

Bogotá, D.C.,

REFERENCIA:

No. del Radicado	1-2023-029194
Fecha de Radicado	12 de septiembre de 2023
Nº de Radicación CTCP	2023-0419
Tema	Aportes en especie

CONSULTA (TEXTUAL)

“(...)

El suscrito, (...), ciudadano colombiano, identificado con la cédula de ciudadanía número (...) de Bogotá, en ejercicio del DERECHO DE PETICIÓN en interés particular consagrado en el artículo 23 de la Constitución Política Colombiana y desarrollado en el Título II, Capítulo I del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, modificado en lo pertinente por la Ley 1755 de 2015 y 2080 de 2021, acudo ante su Entidad para solicitar aclaración del Tratamiento Contable aplicable bajo las siguientes:

1. CONSIDERACIONES

1.1. A través del Concepto No. 1-2020-013242 del 5 de junio de 2020, el Consejo Técnico de la Contaduría Pública (en adelante “CTCP”) estableció que la entrega de aportes en especie puede asimilarse a una transacción de permuta, mediante la cual el socio o partícipe entrega un bien o derecho, a cambio de recibir participaciones de la Entidad. En este caso, dice el CTCP que, las normas del grupo 1 o 2 requieren que el costo de dicho elemento se mida por su valor razonable y, en caso de no medirse por su valor razonable, su costo se medirá por el importe en libros del activo entregado.

1.2. En este sentido, en el referido Concepto se hizo mención de las siguientes normas contables:

- (i) la sección 26 de la NIIF para las PYMES, la cual contiene directrices para medir el valor razonable de los instrumentos de patrimonio concedidos y
- (ii) la sección 22 de la NIIF para las PYMES en la cual se señala que los instrumentos de patrimonio se medirán por el valor razonable del efectivo u otros recursos recibidos o por recibir, neto de cualquier costo de transacción, entre otras reglas en materia de contabilidad, así:

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

“ -Los instrumentos de patrimonio emitidos (distintos de los de una combinación de negocios) se medirán por el valor razonable del efectivo u otros recursos recibidos o por recibir, neto de cualquier costo de transacción (traspasos legales, etc.) (párrafo 22.8);

- Los costos de transacción en la emisión de acciones se reconocerán como un menor valor del patrimonio (párrafo 22.9).

-El exceso del valor nominal sobre la acción emitida se reconocerá como una prima de emisión;

-La cancelación de pasivos mediante la emisión de acciones se contabilizará como lo describe los párrafos 22.15A a 22.15C”

1.3. Adicionalmente, el Concepto No. 1-2020-013242 del 5 de junio de 2020 reiteró el Concepto No. 2019-0562, en el cual el CTCP indicó que los marcos de información financiera vigentes contienen directrices para el reconocimiento, medición, presentación y revelación de los informes financieros de propósito general, pero estos no establecen requisitos relacionados con la forma de documentar el sistema de información contable en una Entidad. Por lo anterior, se concluye que en el caso de que una Entidad deba elaborar Estados Financieros conforme a las normas de contabilidad e información financiera, se recomienda elaborar un catálogo de cuentas propio para asegurar el cumplimiento de las normas antes mencionadas.

1.4. Por otro lado, mediante el Concepto No. 1-2022-007736 del 25 de marzo de 2022, el CTCP estableció que el aporte en especie es un mecanismo a través del cual se permite que un accionista invierta en una sociedad sin aportar dinero. Así, para efectos de reconocer y medir dichos aportes, se deberá seguir lo establecido en la sección 22 de la NIIF para las Pymes, donde se indica que:

“Una entidad medirá instrumentos de patrimonio, distintos a los emitidos como parte de una combinación de negocios o los contabilizados de acuerdo con los párrafos 22.15A y 22.15B, al valor razonable del efectivo u otros recursos recibidos o por recibir, neto de costos de transacción. Si se aplaza el pago y el valor en el tiempo del dinero es significativo, la medición inicial se hará sobre la base del valor presente.”

2. CONSULTA

Con fundamento en las anteriores consideraciones, respetuosamente solicitamos que se absuelvan todas y cada una de las inquietudes que se formulan a continuación:

PETICIÓN 1: ¿Cómo se registra contablemente bajo estándares NIIF un aporte en especie de una cuenta por cobrar por parte del acreedor a la sociedad deudora, cuyo valor nominal (facial) es X pero su costo fiscal es Y (inferior) al haber sido adquirida con descuento (factoring)?

Favor tener presente que el párrafo 1 del artículo 319 del Estatuto Tributario, señala expresamente que “para efectos mercantiles y contables se tendrá como valor del aporte el asignado por las partes de acuerdo con las normas mercantiles y contables.”. De esta manera, las acciones emitidas para fines fiscales se darán a costo fiscal.

PETICIÓN 2: Bajo el anterior escenario, ¿Cómo la Compañía receptora del aporte registra contablemente bajo estándares NIIF la cancelación de su cuenta por pagar al acreedor, hoy accionistas, al ocurrir legalmente una “Compensación” o “Confusión” de la obligación?

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

PETICIÓN 3: En aplicación del artículo 319 del Estatuto Tributario, si las acciones emitidas tienen un valor de emisión inferior al de la cuenta por pagar cancelada con el aporte en especie, ¿Cómo la Compañía receptora del aporte debe registrar contablemente la diferencia patrimonial reflejada?

¿Deberá reflejarlo y reconocerlo bajo la sección 22 de la NIIF para las PYMES (NIIF 2) como una “prima de emisión”?

¿Deberá registrarse contablemente dentro del Patrimonio -Capital Social- el aporte de forma equivalente a la cuenta por pagar cancelada; no obstante, su valor fiscal y de emisión en libros sea inferior y deba revelarse la diferencia vía Conciliación Fiscal?

(...)”

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:

Ante todo es necesario aclararle que los conceptos a que se hacen referencia como emitidos por el CTCP: *Concepto No. 1-2020-013242 del 5 de junio de 2020* y el *Concepto No. 1-2022-007736*, corresponden a conceptos a las consultas 2020-0556 y 2022-186.

PETICIÓN 1: ¿Cómo se registra contablemente bajo estándares NIIF un aporte en especie de una cuenta por cobrar por parte del acreedor a la sociedad deudora, cuyo valor nominal (facial) es X pero su costo fiscal es Y (inferior) al haber sido adquirida con descuento (factoring)?

Considerando que la transacción se realiza de forma directa entre el deudor y el acreedor le sugerimos a la entidad revisar lo descrito en los estatutos respecto a los pagos de acciones en especie, y lo previsto en el artículo 398 del Código de Comercio para el pago de acciones en especie.

Ahora, tratándose del reconocimiento y medición de aportes diferentes a los realizados en efectivo (aportes en especie), el párrafo 22.7 de la NIIF para las PYMES, establece:

"Emisión inicial de acciones u otros instrumentos de patrimonio

*22.7 Una entidad reconocerá la emisión de acciones o de otros instrumentos de patrimonio cuando emita esos instrumentos y otra parte esté obligada a proporcionar efectivo u **otros recursos a la entidad** a cambio de éstos:*

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

- (a) si los instrumentos de patrimonio se emiten antes de que la entidad reciba el efectivo u **otros recursos**, la entidad presentará el importe por cobrar como una compensación al patrimonio en su estado de situación financiera, no como un activo;
 - (b) si la entidad recibe el efectivo u otros recursos antes de que se emitan los instrumentos de patrimonio, y no se puede requerir a la entidad el reembolso del efectivo o de los otros recursos recibidos, la entidad reconocerá el correspondiente incremento en el patrimonio en la medida de la contraprestación recibida: y
 - (c) en la medida en que los instrumentos de patrimonio hayan sido suscritos pero no emitidos, y la entidad no haya todavía recibido el efectivo o los otros recursos, no reconocerá un incremento en el patrimonio"
- (negrilla fuera del texto)

El párrafo 22.8 de las NIIF para PYMES, incorporado en el Anexo No. 2 del D.U.R. 2420 de 2015, indica:

“Una entidad medirá instrumentos de patrimonio, distintos a los emitidos como parte de una combinación de negocios o los contabilizados de acuerdo con los párrafos 22.15A y 22.15B, al valor razonable del efectivo u otros recursos recibidos o por recibir, neto de costos de transacción. Si se aplaza el pago y el valor en el tiempo del dinero es significativo, la medición inicial se hará sobre la base del valor presente.” (si fuere el caso)

En los casos de aportes en especie por parte de un socio a cambio de recibir instrumentos de patrimonio de una entidad emisora, el registro contable debe realizarse midiendo el valor razonable de las cuentas por cobrar o por recibir, neto de los costos de transacción (párrafo 22.8 de la NIIF para las PYMES), cualquier diferencia entre el valor razonable menos los costos de transacción del activo recibido y el valor nominal de los instrumentos de patrimonio entregados, deberá reconocerse como una prima de emisión y no como parte del resultado del ejercicio de la entidad emisora.

Al respecto también puede consultar el concepto de este Organismo No. 2018-096.

PETICIÓN 2: Bajo el anterior escenario, ¿Cómo la Compañía receptora del aporte registra contablemente bajo estándares NIIF la cancelación de su cuenta por pagar al acreedor, hoy accionistas, al ocurrir legalmente una “Compensación” o “Confusión” de la obligación?

En lo por usted planteado es necesario tener la claridad que buscan los artículos 1724 y 1726 del Código Civil, al presentarse el fenómeno de la confusión, especialmente cuando los acreedores se convierten en accionistas de la compañía, lo que generaría, en nuestro concepto, una reclasificación del pasivo al patrimonio por el valor razonable, en el momento que se presenta el hecho económico que la genera, para lo cual debe considerarse el valor nominal de la acción y la diferencia, si la hubiere, entre el valor nominal y el valor razonable será una prima en colocación de acciones, atendiendo al principio de la realidad económica.

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

Es importante destacar que la contabilización exacta puede depender de los detalles específicos de la transacción y de las políticas contables de la empresa. Además, es fundamental tener en cuenta que las NIIF se basan en el principio de esencia sobre la forma, por lo cual lo más importante es reflejar con precisión la sustancia económica o razón de ser de la transacción, para su registro y presentación en los estados financieros.

En relación con la petición No. 3, por tratarse de un tema tributario este Organismo no es competente legalmente al tenor de la Ley 1314 de 2009, para atender dicha solicitud. El organismo competente es la DIAN a dónde debe dirigir la inquietud.

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.

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