

CTCP-10-01215-2019

Bogotá, D.C.,

Asunto: Consulta 1-2019-027953

REFERENCIA:	
Fecha de Radicado	20 de Septiembre de 2019
Entidad de Origen	Consejo Técnico de la Contaduría Pública
Nº de Radicación CTCP	2019-0949 - CONSULTA
Código referencia	O-6-740
tema	Impuestos diferidos

El Consejo Técnico de la Contaduría Pública (CTCP) en su carácter de Organismo de Normalización Técnica de Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información, rede acuerdo con lo dispuesto en el Decreto Único 2420 de 2015, modificado por los Decretos 2496 de 2015, 2131 y 2132 de 2016, 2170 de 2017 y 2483 de 2018, en los cuales se faculta al CTCP para resolver las inquietudes que se formulen en desarrollo de la adecuada aplicación de los marcos técnicos normativos de las normas de contabilidad, información financiera y de aseguramiento de la información, y el numeral 3º del Artículo 33 de la Ley 43 de 1990, que señala como una de sus funciones el de servir de órgano asesor y consultor del Estado y de los particulares en todos los aspectos técnicos relacionados con el desarrollo y el ejercicio de la profesión, procede a dar respuesta a una consulta en los siguientes términos.

RESUMEN: Para efectos eminentemente contables, las directrices para el reconocimiento de los impuestos corrientes y diferidos, que se originan por diferencias entre las bases contables y fiscales, son las establecidos en los anexos 1 y 2, del Decreto Único Reglamentario -DUR 2420 de 2015 y sus modificatorios. Tratándose de una entidad que aplica las normas del anexo 1 del DUR 2420, se considerará lo establecido en la NIC 12 Impuestos a las Ganancias, y en la CINIIF 23 Incertidumbre frente a los tratamientos del impuesto a las ganancias. Tratándose de una entidad que aplica las normas del anexo 2 del DUR 2420, se considerarán los lineamientos de la sección 29 Impuestos a las ganancias.

CONSULTA (TEXTUAL)

“Asunto: Derecho de petición sobre realización de gastos y registro de diferencias temporales o permanentes

JUAN CARLOS VALENCIA MARQUEZ, identificado con cedula ciudadanía No. 79.423.625 de Bogotá, acudo ante este organismo técnico para que comedidamente se me absuelva la consulta que se formula a continuación relacionada

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



con el registro contable de obligaciones objeto de controversias judiciales o arbitrales, así como su tratamiento como diferencias temporales y permanentes.

CONSIDERACIONES FACTICAS:

El Proyecto de Ley nos. 178/2016 (Cámara) y 163/2016 (Senado) que terminó con la expedición de la Ley 1819 de 2015 (SIC) contempló una modificación al artículo 105 del estatuto tributario, norma que versa sobre el momento de realización de la deducción para obligados a llevar contabilidad y realiza una división en torno a diferencias temporales y permanentes. Dentro de la exposición de motivos del referido proyecto se destacan las siguientes consideraciones:

“En este sentido, en términos generales, los gastos devengados contablemente procederán para efectos fiscales siempre que reúnan las siguientes dos condiciones: 1. Estén realizados para efectos fiscales y 2. Que sean cumplan con los requisitos para su procedencia de conformidad con las reglas previstas en el Estatuto Tributario. Este artículo cuenta con dos numerales en los que se señalan algunas diferencias temporarias (i.e. aquellas que generan activos o pasivos por impuestos diferidos) y otras que son diferencias permanentes (i.e. aquellas que nunca se revierten y, en consecuencia, no generan ni activos ni pasivos por impuestos diferidos). En este orden de ideas:

1. Son diferencias temporarias: (...) d. De conformidad con lo previsto en los nuevos marcos técnicos los pasivos estimados y las provisiones se caracterizan porque falta algún elemento para su reconocimiento contable de manera fiable, tales como la fecha en la que la obligación debe cancelarse o el monto de dicho pasivo. En este sentido, estos rubros, sólo tendrán efectos fiscales cuando nazca la obligación de exigir su pago y se cumplan los demás requisitos previstos para su aceptación en el ET”.

2. El artículo 107 del estatuto tributario es la norma que regula los requisitos para establecer si un determinado gasto es deducible o no. Por su parte, el artículo 105 siempre ha tenido por objeto establecer el momento en el cual se causa o se realiza la deducción.

En efecto, el texto original del citado artículo 105 señalaba lo siguiente:

“Causación de la deducción.-Se entiende causada una deducción cuando nace la obligación de pagarla, aunque no se haya hecho efectivo el pago”.

Con ocasión de la modificación introducida por la Ley 1819 se desarrollaron dos numerales dentro de la norma, para describir ejemplos de hechos que generan diferencias temporales o permanentes, modificando la parte inicial de la disposición tributaria para cambiar el concepto de causación por el de realización o devengo en concordancia con lo dispuesto en el artículo 28 de la misma codificación, tal como se desprende del texto que se transcribe:

“Realización de la deducción para los obligados a llevar contabilidad.-Para los contribuyentes que estén obligados a llevar contabilidad, las deducciones realizadas fiscalmente son los gastos devengados contablemente en el año o período gravable que cumplan los requisitos señalados en este estatuto”.

3. Como se mencionó anteriormente, los numerales que fueron incorporados al artículo 105 desarrollan en primer lugar ejemplos de lo que serían hechos que generan diferencias temporales, razón por la cual a pesar de estar

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



devengados contablemente su reconocimiento fiscal solo se efectuará cuando lo determinen las reglas del estatuto tributario. Este sería el caso, entre otros, de:

“d. Los gastos que se originen (sic) por actualización de pasivos estimados o provisiones no serán deducibles del impuesto sobre la renta y complementarios, sino hasta el momento en que surja la obligación de efectuar el desembolso con un monto y fecha cierto y no exista limitación alguna”.

4. Cuando el texto de la norma, al igual que su exposición de motivos, aluden a pasivos estimados o provisiones como ejemplos de diferencias temporales, entendemos que dentro de los mismos se enmarcan nítidamente los conceptos que sean materia de discusión en instancias judiciales o arbitrales.

Así las cosas, si por ejemplo una empresa A contrata a un proveedor B que cobra un servicio por valor de \$100 y no existe discrepancia entre las partes, entendemos que el gasto se entenderá realizado en el mismo periodo, tanto para efectos contables como tributarios, partiendo de la base que tal gasto cumple con los requisitos del artículo 107 del estatuto tributario para ser deducible.

Sin embargo, en el ejemplo planteado se genera una discrepancia entre las partes en torno al valor de \$100 que pretende cobrar el proveedor B, discrepancia que es llevada a una discusión judicial o arbitral, entendemos que A debería registrar un pasivo o provisión por \$100 para efectos contables pero no habría realización del gasto para efectos tributarios hasta tanto el juez o árbitro no dirima la controversia y determine una obligación concreta y cierta a cargo de la empresa A.

Esta última hipótesis es la que se tipificaría como un ejemplo de diferencia temporal, dado que sí bien existe un indicio del valor que debería ser cancelado al proveedor B, hasta tanto el juez o árbitro que vienen conociendo de la controversia no determinen un valor final y definitivo a pagar a cargo de A, no habría realización del gasto para efectos fiscales.

Aunque la normatividad tributaria no alude expresamente al momento en el cual debe entenderse realizada la erogación que se determine mediante un fallo judicial o arbitral, entendemos que tal reconocimiento solo procede cuando el juez o árbitro, según corresponda, profieran una sentencia o laudo que tenga efectos de cosa juzgada. Solo hasta ese instante es que la empresa podrá determinar con plena certeza el monto y tiempo en que debe atender la obligación y se eliminaría la diferencia temporal.

En lo que respecta a la realización del gasto para efectos tributarios se pronunció la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales mediante concepto No. 053536 del 23 de agosto de 2013. En dicha oportunidad se le consultó a la autoridad tributaria lo siguiente:

“1. ¿Un contribuyente puede tomar como deducible aquellas erogaciones que son determinadas con ocasión del fallo de una controversia dirimida a través de juez o árbitro, en el año en el cual se obtenga el fallo, así dicho valor se asocie con erogaciones de períodos anteriores?”

Lo anterior teniendo en cuenta, de acuerdo con lo señalado que hasta que no se obtenga el fallo, el contribuyente no tenía certeza de la obligación a su cargo y cualquier valor anterior era estimado, y por tanto no deducible.”

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

Frente a esta consulta, la Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina - Dirección de Gestión Jurídica- de la DIAN conceptuó lo siguiente:

"Según el artículo 771-2, up-supra, la factura o documento equivalente se constituye en el elemento probatorio por excelencia para demostrar la realización de las operaciones que presentan incidencia fiscal pues la práctica comercial enseña que la transacción efectuada como la expedición del documento que la acredita son actos que se desarrollan en forma inmediata. (.)

Ahora bien, considerando que la causación del gasto solamente procede en la medida que exista el documento probatorio idóneo que así lo demuestre, de suscitarse controversia jurídica desatada mediante fallo judicial que confirme la efectiva realización del costo o gasto, consideramos que la misma presta mérito y por lo tanto debe accederse al reconocimiento de las erogaciones allí consignadas" (Subrayo y resalto)

En este orden de ideas, entendemos que la doctrina tributaria ha establecido que las obligaciones que se encuentren en discusión al amparo de procesos administrativos, judiciales o arbitrales, solo podrán tomarse como deducibles hasta que se produzca un fallo definitivo que determine con exactitud el monto de la obligación y fecha en la cual se deba realizar su pago.

Mientras que tal fallo no se haya producido entendemos que la empresa deberá evaluar las probabilidades de éxito o pérdida del litigio en el cual se debaten obligaciones a su favor o en su contra y, si es del caso, registrar una provisión que generaría una diferencia temporal en la contabilidad de la empresa.

CONSULTA:

- 1. ¿Cómo se regulan bajo los nuevos marcos técnico contables los hechos que dan lugar al registro de diferencias temporales o permanentes y cuáles serían los parámetros o factores a considerar para efectuar tales registros?*
- 2. ¿Las obligaciones que son objeto de discusión en procesos administrativos, judiciales o arbitrales -y cuyos valores estimados se espera que se reconozcan en un futuro a favor o en contra de la empresa- se enmarcarían dentro de la noción de pasivos estimados o provisiones que se caracterizan porque falta algún elemento para su reconocimiento contable de manera fiable, tales como la fecha en la que la obligación debe cancelarse o el monto de dicho pasivo?*
- 3. ¿Salvo lo que corresponda a multas, sanciones o intereses moratorios, que son conceptos que típicamente se consideran como no deducibles, los demás valores u obligaciones que sean objeto de controversia en procesos administrativos, judiciales o arbitrales darían lugar a reconocer una diferencia en materia contable frente a lo fiscal ¿En este caso esa diferencia sería temporal hasta tanto no se produzca el fallo definitivo?"*

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. Además de lo anterior, el alcance de los conceptos emitidos por este Consejo se circunscribe

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

exclusivamente a aspectos relacionados con la aplicación de las normas de contabilidad, información financiera y aseguramiento de la información.

Con respecto a las inquietudes del peticionario, la Ley 1314 de 2009 estableció en su artículo 4, la independencia y autonomía de las normas tributarias frente a las normas de contabilidad y de información financiera. Allí se indica lo siguiente:

“Artículo 4o. Independencia y autonomía de las normas tributarias frente a las de contabilidad y de información financiera. Las normas expedidas en desarrollo de esta ley, únicamente tendrán efecto impositivo cuando las leyes tributarias remitan expresamente a ellas o cuando estas no regulen la materia.

A su vez, las disposiciones tributarias únicamente producen efectos fiscales. Las declaraciones tributarias y sus soportes deberán ser preparados según lo determina la legislación fiscal.

Únicamente para fines fiscales, cuando se presente incompatibilidad entre las normas contables y de información financiera y las de carácter tributario, prevalecerán estas últimas.

En su contabilidad y en sus estados financieros, los entes económicos harán los reconocimientos, las revelaciones y conciliaciones previstas en las normas de contabilidad y de información financiera. (Subrayado y negrilla por fuera del texto original).”

Para efectos eminentemente contables, las directrices para el reconocimiento del impuesto a las ganancias - impuestos corrientes y diferidos, que se originan por diferencias temporarias entre las bases contables y fiscales, son las establecidos en los anexos 1 y 2, del Decreto Único Reglamentario -DUR 2420 de 2015 y sus modificatorios. Tratándose de una entidad que aplica las normas del anexo 1 del DUR 2420, se considerará lo establecido en la NIC 12 Impuestos a las Ganancias, y en la CINIIF 23 Incertidumbre frente a los tratamientos del impuesto a las ganancias. Tratándose de una entidad que aplica las normas del anexo 2 del DUR 2420, se considerarán los lineamientos de la sección 29 Impuestos a las ganancias.

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 escrito son los previstos por el artículo 28 de la Ley 1755 de 2015, 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 FRANCO
Presidente CTCP

Proyectó: Mauricio Ávila Rincón
Consejero Ponente: Wilmar Franco Franco
Revisó y aprobó: Wilmar Franco Franco/Luis Henry Moya Moreno/Leonardo Varón García

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



El progreso
es de todos

Mincomercio



Radicado No. 2-2019-028838
2019-10-03 06:46:38 PM

Radicado relacionada No. 1-2019-027953

CTCP

Bogota D.C, 3 de octubre de 2019

Señor(a)
JUAN CARLOS VALENCIA M
jvalencia@hkclaw.com;mavilar@mincit.gov.co

Asunto : DERECHO DE PETICION SOBRE REALIZACION DE GASTOS Y REGISTROS DE DIFERENCIAS
TEMPORALES O PERMANENTES

Saludo:

Cordialmente,

WILMAR FRANCO FRANCO
CONSEJERO
CONSEJO TECNICO DE LA CONTADURÍA PÚBLICA

Copia:
Folios: 1
Anexo:

Revisó: MAURICIO AVILA RINCON - CONT
Aprobó: WILMAR FRANCO FRANCO

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

Fecha firma: 03/10/2019 06:46:38 PM
AC: AC SUB CERTICAMARA



GD-FM-009.v20