

CTCP-10-00747-2019

Bogotá, D.C.,

Señor

EFREN CRUZ PUENTES

ecruz46@hotmail.com

Asunto: Consulta 1-2019-016916

REFERENCIA:	
Fecha de Radicado:	31 de mayo de 2019
Entidad de Origen:	Consejo Técnico de la Contaduría Pública
Nº de Radicación CTCP:	2019-0572-CONSULTA
Código referencia:	O-2-400
Tema:	Descuentos tributarios por ICA e IVA

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, de acuerdo con lo dispuesto en el Decreto Único 2420 de 2015, modificado por los Decretos 2496 de 2015, 2101, 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 información financiera y de aseguramiento de la información, y el numeral tercero 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

El pago por impuesto de industria y comercio, se reconocerá como un gasto del periodo por su totalidad, y el correspondiente efecto del descuento tributaria afectará la medición del impuesto corriente del periodo (...); si el impuesto sobre las ventas pagado en la adquisición de un elemento de propiedad, planta y equipo, puede tratarse fiscalmente como descuento tributario en su totalidad, este debe reconocerse contablemente como un activo por impuesto corriente, y no como un mayor valor del costo del elemento de PPYE.

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

CONSULTA (TEXTUAL)

INDUSTRIA Y COMERCIO

El ARTÍCULO 74¹ (sic) de la Ley 1943 del 28 de diciembre de 2018, modifica el artículo 115 del Estatuto Tributario. A partir del año 2019 permite que el 50% del valor pagado por INDUSTRIA Y COMERCIO se puede tomar como descuento tributario del impuesto sobre la renta.

Pregunta:

1. Para efectos contables como se debe reconocer este valor?
2. Se debe reconocer un 50% como un gasto de ventas, administrativo o extraordinario y el restante 50% se debe registrar como un crédito tributario (cuenta del Activo Cuenta 1355 en términos del PUC).

IVA EN LA ADQUISICIÓN DE ACTIVOS FIJOS REALES PRODUCTIVOS

El ARTÍCULO 80² (sic) de la Ley 1943 del 28 de diciembre de 2018, adiciona el artículo 258-1 al Estatuto Tributario, el cual permite que el impuesto sobre las ventas podrá descontarse en el año gravable en que dicho activo se active, es decir se puede tomar como un DESCUENTO TRIBUTARIO del impuesto sobre la renta.

Pregunta:

1. Para efectos contables como se debe reconocer este valor?
2. Este valor se debe reconocer como un gasto de ventas, administrativo o extraordinario?
3. Este valor se debe reconocer como un crédito tributario (cuenta del activo cuenta 1355 en términos del PUC).

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

¹ Nota: Aunque el consultante hace referencia al artículo 74 de la Ley 1943 de 2018, el texto que enuncia es el del artículo 76 de la misma Ley, la cual trata el tema del impuesto de industria y comercio y su tratamiento opcional como deducción o descuento tributario.

² Nota: Aunque el consultante hace referencia al artículo 80 de la Ley 1943 de 2018, el texto que enuncia es el del artículo 83 de la misma Ley, la cual trata el tema del impuesto sobre las ventas en la importación, formación, construcción o adquisición de activos fijos reales productivos, y su tratamiento en la renta como un descuento tributario.

anterior, el alcance de los conceptos emitidos por este Consejo se circunscribe exclusivamente a aspectos relacionados con la aplicación de las normas de contabilidad, información financiera y aseguramiento de la información.

Artículo 76 de la Ley 1943 de 2018, descuento tributario por pago del impuesto de industria y comercio.

El consultante pregunta respecto del tratamiento contable del impuesto de industria y comercio en virtud de lo expuesto en el artículo 76 de la Ley 1943 de 2018, que menciona lo siguiente:

“Artículo 76. Modifíquese el artículo 115 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

Artículo 115. Deducción de impuestos pagados y otros. Es deducible el cien por ciento (100%) de los impuestos, tasas y contribuciones, que efectivamente se hayan pagado durante el año o período gravable por parte del contribuyente, que tengan relación de causalidad con su actividad económica, con excepción del impuesto sobre la renta y complementarios.

(...)

El contribuyente podrá tomar como descuento tributario del impuesto sobre la renta el cincuenta por ciento (50%) del impuesto de industria y comercio, avisos y tableros.

Para la procedencia del descuento del inciso anterior, se requiere que el impuesto de industria y comercio, avisos y tableros sea efectivamente pagado durante el año gravable y que tenga relación de causalidad con su actividad económica. Este impuesto no podrá tomarse como costo o gasto.

Parágrafo 1°. El porcentaje del inciso 4 se incrementará al cien por ciento (100%) a partir del año gravable 2022(...).” (la negrilla es nuestra)

De acuerdo con lo anterior podemos observar dos situaciones respecto del tratamiento del pago por concepto de impuesto de industria y comercio, al momento que el contribuyente elabore su declaración de renta:

- Tratar el pago por impuesto de industria y comercio como una deducción en la declaración de renta; o
- Tratar el pago por impuesto de industria y comercio como un descuento tributario por el 50% del valor pagado (a partir del año 2022 por el 100%).

Artículo 83 de la Ley 1943 de 2018, descuento tributario por pago del impuesto sobre las ventas en la importación, formación, construcción o adquisición de activos fijos reales productivos.

El consultante pregunta respecto del tratamiento contable del impuesto sobre las ventas en virtud de lo expuesto en el artículo 83 de la Ley 1943 de 2018, que menciona lo siguiente:

Artículo 83. Adiciónese el artículo 258-1 al Estatuto Tributario, el cual quedará así:

*Artículo 258-1. Impuesto sobre las ventas en la importación, formación, construcción o adquisición de activos fijos reales productivos. Los responsables del Impuesto sobre las Ventas (IVA) **podrán descontar del impuesto sobre la renta a cargo,***



correspondiente al año en el que se efectúe su pago, o en cualquiera de los periodos gravables siguientes, el IVA pagado por la adquisición, construcción o formación e importación de activos fijos reales productivos, incluyendo el asociado a los servicios necesarios para ponerlos en condiciones de utilización. En el caso de los activos fijos reales productivos formados o construidos, el impuesto sobre las ventas podrá descontarse en el año gravable en que dicho activo se active y comience a depreciarse o amortizarse, o en cualquiera de los periodos gravables siguientes.

Este descuento procederá también cuando los activos fijos reales productivos se hayan adquirido, construido o importado a través de contratos de arrendamiento financiero o leasing con opción irrevocable de compra. En este caso, el descuento procede en cabeza del arrendatario.

El IVA de que trata esta disposición no podrá tomarse simultáneamente como costo o gasto en el impuesto sobre la renta ni será descontable del Impuesto sobre las Ventas (IVA).

De acuerdo con lo anterior podemos observar la existencia de un descuento tributario, esta vez relacionado con el impuesto sobre las ventas pagado en la adquisición de activos fijos reales productivos, los cuales podrían clasificarse en los estados financieros como propiedad, planta y equipo, intangibles, propiedad de inversión, o como otros activos, según corresponda.

Definición de descuento tributario

Los descuentos tributarios (tax credit, crédito tributario) corresponden al derecho legal que tiene un contribuyente de poder restar los importes pagados (en su totalidad o en parte) del impuesto de renta de periodos gravables diferentes y posteriores a aquel en el cual se realizaron los pagos correspondientes (carryforward) o en el mismo periodo gravable que dichos pagos fueron realizados; ejemplo de lo anterior ocurre con los pagos realizados por impuesto de industria y comercio, donaciones, impuesto sobre las ventas en adquisición de activos fijos productivos, impuesto pagados en el exterior, etc.; su objetivo principal es el de reducir la tasa efectiva de tributación del contribuyente³.

Los descuentos tributarios difieren de las deducciones, debido que las deducciones reducen la base gravable del impuesto, mientras que el descuento tributario reduce directamente el impuesto básico de renta.

Tratamiento contable del descuento tributario en términos generales

La NIC 12 impuesto sobre las ganancias, y la sección 29 de la NIIF para la PYMES, menciona lo siguiente

³ Puede observarse la exposición de motivos de la Ley 1943 de 2018, ante la Cámara, que dice lo siguiente: “14. Descuento del ICA. (Ver Artículos 13 y 14) Se establece que el Impuesto de Industria y Comercio que paguen los contribuyentes se tratará como un descuento tributario en el impuesto sobre la renta, lo que en la práctica implica que el ICA ya no será un factor de incremento de la tasa impositiva de los negocios.

Esta es una de las principales normas de la reforma tributaria propuesta, que persigue que los declarantes del impuesto sobre la renta puedan recuperar el 100% del ICA que paguen anualmente, que es uno de los tributos causantes de elevar la tasa de tributación de los negocios a un porcentaje cercano al 70%. Con esta norma, el Presupuesto Nacional asume el ICA, a través del descuento tributario concedido”.

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

respecto de los descuentos tributarios (créditos fiscales):

- La norma o sección de impuesto a las ganancias, no aplica para los créditos fiscales, generados por inversiones (NIC 12.4), tampoco aplica la norma de subvenciones gubernamentales (NIC 20.2);
- Los créditos fiscales no utilizados generan activos por impuesto diferido, siempre que se puedan compensar con ganancias fiscales de periodos posteriores (NIC 12.34, párrafo 29.2 de la NIIF para las PYMES);
- Los criterios para reconocer un activo por impuesto diferido por la posibilidad de compensar créditos fiscales no utilizados son los mismos que los utilizados para reconocer activos por impuestos diferidos surgidos de las diferencias temporarias deducibles (NIC 12.35).

Tratamiento contable del descuento tributario por pago del impuesto de industria y comercio

El pago del impuesto de industria y comercio cumple la definición de gasto y debe reconocerse en la información financiera de conformidad con la CINIIF 21 gravámenes, la cual especifica el reconocimiento de un pasivo en la medida que la entidad realiza el hecho generador (en este caso obtener ingresos), contra un gasto del periodo.

Sin embargo, y para analizar la forma de realizar el registro contable, se observarán dos alternativas para reconocer el efecto del descuento tributario opcional, establecido en la legislación tributaria.

- *Alternativa 1*, reconocer un activo por el descuento tributario correspondiente al 50% del impuesto de industria y comercio causado, y el otro 50% como un gasto del periodo;
- *Alternativa 2*, reconocer un gasto por la totalidad del impuesto de industria y comercio, y posteriormente reconocer el efecto del descuento tributario en el periodo corriente, como un menor valor del impuesto del periodo o como una variación del impuesto por efecto de los créditos fiscales utilizados en el futuro.

Para observar las dos alternativas, mediante un ejemplo ilustramos las dos situaciones anteriormente planteadas:

Un contribuyente presenta la siguiente información financiera, antes de medir lo relacionado con el impuesto a las ganancias del periodo:

	20X1
Ingresos de actividades ordinarias	12.000.000
Costo de ventas	(6.543.200)
Ganancia bruta	5.456.800

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

Gastos de personal	(1.154.670)
Impuesto de industria y comercio	(115.920)
Otros gastos	(45.000)
Ganancia antes de impuestos	4.141.210

La medición del impuesto a las ganancias corriente se ha realizado teniendo en cuenta lo siguiente:

	20X1
Ingresos fiscales	12.000.000
Costos fiscales	(6.543.200)
Ganancia bruta	5.456.800
Gastos de personal	(1.154.670)
Otros gastos (los gastos no deducibles no se han tenido en cuenta)	(12.000)
Base fiscal del impuesto de renta	4.290.130
Impuesto de renta (tarifa 33%)	(1.416.000)
Menos descuento tributario - 50% del impuesto de industria y comercio	57.960
Impuesto a pagar del periodo	(1.358.040)

De acuerdo con lo anterior, y teniendo en cuenta las dos alternativas mencionadas anteriormente, el estado de resultados del periodo de la entidad sería el siguiente:

	Alternativa 1 20X1	Alternativa 2 20X1
Ingresos de actividades ordinarias	12.000.000	12.000.000
Costo de ventas	(6.543.200)	(6.543.200)
Ganancia bruta	5.456.800	5.456.800
Gastos de personal	(1.154.670)	(1.154.670)
Impuesto de industria y comercio	(57.960)	(115.920)
Otros gastos	(45.000)	(45.000)
Ganancia antes de impuestos	4.199.170	4.141.210
Gasto por impuesto de renta	(1.416.000)	(1.358.040)
Ganancia del periodo	2.783.170	2.783.170

Tasa efectiva de tributación⁴ 33,72% 32,79%

En la alternativa 1, la entidad presenta en el estado de resultado integral, un menor gasto por impuesto de industria y comercio, y un mayor gasto por impuesto a las ganancias frente a la alternativa 2; lo anterior resulta en una tasa efectiva de tributación diferente en las dos alternativas, al pasar del 33,72% (alternativa 1) al 32,79% (alternativa 2).

Sin embargo, este Consejo considera que la alternativa dos, refleja mejor la situación financiera de la entidad y el resultado de la gestión de la administración, al reflejar el gasto por impuesto de industria y comercio por su totalidad, así como la estimación del impuesto a las ganancias (de renta) de acuerdo con la depuración realizada que incluye las cantidades que se esperan pagar a la administración tributaria, utilizando la normativa y las tasas impositivas aprobadas al final del periodo sobre el que se informa (ver NIC 12.46).

Por lo anterior, el pago por impuesto de industria y comercio se reconocerá como un gasto del periodo por su totalidad, y el correspondiente efecto del descuento tributario afectará la medición del impuesto corriente del periodo.

Tratamiento contable del descuento tributario por pago del impuesto de sobre las ventas en la adquisición de activos fijos productivos

En relación al impuesto sobre las ventas en la adquisición de activos fijos productivos, la respuesta se realizará en los términos del concepto 2018-0679, donde se analizó un tratamiento similar, en dicho concepto se analizó y contestó lo siguiente:

Respecto del tratamiento del IVA en la adquisición de elementos de propiedad, planta y equipo, los marcos de información financiera refieren lo siguiente:

Norma de Información Financiera	Tratamiento del IVA
Propiedad, planta y equipo, párrafo 17.10 de la NIIF para las	El costo de los elementos de propiedades, planta y equipo comprende todo lo siguiente: (a) los aranceles de importación y los impuestos no

⁴ La tasa efectiva de tributación se ha calculado teniendo en cuenta la siguiente fórmula: “gasto por impuesto de renta / ganancia antes de impuestos”.



PYMES.	recuperables.
Propiedad, planta y equipo, NIC 16 párrafo 16.	El costo de los elementos de propiedades, planta y equipo comprende: (a) los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición.
Capítulo IX, NIF para microempresas	9.7. El costo de los terrenos, instalaciones o equipos comprende su precio de adquisición, incluidos los derechos de importación y los impuestos indirectos no reembolsables y cualquier costo directamente atribuible al acondicionamiento del activo para el uso previsto.

Teniendo en cuenta los enunciados anteriores, se debe dirimir respecto de si el IVA es un impuesto recuperable o si es un impuesto no recuperable, dependiendo de los casos para los que la norma tributaria menciona un tratamiento específico.

Para este Consejo, un impuesto recuperable puede entenderse como aquel impuesto que una vez pagado o causado en la adquisición de un elemento de propiedad, planta y equipo, puede ser utilizado en su totalidad para reducir un valor a pagar relacionado con el mismo impuesto o con otro, según lo permita la normativa fiscal del país.

De acuerdo con lo anterior, en las siguientes situaciones se analizará si se trata de un impuesto recuperable o no, el IVA pagado en la adquisición de un elemento de Propiedad, planta y equipo (PPYE) y se determinará su tratamiento contable de conformidad con los marcos normativos de información financiera:

Situación tributaria permitida por la legislación fiscal	Tratamiento contable	Comentarios
En la adquisición de un elemento de PPYE, el IVA puede tomarse como descuento tributario respecto del impuesto de renta nacional.	El IVA pagado no debe tratarse como un mayor valor del costo del elemento de PPYE. En su lugar debe reconocerse como activo por impuesto corriente o un menor valor del pasivo por impuesto corriente.	Se considera que el IVA ha sido recuperado a través de la opción de restar el impuesto de renta por pagar en su totalidad, de tal manera que el contribuyente tiene un saldo fiscal a su favor que será usado en su declaración de renta del periodo.

(...)

Por lo anterior, si el impuesto sobre las ventas pagado en la adquisición de un elemento de propiedad, planta y equipo puede tratarse fiscalmente como descuento tributario en su totalidad, este debe reconocerse

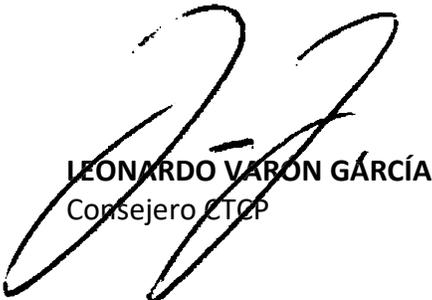




contablemente como un activo por descuento tributario⁵, y no como un mayor valor del costo del elemento de PPYE.

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,



LEONARDO VARÓN GARCÍA
Consejero CTCP

Proyectó: Leonardo Varón García

Consejero Ponente: Leonardo Varón García

Revisó y aprobó: Leonardo Varón García, Wilmar Franco Franco, Gabriel Gaitán León, Luis Henry Moya Moreno.

⁵ El nombre “activo por descuento tributario” es una sugerencia por parte del CTCP, sin embargo otros nombres podrían utilizarse (por ejemplo “activos por créditos fiscales” o “activo por beneficios fiscales futuros”), también es importante analizar si se debe mostrar por separado en el estado de situación financiera del periodo, siempre que se trate de una cifra material.



**RESPUESTA COMUNICACIÓN ENVIADA POR CORREO ELECTRÓNICO
INFO@MINCIT.GOV.CO**

Bogotá D.C., 17 de Julio del 2019

1-2019-016916

Para: **ecruz46@hotmail.com**

2-2019-020673

EFREN CRUZ

Asunto: Consulta 2019-0572

Buenos días

Damos respuesta a su consulta 2019-0572

LEONARDO VARON GARCIA

CONSEJERO

Anexos: 2019-0572 Descuentos tributarios por ICA e IVA env LVG WFF.pdf

Proyectó: MARIA AMPARO PACHON PACHON-CONT

Revisó: 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



GD-FM-009.v20

GD-FM-009.v20