resultado integral o en el estado de resultados?

Calle 28 N° 13A -15 / Bogotá, Colombia

Código Postal 110311 - Nit. 830115297-6

Conmutador (571) 6067676 – Línea Gratuita 01 8000 958283

Email: info@mincit.gov.co

www.mincit.gov.co



GD-FM-009.v20



b. Subsidiaria

¿En caso de el pasivo por impuesto diferido deba ser reconocido en los estados financieros de la subsidiaria, debe ser reconocido en el otro resultado integral?

II. Fundamentos

Los párrafos 41, 58, 61A y 62 de la NIC 12 establecen lo siguiente:

“41. Los activos y pasivos no monetarios de una entidad se medirán en términos de su moneda funcional (véase la NIC 21 Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera). Si las pérdidas o ganancias fiscales de la entidad (y, por tanto, la base fiscal de sus activos y pasivos no monetarios) se calculan en una moneda distinta, las variaciones en la tasa de cambio darán lugar a diferencias temporarias, que producirán el reconocimiento de un pasivo por impuestos diferidos o de un activo (en este último caso, en las condiciones establecidas por el párrafo 24). El impuesto diferido resultante se cargará o abonará a los resultados del periodo {véase el párrafo 58). “

“58. El impuesto corriente y el diferido se reconocerá como ingreso o gasto e incluirá en el resultado del periodo, excepto en la medida en que el impuesto surja de:

(a) una transacción o suceso que se reconoce en el mismo período o en otro diferente, fuera del resultado, ya sea en otro resultado integral o directamente en el patrimonio (véanse los párrafos 61A a 65); o

(b) una combinación de negocios (distinta de la adquisición por una entidad de inversión, tal como se define en la NIIF 10 Estados Financieros Consolidados, de una subsidiaria que se requiere medir al valor razonable con cambios en resultados)”

“61 A. Los impuestos corrientes y los impuestos diferidos deberán reconocerse fuera del resultado si se relacionan con partidas que se reconocen, en el mismo periodo o en otro diferente, fuera del resultado. Por lo tanto, los impuestos corrientes y los impuestos diferidos que se relacionan con partidas que se reconocen, en el mismo periodo o en otro diferente:

(a) en otro resultado integral, deberán reconocerse en otro resultado integral (véase el párrafo 62).

(b) directamente en patrimonio, deberán reconocerse directamente en el patrimonio (véase el párrafo 62A)”.

Calle 28 N° 13A -15 / Bogotá, Colombia

Código Postal 110311 - Nit. 830115297-6

Conmutador (571) 6067676 – Línea Gratuita 01 8000
958283

Email: info@mincit.gov.co

www.mincit.gov.co



GD-FM-009.v20



CONSEJO TÉCNICO DE LA
CONTADURÍA PÚBLICA

“62. Las normas Internacionales de Información Financiera requieren o permiten que determinadas partidas se reconozcan en otro resultado integral. Ejemplos de estas partidas son:

(a) un cambio en el importe en libros procedente de la revaluación de las propiedades, planta y equipo (véase la NIC 16); y

(b) [eliminado]

(c) diferencias de cambio que surjan de la conversión de los estados financieros de un negocio extranjero (véase la NIC 21).

(d) [eliminado]”

De la lectura de lo anterior, parece viable concluir que las partidas determinadas por las diferencias en cambio que surjan de la conversión de los estados financieros de un negocio extranjero¹ (Párrafo 61) pueden ser reconocidas en el otro resultado integral lo que sería una excepción (párrafo 58) que permite que el ingreso o gasto no sea reconocido en el resultado del periodo, sino en el otro resultado integral.

En el mismo sentido, la Contaduría General de la Nación (En el Radicado CGN 2016000000781 del 18 de enero de 2016) analizó de forma amplia e integrada, la pertinencia de este impuesto diferido concluyendo de una forma muy interesante que:

“Los párrafos 35 o 48 de la NIC 12 son de aplicación únicamente para la elaboración de estados financieros de la entidad inversora (...) sean estos individuales o separados, y no para la elaboración de los estados financieros de sus subsidiarias, asociadas o negocios conjuntos”

El caso bajo análisis abordaba el caso de una entidad titular de acciones y otra subordinada de está.

Dicho esto, en un análisis armónico, es decir, leyendo de forma integrada todo el bloque de normas y principios contables, la Contaduría General de la Nación conceptuó, que este párrafo 41 es de aplicación, pero solo por parte de entidades matrices o holdings, y cobra sentido que se haga respecto de inversiones de este tipo, siendo inaplicable para entidades operativas, además menciona que los impuestos diferidos que surjan de la conversión de los estados financieros de un negocio extranjero deben reconocerse en el otro resultado integral y no en el resultado.

¹ Párrafo 8 NIC 12, Negocio en el extranjero es toda entidad subsidiaria, asociada, acuerdo conjunto o sucursal de la entidad que informa, cuyas actividades están basadas o se llevan a cabo en un país o moneda distintos a los de la entidad que informa.

Calle 28 N° 13A -15 / Bogotá, Colombia

Código Postal 110311 - Nit. 830115297-6

Conmutador (571) 6067676 – Línea Gratuita 01 8000
958283

Email: info@mincit.gov.co

www.mincit.gov.co



GD-FM-009.v20

La Contaduría General de la Nación da las anteriores conclusiones, sin mencionar que estas son aplicables solo a entidades estatales o atendiendo a las características especiales del consultante, sino que lo menciona de forma generalizada”.

CONSIDERACIONES Y CONCEPTO

El Consejo Técnico de la Contaduría Pública (CTCP) en su carácter de Organismo Orientador técnico-científico de la profesión y Normalizador de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información, conforme a las normas legales vigentes, especialmente por lo dispuesto en la Ley 43 de 1990, la Ley 1314 de 2009, y en sus Decretos Reglamentarios, procede a dar respuesta a la consulta anterior de manera general, pues no se pretende resolver casos particulares, en los siguientes términos:

¿Las variaciones en la tasa de cambio que darían lugar a diferencias temporarias y que producirían el reconocimiento de un pasivo por impuesto diferido, deben ser reconocidas únicamente en la elaboración de los estados financieros de la entidad inversora y no para la elaboración de los estados financieros de sus subsidiarias, asociadas o negocios conjuntos?

En la NIC 12 Impuesto a las Ganancias, en las definiciones se hace alusión de las diferencias temporarias², así:

“Las diferencias temporarias son las que existen entre el importe en libros de un activo o pasivo en el estado de situación financiera y su base fiscal. 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

(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.

La base fiscal de un activo o pasivo es el importe atribuido, para fines fiscales, a dicho activo o pasivo”.

Una Entidad debe reconocer un activo o pasivo por impuesto diferido, cuando existan diferencias temporarias que den lugar a una cantidad deducible o imponible respectivamente; pero estas

² Tomado del DUR 2420 de 2015, Anexo 1 NIIF Plenas, NIC 12 Impuesto a las Ganancias, Párrafo 5 definiciones.

Calle 28 N° 13A -15 / Bogotá, Colombia

Código Postal 110311 - Nit. 830115297-6

Conmutador (571) 6067676 – Línea Gratuita 01 8000
958283

Email: info@mincit.gov.co

www.mincit.gov.co



GD-FM-009.v20



CONSEJO TÉCNICO DE LA CONTADURÍA PÚBLICA

diferencias temporarias corresponden a las diferencias entre el importe en libros (activo y/o pasivo) del estado de situación financiera de la Entidad y su base fiscal; es decir, para el caso de la consulta las diferencias temporarias de la entidad inversora, corresponden a su estado de situación financiera (Consolidado y separado), en tanto que para sus subsidiarias, asociadas o negocios conjuntos, cada Entidad debe determinar con sus estados financieros las diferencias temporarias.

¿Los impuestos diferidos originados por la diferencia en cambio que surja de la conversión de los estados financieros de un negocio extranjero deben ser reconocidos por el inversor en el otro resultado integral o en el estado de resultados?

Mediante el concepto 2019-0879³ que emitió el CTCP, con relación a Presentación del ORI en el estado de resultados, manifestó lo siguiente:

“En el caso de una entidad que aplique las normas del Grupo 1 o del Grupo 2 (Anexo 1 y del DUR 2420 de 2015, NIIF Completas o NIIF para las Pymes), la siguiente es una lista de partidas que se registran contra el patrimonio y se presentan en el otro resultado integral:

Grupo Nº 1	Grupo Nº 2
<p>Otro resultado integral comprende partidas de ingresos y gastos (incluyendo ajustes por reclasificación) que no se reconocen en el resultado del periodo tal como lo requieren o permiten otras NIIF. Los componentes de otro resultado integral de NIIF Full incluyen:</p> <ul style="list-style-type: none"> a. cambios en el superávit de revaluación (véase la NIC 16 Propiedades, Planta y Equipo y la NIC 38 Activos Intangibles); b. nuevas mediciones de los planes de beneficios definidos (véase la NIC 19 Beneficios a los Empleados); c. <u>ganancias y pérdidas producidas por la conversión de los estados financieros de un negocio en el extranjero (véase la NIC 21 Efectos de la Variación en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera);</u> d. las ganancias y pérdidas procedentes de inversiones en instrumentos de patrimonio designados a valor razonable con cambios en otro resultado integral de 	<p>Otro resultado integral comprende partidas de ingresos y gastos (incluyendo ajustes por reclasificación) que no se reconocen en el resultado del periodo tal como lo requieren o permiten otras NIIF. Los componentes de otro resultado integral de NIIF para PYMES incluyen:</p> <ul style="list-style-type: none"> i. <u>algunas ganancias y pérdidas que surjan de la conversión de los estados financieros de un negocio en el extranjero (véase la Sección 30 Conversión de Moneda Extranjera);</u> ii. algunas ganancias y pérdidas actuariales (véase la Sección 28 Beneficios a los Empleados); iii. algunos cambios en los valores razonables de los instrumentos de cobertura (véase la Sección 12 Otros

³ <https://www.ctcp.gov.co/CMSPages/GetFile.aspx?guid=a47f96f9-1f7b-4b1c-8bb7-e9e7b19bbfa6>

Calle 28 N° 13A -15 / Bogotá, Colombia

Código Postal 110311 - Nit. 830115297-6

Conmutador (571) 6067676 – Línea Gratuita 01 8000 958283

Email: info@mincit.gov.co

www.mincit.gov.co



GD-FM-009.v20



CONSEJO TÉCNICO DE LA CONTADURÍA PÚBLICA

<i>Grupo N° 1</i>	<i>Grupo N° 2</i>
<p><i>acuerdo con el párrafo 5.7.5 de la NIIF 9 Instrumentos Financieros;</i></p> <p><i>e. (da) las ganancias y pérdidas sobre activos financieros medidos al valor razonable con cambios en otro resultado integral de acuerdo con el párrafo 4.1.2A de la NIIF 9.</i></p> <p><i>f. la parte efectiva de las ganancias y pérdidas de los instrumentos de cobertura en una cobertura de flujos de efectivo y las ganancias y pérdidas de los instrumentos de cobertura que cubren inversiones en instrumentos de patrimonio medidos a valor razonable con cambios en otro resultado integral de acuerdo con el párrafo 5.7.5 de NIIF 9 (véase el Capítulo 6 de la NIIF 9);</i></p> <p><i>g. para pasivos particulares designados como a valor razonable con cambios en resultados, el importe del cambio en el valor razonable que sea atribuible a cambios en el riesgo de crédito del pasivo (véase el párrafo 5.7.7 de la NIIF 9);</i></p> <p><i>h. los cambios en el valor temporal de las opciones al separar el valor intrínseco y el valor temporal de un contrato de opción y la designación como el instrumento de cobertura solo de los cambios en el valor intrínseco (véase el Capítulo 6 de la NIIF 9); y</i></p> <p><i>i. los cambios en el valor de los elementos a término de contratos a término al separar el elemento a término y el elemento al contado de un contrato a término y la designación como el instrumento de cobertura solo de los cambios en el elemento al contado, y los cambios en el valor del diferencial de la tasa de cambio de la moneda extranjera de un instrumento financiero al excluirlo de la designación de ese instrumento financiero como el instrumento de cobertura (véase el Capítulo 6 de la NIIF 9).</i></p>	<p><i>Temas relacionados con los Instrumentos Financieros); y</i></p> <p><i>iv. cambios en el superávit de revaluación para las propiedades, planta y equipo medidos de acuerdo con el modelo de revaluación (véase la Sección 17 Propiedades, Planta y Equipo).</i></p> <p><i>(Ver párrafo 5.4. de la NIIF para las Pymes).</i></p>

Subrayado fuera de texto.

Para la entidad que realiza la conversión de los estados financieros de un negocio en el extranjero, se deben generar diferencias por la variación de las tasas de cambio, estas diferencias deben ser

Calle 28 N° 13A -15 / Bogotá, Colombia

Código Postal 110311 - Nit. 830115297-6

Conmutador (571) 6067676 – Línea Gratuita 01 8000 958283

Email: info@mincit.gov.co

www.mincit.gov.co



GD-FM-009.v20

**CONSEJO TÉCNICO DE LA
CONTADURÍA PÚBLICA**

registradas contra el patrimonio y se presentan en el otro resultado integral – ORI. Las diferencias temporarias que se generen, deben tener el mismo registro en el impuesto diferido, es decir, no pueden afectar los resultados, deben impactar otro resultado integral.

¿En caso de el pasivo por impuesto diferido deba ser reconocido en los estados financieros de la subsidiaria, debe ser reconocido en el otro resultado integral?

Si la subsidiaria debe efectuar conversión de estados financieros porque tiene un negocio en el extranjero, debe reconocer el efecto de la variación de tasas de cambio en el ORI y de la misma manera debe reconocerse el impuesto diferido que se genere por diferencias temporarias de estas variaciones.

Conclusión: Cada Entidad (inversora, subsidiaria, asociada o negocio conjunto) individualmente al cierre del periodo contable y financiero, debe calcular y determinar si existen diferencias temporarias que pueden generar impuesto diferido, y tener en cuenta qué origina estas diferencias, porque si se encuentran relacionadas en la lista del cuadro que se adjunta, deben ser reconocidas en el otro resultado integral.

En los términos anteriores se absuelve la consulta, indicando que, para hacerlo, este organismo se ciñó a la información presentada por el consultante y los efectos de este concepto son los previstos por el artículo 28 de la Ley 1437 de 2011, modificado por el artículo 1 de la Ley 1755 de 2015.

Cordialmente,



JIMMY JAY BOLAÑO TARRA
Presidente CTCP

Proyectó: Miguel Ángel Díaz Martínez

Consejero Ponente: Jimmy Jay Bolaño Tarrá

Revisó y aprobó: Jimmy Jay Bolaño Tarrá/Jesús María Peña Bermúdez/Carlos Augusto Molano Rodríguez

Calle 28 N° 13A -15 / Bogotá, Colombia

Código Postal 110311 - Nit. 830115297-6

Conmutador (571) 6067676 – Línea Gratuita 01 8000 958283

Email: info@mincit.gov.co

www.mincit.gov.co



GD-FM-009.v20