Bogotá, D.C.,

No. del Radicado	1-2023-014571
Fecha de Radicado	26 de abril de 2023
Nº de Radicación CTCP	2023-0234
Tema	Certificados tributarios – incentivo CoCrea

CONSULTA (TEXTUAL)

"(...)
Se solicita a la entidad orientación en el siguiente caso derivado del incentivo de Cocrea.
La empresa se encuentra avalada por Cocrea y a los aportantes en calidad de inversionistas se les otorgará el beneficio tributario del 165% que después de deducir el impuesto de renta será una deducción neta del 57.75%.
Del valor de la inversión, aseguraremos de entrada el 57.75% con el certificado que emite Cocrea, por lo tanto, la empresa quedará con una cuenta por pagar al inversionista por el 42.25% restante.
La pregunta es

1. *¿Cómo se debe contabilizar el valor del 57.75% que se devolverá al inversionista mediante el certificado de Cocrea, es un ingreso no operacional o bajo qué concepto se debe contabilizar?"*

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:

Este Consejo dio respuesta a dicha consulta en el concepto 2022-0440 y fecha de radicación 26-08-2022 en el cual se conceptuó:

"En primer término, debemos aclarar que habiéndose emitido los decretos que ponen en vigencia los estándares de información financiera en Colombia, el tratamiento contable debe efectuarse teniendo en cuenta el marco técnico normativo que le corresponda a la entidad. Como no se indica en la consulta el grupo al que pertenece el consultante, este concepto se elabora teniendo como referente el Marco Técnico Normativo correspondiente al Grupo 2, contenido en el Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y sus modificaciones, es decir, la NIIF para las PYMES.

Para dar contexto a la consulta, relacionada con los bonos originados en la Corporación Colombia Crea Talento - CoCrea, teniendo en cuenta las normas que originan su creación, se incluye dentro de nuestro análisis lo relacionado en lo pertinente con la Ley 814 de 2003 modificada por la Ley 1607 de 2012, y en lo referente al artículo 195, en concordancia con el Decreto 697 de 2020.

De acuerdo al Decreto 697 de 2020, el beneficio del 165% se otorga conforme a los artículos 2.12.2.3.1. y 2.12.2.3.2.

El beneficio puede generar un saldo a favor o puede hacerse a través de un certificado de inversión o donación, con carácter negociable en el mercado secundario y que se puede fraccionar.

Respecto a las preguntas

1. *¿Cómo debe registrar el vendedor ese certificado en su contabilidad?*

3. *Cuando el certificado es vendido en la vigencia fiscal siguiente ¿cómo debe registrarlo el comprador en su contabilidad?*

Se considera que una vez el vendedor recibe el título valor (certificado), deberá registrarlo en los estados financieros, aplicando la definición de activos financieros y los lineamientos de reconocimiento inicial, establecidos en los párrafos 11.8 al 11.12 de la Sección 11 – Instrumentos Financieros Básicos, incorporada en el Anexo No. 2 del D.U.R. 2420 de 2015 y que para mayor entendimiento, citamos a continuación

"Instrumentos financieros básicos

11.8 Una entidad contabilizará los siguientes instrumentos financieros como instrumentos financieros básicos de acuerdo con lo establecido en la Sección 11

(a) efectivo;

(b) un instrumento de deuda (como una cuenta, pagaré o préstamo por cobrar o pagar) que cumpla las condiciones del párrafo 11.9;

(c) Un compromiso de recibir un préstamo que
(i) no pueda liquidarse por el importe neto en efectivo; y
(ii) cuando se ejecute el compromiso, se espera que cumpla las condiciones del párrafo 11.9.

(d) Una inversión en acciones preferentes no convertibles y acciones preferentes u ordinarias sin opción de venta.

11.9 Un instrumento de deuda que satisfaga todas las condiciones de (a) a (d) deberá contabilizarse de acuerdo con la Sección 11

(a) los rendimientos para el tenedor (el prestamista/acreedor) evaluados en la moneda en la que se denomina el instrumento de deuda son
(i) un importe fijo;
(ii) una tasa fija de rendimiento sobre la vida del instrumento;
(iii) un rendimiento variable que a lo largo de la vida del instrumento, se iguala a la aplicación de una referencia única cotizada o una tasa de interés observable (tal como el LIBOR); o
(iv) alguna combinación de estas tasas fijas y variables, siempre que tanto la tasa fija como la variable sean positivas (por ejemplo, una permuta financiera de tasa de interés con una tasa fija positiva y una tasa variable negativa no cumpliría este criterio).

Para rendimientos de tasas de interés fijo y variable, el interés se calcula multiplicando la tasa para el periodo aplicable por el principal pendiente durante el periodo.

(b) no hay cláusulas contractuales que, por sus condiciones, pudieran dar lugar a que el tenedor (el prestamista/acreedor) pierda el importe principal y cualquier interés atribuible al periodo corriente o a periodos anteriores. El hecho de que un instrumento de deuda esté subordinado a otros instrumentos de deuda no es un ejemplo de esta cláusula contractual.

(c) las cláusulas contractuales que permitan o requieran que el emisor (el deudor prestatario) pague anticipadamente un instrumento de deuda o permitan o requieran que el tenedor (el prestamista/acreedor) lo devuelva al emisor (es decir, exigir el reembolso) antes de la fecha de vencimiento no están supeditadas a sucesos futuros distintos de los de proteger
(i) al tenedor contra un cambio en el riesgo crediticio del emisor o del instrumento (por ejemplo incumplimientos, rebajas crediticias o infracciones de cláusulas del préstamo), o de un cambio en el control del emisor; o
(ii) al tenedor o emisor contra cambios legales o fiscales relevantes.

(d) no existe un rendimiento condicional o una cláusula de reembolso excepto para el rendimiento de tasa variable descrito en (a) y para la cláusula de pago anticipado descrita en (c).

11.9A Ejemplos de instrumentos de deuda que normalmente satisfacen las condiciones establecidas en el párrafo 11.9(a)(iv) incluyen

(a) un préstamo bancario que tiene una tasa de interés fija para un periodo inicial que después revierte a una tasa de interés variable observable o cotizada con posterioridad a ese periodo; y

(b) un préstamo bancario con interés pagadero a una tasa de interés variable observable o cotizada más una tasa fija a lo largo de la vida del préstamo, por ejemplo la LIBOR más 200 puntos básicos.

11.9B Un ejemplo de un instrumento de deuda que satisfaría normalmente las condiciones establecidas en el párrafo 11.9(c) sería un préstamo bancario que permite que el prestatario liquide el acuerdo anticipadamente, aun cuando se pueda requerir que el prestatario pague una penalización para compensar al banco por sus costos de cancelación por el prestatario del acuerdo de forma anticipada.

11.10 Son ejemplos de instrumentos financieros que normalmente satisfacen las condiciones establecidas en el párrafo 11.9

(a) cuentas de origen comercial y pagarés por cobrar y pagar y préstamos de bancos o terceros.

(b) cuentas por pagar en una moneda extranjera. Sin embargo, cualquier cambio en la cuenta por pagar debido a un cambio en la tasa de cambio se reconoce en resultados como requiere el párrafo 30.10.

(c) préstamos a, o de, subsidiarias o asociadas que se deben pagar cuando son reclamados.

(d) un instrumento de deuda que podría convertirse inmediatamente en una cuenta por cobrar si el emisor incumpliese el pago de un interés o del principal (esta condición no viola las condiciones del párrafo 11.9).

11.11 Son ejemplos de instrumentos financieros que no satisfacen las condiciones del párrafo 11.9 (y, por lo tanto, quedan dentro del alcance de la Sección 12)

(a) una inversión en instrumentos de patrimonio de otra entidad distintos de acciones preferentes no convertibles y acciones preferentes u ordinarias sin opción de venta [véase el párrafo 11.8(d)];

(b) una permuta financiera de tasas de interés que da lugar a un flujo de efectivo positivo o negativo o un compromiso a plazo para comprar materias primas cotizadas o instrumentos financieros que se pueden liquidar en efectivo o que, a su liquidación, pueden tener un flujo de efectivo positivo o negativo, porque estas permutas financieras y contratos a término no cumplen la condición del párrafo 11.9(a);

(c) opciones y contratos de futuros, porque los rendimientos a los tenedores no son fijos y no se cumple la condición del párrafo 11.9(a); y

(d) inversiones en deuda convertible, porque el rendimiento para los tenedores puede variar con el precio de las acciones del emisor y no solo con las tasas de interés de mercado.

Reconocimiento inicial de activos financieros y pasivos financieros

11.12 Una entidad solo reconocerá un activo financiero o un pasivo financiero cuando se convierta en una parte de las condiciones contractuales del instrumento."

2. *Cuando el certificado es vendido en la vigencia fiscal siguiente ¿cómo debe registrarlo el vendedor en su contabilidad?*

4. *Cuando el certificado es vendido a diferentes personas ¿cómo se efectúa el proceso?*

En cuanto a la venta, detalladas en las preguntas 2 y 4, se dará de baja la inversión (activo financiero), de acuerdo a lo establecido en los párrafos 11.33 al 11.35 de la Sección 11 – Instrumentos Financieros Básicos, incorporada en el Anexo No. 2 del D.U.R. 2420 de 2015 y que, para mayor entendimiento, citamos a continuación

"Baja en cuentas de un activo financiero

11.33 Una entidad dará de baja en cuentas un activo financiero solo cuando

(a) expiren o se liquiden los derechos contractuales sobre los flujos de efectivo del activo financiero;

(b) la entidad transfiera sustancialmente a terceros todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo financiero; o

(c) la entidad, a pesar de haber conservado algunos riesgos y ventajas inherentes a la propiedad significativos, ha transferido el control del activo a otra parte, y éste tiene la capacidad práctica de vender el activo en su integridad a una tercera parte no relacionada y es capaz de ejercer esa capacidad unilateralmente y sin necesidad de imponer restricciones adicionales sobre la transferencia—en este caso, la entidad
(i) dará de baja en cuentas el activo; y
(ii) reconocerá por separado cualesquiera derechos y obligaciones conservados o creados en la transferencia.

El importe en libros del activo transferido deberá distribuirse entre los derechos u obligaciones conservados y transferidos sobre la base de sus valores razonables relativos en la fecha de la transferencia. Los derechos y obligaciones de nueva creación deberán medirse al valor razonable en esa fecha. Cualquier diferencia entre la contraprestación recibida y el importe reconocido y dado de baja en cuentas de acuerdo con este párrafo deberá ser reconocido en resultados en el periodo de la transferencia.

11.34 Si una transferencia no da lugar a una baja en cuentas porque la entidad ha conservado riesgos y ventajas significativas inherentes a la propiedad del activo transferido, la entidad continuará reconociendo el activo transferido en su integridad, y reconocerá un pasivo financiero por la contraprestación recibida. El activo y pasivo no deberá compensarse. En periodos posteriores, la entidad reconocerá cualquier ingreso por el activo transferido y cualquier gasto incurrido por el pasivo financiero.

11.35 Si un transferidor otorgase garantías distintas del efectivo (tales como instrumentos de deuda o de patrimonio) al receptor de la transferencia, la contabilización de la garantía por ambas partes dependerá de si la segunda tiene el derecho a vender o volver a pignorar la garantía y de si la primera ha incurrido en incumplimiento. Ambos contabilizarán la garantía de la siguiente forma

(a) si el receptor de la transferencia tiene, por contrato o costumbre, el derecho de vender o volver a pignorar la garantía, el transferidor reclasificará ese activo en su estado de situación financiera (por ejemplo, como un activo prestado, un instrumento de patrimonio pignorado o una cuenta por cobrar recomprada) de forma separadamente de otros activos;

(b) si el receptor de la transferencia vendiese la garantía pignorada, reconocerá los ingresos procedentes de la venta y un pasivo medido a su valor razonable por su obligación de devolver la garantía;

(c) si el transferidor incumpliese de acuerdo con los términos del contrato y dejase de estar capacitado para rescatar la garantía, dará de baja en cuentas la garantía y el receptor de la transferencia reconocerá la garantía como su activo medido inicialmente al valor razonable, o, si ya la hubiese vendido, dará de baja su obligación de devolver la garantía; y

(d) Excepto por lo dispuesto en el apartado (c), el transferidor continuará registrando la garantía como su activo y el receptor de la transferencia no reconocerá la garantía como un activo."

En ese orden de ideas, se deberá observar los términos contractuales, en los que se especifique cuándo transfiera sustancialmente al tercero todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo financiero (Certificado), lo cual puede ocurrir al momento de la firma del contrato de enajenación, al momento del pago o en una fecha diferente, conforme a la norma que garantiza su efectividad del beneficio tributario."

Como se explica en el concepto que se le ha transcrito para facilitar la compresión contable de lo relacionado con el incentivo tributario, éste debe registrarse como un activo financiero, toda vez que puede ser vendido o utilizado, como se analizó en la primera parte del concepto: "*De acuerdo al Decreto 697 de 2020, el beneficio del 165% se otorga conforme a los artículos 2.12.2.3.1. y 2.12.2.3.2.*

El beneficio puede generar un saldo a favor o puede hacerse a través de un certificado de inversión o donación, con carácter negociable en el mercado secundario y que se puede fraccionar". Para el registro contable, como también se expuso, debe atenderse a las cláusulas contractuales, de las cuales se genera la respectiva contabilización.

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,

JESUS MARIA PEÑA BERMUDEZ
Consejero - CTCP

Proyectó: Edgar Hernando Molina Barahona
Consejero Ponente: Jesús María Peña Bermúdez
Revisó y aprobó: Carlos Augusto Molano R. / Jimmy Bolaño T. / Jairo Enrique Cervera R. / Jesús María Peña B.