

**Oficio 115-130135 del 12 de diciembre de 2008**

**Ref.: El tratamiento contable de las pérdidas fiscales y el exceso de renta presuntiva que vienen reconocidas en cuentas de orden fiscales no se modifica como consecuencia de un proceso de fusión.**

Para dar respuesta a su consulta es importante traer a colación lo expuesto por este Despacho sobre el tema relacionado con el tratamiento contable y fiscal de la renta presuntiva cuando ésta excede a la ordinaria, su reconocimiento y presentación en los estados financieros de un ente económico, concepto que se incorporó mediante el oficio 340- 053242 del 18 de diciembre de 2001, del cual se transcribe la parte pertinente, así:

*“ 1.1. El Decreto 2649 del 23 de diciembre de 1993 por el cual se reglamentó la contabilidad y expidieron los principios o normas de contabilidad generalmente aceptados en el País, en el artículo 67, referente a los cargos diferidos, inciso 6°. dispone: “ 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”. (subrayado fuera del texto)*

*1.2. El inciso 3°. del artículo 78 del mismo decreto prevé: “ 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, calculado a tasas actuales, siempre que exista una expectativa razonable de que tales diferencias se revertirán”.*

*1.3. La descripción de la cuenta 1710 —Cargos Diferidos—contenida en el Plan Único de Cuentas para Comerciantes, indica que el impuesto de renta diferido de naturaleza débito es aquel ocasionado por las denominadas “ diferencias temporales” que se presentan entre la utilidad comercial y la renta líquida fiscal, en virtud de la no deducibilidad de algunos gastos contables, tales como provisiones por cartera en exceso de límites fiscales, protección de inversiones, bienes recibidos en pago, causación del impuesto de industria y comercio y gastos estimados para atender contingencias. (El subrayado no es del texto).*

*1.4. La norma básica de la realización contenida en el artículo 12 del citado Decreto 2649, exige reconocer únicamente hechos realizados. A su vez la norma básica de la prudencia contempla que cuando existan dificultades para medir de manera confiable y verificable un hecho económico realizado, se debe optar por registrar la alternativa que tenga menos probabilidades de sobrestimar los activos y los ingresos.*

*1.4.1. El impuesto diferido “ débito” se registra como consecuencia de las diferencias que implican el pago de un mayor impuesto en el año corriente, el cual se debe amortizar en los periodos en los cuales se reviertan las diferencias que lo originaron. Con esto se logra que la legislación en materia impositiva no afecte el estado de resultados, de tal suerte que éste refleje la utilidad o pérdida obtenida en el respectivo ejercicio.*

*1.5. El artículo 452 del Código de Comercio contempla que las utilidades se deben justificar en balances fidedignos y después de hechas las reserva legal, estatutaria y ocasionales, así como la apropiación para impuestos (se subraya). En este caso el rubro destinado para la provisión, debe indicar la apropiación para el pago de impuesto de renta y complementarios del ejercicio fiscal al que corresponde el estado de resultados, la cual se debe determinar con base en la depuración de la renta o en su defecto en la renta presuntiva.*

*1.6. El estado de resultados debe mostrar las utilidades o pérdidas del ejercicio y el valor estimado para cancelar los impuestos que le corresponde, con base en las normas o principios de contabilidad generalmente aceptados en el País. Lo anterior de conformidad con lo previsto en el artículo 136 del*

Decreto 2649 de 1993, el cual señala que salvo lo dispuesto en normas superiores en el reconocimiento y revelación de los hechos económicos, los principios de contabilidad priman y deben aplicarse por encima de cualquier otra norma. Para fines fiscales, prevalecerán las normas de carácter tributario.

Se entiende por renta presuntiva, una renta líquida especial determinada con base en el patrimonio líquido del período inmediatamente anterior al que se prepara y presenta la declaración de renta respectiva, previa depuración del patrimonio y aplicación del porcentaje correspondiente. La ley tributaria presume que el patrimonio líquido de un contribuyente debe rentar como mínimo el porcentaje que establece durante un período fiscal.

Expuesto lo anterior y reiterando que las diferencias temporales se presentan cuando la legislación tributaria determina o fija algunos topes o límites máximos a determinar para las deducciones, distintos a los reconocidos en la contabilidad, con fundamento en principios de contabilidad, originando con ello diferencias entre la utilidad comercial y la renta líquida o gravable, nos referimos al tema objeto de su consulta, así:

- El impuesto de renta determinado con base en la renta presuntiva corresponde al valor mínimo que debe pagar el contribuyente por dicho concepto en un periodo y, no surge de la no deducibilidad de costos y/o gastos, así como de la no causación de algunos de ellos, por consiguiente, no da lugar a diferencias temporales que originen el registro del impuesto de renta diferido.

Cuando se determina el impuesto de renta con base en la renta presuntiva, no puede hablarse de una diferencia temporal en materia contable, por cuanto la diferencia que se presenta entre estas dos rentas (ordinaria y presuntiva), no se refleja en los registros contables y por ende en el estado de resultados como sí ocurre por ejemplo, con las provisiones, depreciaciones, etc, que es lo que da lugar a las diferencias temporales, lo cual como lo dice claramente en la definición el efecto se ve en el periodo en que se revertirán.

Corroborando lo expuesto, la descripción del Plan Único de Cuentas para Comerciantes, donde indica que son las diferencias que se establecen entre la utilidad comercial y la renta líquida fiscal, precisamente por gastos que se han registrado por un monto determinado de acuerdo con la técnica contable y fiscalmente se solicita deducción por un mayor valor pero en los siguientes ejercicios hay certeza que se van a requerir como deducción y contablemente esta deducción ya no se requerirá o será inferior, lo cual en esencia produce estas diferencias en el valor del impuesto a liquidar y cancelar; consecuentemente, con lo expuesto es diferente el efecto que se presenta entre la renta líquida y la renta presuntiva.

De otra parte, cabe anotar que la deducción del exceso de la renta presuntiva sobre la renta líquida ordinaria, se generará cuando el contribuyente haga uso del beneficio tributario, es decir, restará el mayor valor pagado en ejercicios anteriores de las rentas que obtenga en los ejercicios siguientes, con el consiguiente efecto de disminuir el impuesto a cargo del contribuyente; situación que cumple propósitos fiscales, sin perjuicio de que en los periodos gravables siguientes y como consecuencia de esta compensación, se disminuya el valor del impuesto a cargo del contribuyente.

Por lo tanto, la revelación del beneficio tributario debe registrarse en la Cuentas de Orden Fiscales y se verá reconocido en el estado de resultados cuando la sociedad estime el valor del impuesto de renta del ejercicio en que hará uso o será favorecido en el beneficio tributario.

Por último es del caso señalar que de permitir el registro de este impuesto diferido se estarían incrementando los activos con valores sobre los cuales no existe una expectativa razonable de que se revertirán, como sí ocurre por ejemplo con las provisiones o depreciaciones que se aceptan fiscalmente en los siguientes ejercicios; sin embargo la diferencia entre la renta ordinaria y la fiscal se acepta como deducción en los siguientes ejercicios únicamente si la renta gravable es suficiente, lo cual no da una expectativa razonable, que se revertirá así se tengan proyecciones que demuestren

*que ello ocurriría así, pues como su nombre lo indica son tan sólo proyecciones que admiten diferencias por errores en su cálculo.”*

De igual manera, en cuanto a la integración de los estados financieros de los entes económicos que participan en un proceso de fusión, la Entidad se manifestó mediante diferentes oficios, de los cuales extractamos la parte pertinente del 340-037071 del 18 de julio de 2005, así:

“ (...)”

*El artículo 172 de Código de Comercio señala que “ Habrá fusión cuando una o más sociedades se disuelven, sin liquidarse, para ser absorbidas por otra o para crear una nueva.*

*La absorbente o la nueva compañía adquirirá los derechos y obligaciones de la sociedad o sociedades disueltas al formalizarse el acuerdo de fusión.”*

*El artículo 173, ídem expresa que” Las juntas de socios o asambleas aprobarán, con el quórum previsto en sus estatutos para la fusión o, en su defecto, para la disolución anticipada, el compromiso respectivo, que deberá contener:*

- 1. Los motivos de la proyectada fusión y las condiciones en que se realizará.*
- 2. Los datos y cifras, tomados de los libros de contabilidad de las sociedades interesadas, que hubieren servido de base para establecer las condiciones en que se realizará (fusión).*
- 3. Un anexo explicativo de los métodos de evaluación utilizados y del, intercambio de partes de interés, Cuotas o acciones que implicará la operación.”*

*La Superintendencia es competente para absolver las consultas que formulen los particulares, sobre la interpretación de las normas que rigen el sistema societario en el país y, en materia de las normas o principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia.*

*Con fundamento en lo expuesto pasamos a atender el tema consultado, así:*

*El capital del ente económico absorbente ya sea una sociedad anónima o Ltda., debe corresponder a las condiciones pactadas por sus asociados, y como quiera que resulta del acuerdo de voluntades entre las partes involucradas, debe ser respetado por esta entidad en el momento de la aprobación de tal reforma, siempre y cuando se ajuste a los requisitos legales exigidos en las disposiciones vigentes.*

*Ahora bien, de acuerdo con las normas o principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia, contenidos en el Decreto 2649 de 1993 y sus modificatorios, en su artículo 84 referente a las normas técnicas sobre el patrimonio, señala que la prima en colocación de aportes representa el mayor valor cancelado sobre el valor nominal o sobre el costo de los aportes, el cual se debe contabilizar por separado dentro del patrimonio.*

***En el caso de una fusión, el balance general consolidado refleja la integración de los patrimonios de todas y cada una de las sociedades que participan en el proceso de fusión y se debe llevar acabo en forma horizontal (línea a línea), con el fin de conservar el origen de cada uno de los rubros que integran los patrimonios a fusionar, con excepción de aquellas cuentas susceptibles de capitalizar, tales cómo las utilidades acumuladas, las reservas ocasionales y la revalorización del patrimonio.*** (El resaltado no es del texto)

(...)

*Por lo demás basta señalar que como es sabido, la función que a esta Superintendencia le corresponde ejercer frente a los procesos de fusión en los casos a que haya lugar a su intervención, tiene por objeto autorizar la solemnización de la reforma estatutaria que la misma comporta, lo que obviamente supone verificar que la operación tanto desde el punto de vista contable como jurídico, se ajuste estrictamente a las disposiciones legales y estatutarias que regulan uno y otro aspecto.*

*De ahí que sin perjuicio de lo que a bien tenga el máximo órgano social, la Entidad deba abstenerse de impartir autorización, cuando quiera que por ejemplo la consolidación de las cuentas que integran el patrimonio de las sociedades intervinientes en el proceso, como en el caso planteado, no se ajuste a las normas o principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia.”*

Por lo anteriormente expuesto, este Despacho considera que en el caso que nos ocupa, el tratamiento contable que debe dársele a las pérdidas fiscales determinadas con base en declaraciones tributarias que se permiten compensar con las rentas obtenidas en períodos gravables futuros deben integrarse en las cuentas de orden fiscales de los estados financieros integrados, una vez perfeccionado el proceso de fusión, igual procedimiento se realizará en el caso del mayor impuesto cancelado como consecuencia del cálculo de la renta presuntiva frente a la renta ordinaria.