

Circular No. 22 de 2017
Línea Contable S.A.S.

“El régimen de transición a NIIF”

Javier E. García Restrepo

Entrega 3/10

Agosto 25 de 2017

“Hay dos clases de hombres: los que viven hablando de las virtudes y los que se limitan a tenerlas”

Antonio Machado

2. La diferencia en cambio

En este tema y en su manejo tributario hay que recoger dos cosas que ha planteado el Art. 123 de la Ley 1819 de 2016.

La primera, el manejo del “ajuste por diferencia en cambio” previsto en el adicionado Art. 288 del Estatuto Tributario.

Y la segunda, “el régimen de transición por ajustes en diferencia en cambio” desarrollado en el también adicionado Art. 291 del Estatuto Tributario.

El ajuste por diferencia en cambio

En este aspecto es mejor transcribir la totalidad del artículo y sacar conclusiones:

“Art. 288. Ajustes por diferencia en cambio. Los ingresos, costos, deducciones, activos y pasivos en moneda extranjera **se medirán al momento de su reconocimiento inicial** a la tasa representativa del mercado.

Las fluctuaciones de las partidas del estado de situación financiera, activos y pasivos, expresadas en moneda extranjera, **no tendrán efectos fiscales sino hasta el momento de la enajenación** o abono en el caso de los activos, o liquidación o pago parcial en el caso de los pasivos.

En los eventos de enajenación o abono, la liquidación o el pago parcial, según sea el caso, se reconocerá a la tasa representativa del mercado del reconocimiento inicial.

El ingreso gravado, costo o gasto deducible en los abonos o pagos mencionados anteriormente corresponderá al que se genere por la diferencia entre la tasa representativa del mercado en el reconocimiento inicial y la tasa representativa del mercado en el momento del abono o pago.”
(Resaltado nuestro)

Después de leer el artículo queda claro que en el nuevo escenario tributario la variación del tipo de cambio no se tendrá en cuenta si no hasta que el activo sea enajenado o el pasivo liquidado, en ambos casos, total o parcialmente.

Esto significa que habrá una diferencia temporaria por efecto del no reconocimiento en lo fiscal de la variación en el tipo de cambio hasta que el activo no se haya realizado o el pasivo liquidado, en tanto que en lo contable el registro de esa variación si procede. Es claro entonces que esa diferencia se revertirá cuando se den las condiciones para registrar la diferencia en lo fiscal.

Ilustración:

Suponga que en un momento una empresa genera una cuentas por cobrar en divisas por U\$ 100.000 y una cuenta por pagar en divisa por U\$ 70.000 dólares cuando el tipo de cambio era \$ 2.900 por dólar.

Como lo ha establecido el Art. 288 del Estatuto Tributario, el reconocimiento inicial, en lo tributario, se hace a la tasa representativa del mercado, obviamente que de la misma manera actúa la parte contable, por eso en este primer momento no se genera ninguna diferencia, como se puede apreciar en el cuadro siguiente:

Tipo de cambio: Reconocimiento inicial					
N°	Cuenta	U\$*	Saldo		Diferencia
			Contable	Fiscal	
1	C. por cobrar	100.000	290'000.000	290'000.000	0
2	C. por pagar	70.000	203'000.000	203'000.000	0
* Tipo de cambio \$ 2.900					

Ahora, en un segundo momento donde es necesario hacer el reconocimiento en lo contable de la nueva tasa de cambio, en lo fiscal no se procede de la misma manera, entonces se genera una diferencia temporaria.

Dígase que la nueva tasa de cambio es \$ 3.050 por dólar.

En ese orden de ideas habrá que registrar en lo contable:

1. En razón a la cuenta por cobrar:

- Un ingreso por variación en el tipo de cambio equivalente a:

$$[\text{U\$ } 100.0000 \times (3.050 - 2.900)] = 15'000.000$$

Es decir que en lo contable el nuevo saldo de la cuenta por cobrar es:

$$(\$ 290'000.0000 + 15'000.0000) = 305'000.000$$

2. En razón a la cuenta por pagar

- Un gasto por variación en el tipo de cambio equivalente a:

$$[U\$ 70.0000 \times (3.050 - 2.900)] = 10'500.000$$

Es decir que en lo contable el nuevo saldo de la cuenta por pagar es:

$$(\$ 203'000.0000 + 10'500.0000) = 213'500.000$$

De esta manera el nuevo cuadro comparativo queda de la siguiente manera:

Tipo de cambio: Reconocimiento posterior					
N°	Cuenta	U\$*	Saldo		Diferencia
			Contable	Fiscal	
1	C. por cobrar	100.000	305'000.000	290'000.000	15'000.000
2	C. por pagar	70.000	213'500.000	203'000.000	10'500.000
* Tipo de cambio \$ 3.050					

Las diferencias que aparecen por efecto del reconocimiento en lo contable de la variación del tipo de cambio, son diferencias temporarias que deben ser clasificadas en deducibles o imponibles y generar el activo o el pasivo por impuesto diferido, si es el caso, es decir, si la diferencia efectivamente se va a revertir.

El Registro contable

El registro contable va recoger tanto el activo como el pasivo por impuesto diferido y el efecto sobre el gasto impuesto del período como se puede observar el cuadro siguiente:

Registro contable				
N°	Código	Cuentas	Db	Cr
		Gasto impuesto	1'485.000	
1		Activo/Impuesto diferido	3'465.000	
		Pasivo/ impuesto diferido		4'950.000

Conclusión

En términos generales, cada vez que en lo contable se reconozca una variación en el tipo de cambio por los activos o pasivos en moneda extranjera y esa variación sea susceptible de ser reconocida en el futuro en lo fiscal, se genera una diferencia temporaria y habrá que reconocer el impuesto diferido. Las diferencias temporarias deben ser analizadas período a período para mantenerlas, aumentarlas o disminuirlas y lo que obviamente repercute en el valor del impuesto diferido correspondiente.

En la próxima circular se aborda el régimen de transición para los ajustes por diferencia en cambio. Hasta pronto

“Nota: Este documento es una simple recopilación de información que no exime al usuario de consultar la norma. Antes de tomar decisiones consulte las circulares respectivas”.

“Prohibido reproducir total o parcialmente el contenido de esta circular para fines comerciales. Si su deseo es reproducirla con otros fines, debe citar la fuente”