

CONCEPTO 32270 DEL 6 DE NOVIEMBRE DE 2018
DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

Bogotá, D.C.

Ref: Radicado 100043422 del 30/07/2018

Tema Impuesto sobre la renta y complementarios
Descriptor Ingresos
Fuentes formales Estatuto Tributario. Arts, 21-1; 28; 60 y ss.

Cordial saludo:

De conformidad con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008, modificado por el artículo 10 del Decreto 1321 de 2011, es función de esta Subdirección absolver las consultas escritas que se formulen sobre interpretación y aplicación de las normas nacionales en materia tributaria, aduanera o de comercio exterior, en lo de competencia de la DIAN.

En el caso objeto de estudio, plantea la peticionaria inquietudes relacionadas con el tratamiento tributario de la realización de los ingresos y la determinación del valor de los activos fijos, todo ello en el marco de explotación de petróleo, expuestas así:

"2.1. [¿] Las ventas provenientes de las pruebas extensas que ocurren antes de que sea declarada o no la comercialidad, son rubros que deben disminuir el activo fiscal exploratorio? o [¿] estos se debe (sic) manejar por separado como un ingreso fiscal?"

2.2. [¿] En caso que corresponda a un menor valor del activo, quisiéramos confirmar si ésta se debe considerar como la venta de un activo fijo?"

En primer lugar, es necesario traer a colación el concepto de ingreso fiscal, cuya definición -para los obligados a llevar contabilidad- se encuentra estipulada en el artículo 28 del Estatuto Tributario (ET) norma que estipula:

"ARTÍCULO 28. REALIZACIÓN DEL INGRESO PARA LOS OBLIGADOS A LLEVAR CONTABILIDAD. Para los contribuyentes que estén obligados a llevar contabilidad, **los ingresos realizados fiscalmente son los ingresos devengados contablemente en el año o período gravable**

Los siguientes ingresos, aunque devengados contablemente, generarán una diferencia y su reconocimiento fiscal se hará en el

momento en que lo determine este Estatuto y en las condiciones allí previstas:

- 1. En el caso de los dividendos provenientes de sociedades nacionales y extranjeras, el ingreso se realizará en los términos del numeral 1 del artículo 27 del Estatuto Tributario.*
- 2. En el caso de la venta de bienes inmuebles el ingreso se realizará en los términos del numeral 2 del artículo 27 del Estatuto Tributario.*
- 3. En las transacciones de financiación que generen ingresos por intereses implícitos de conformidad con los marcos técnicos normativos contables, para efectos del impuesto sobre la renta y complementario, solo se considerará el valor nominal de la transacción o factura o documento equivalente, que contendrá dichos intereses implícitos. En consecuencia, cuando se devengue contablemente, el ingreso por intereses implícitos no tendrá efectos fiscales.*
- 4. Los ingresos devengados por concepto de la aplicación del método de participación patrimonial de conformidad con los marcos técnicos normativos contables, no serán objeto del impuesto sobre la renta y complementarios. La distribución de dividendos o la enajenación de la inversión se regirán bajo las disposiciones establecidas en este estatuto.*
- 5. Los ingresos devengados por la medición a valor razonable, con cambios en resultados, tales como propiedades de inversión, no serán objeto del Impuesto sobre la Renta y Complementarios, sino hasta el momento de su enajenación o liquidación, lo que suceda primero.*
- 6. Los ingresos por reversiones de provisiones asociadas a pasivos, no serán objeto del impuesto sobre la renta y complementarios, en la medida en que dichas provisiones no hayan generado un gasto deducible de impuestos en períodos anteriores.*
- 7. Los ingresos por reversiones de deterioro acumulado de los activos y las previstas en el parágrafo del artículo 145 del Estatuto Tributario, no serán objeto del impuesto sobre la renta y complementarios en la medida en que dichos deterioros no hayan generado un costo o gasto deducible de impuestos en periodos anteriores.*
- 8. Los pasivos por ingresos diferidos producto de programas de fidelización de clientes deberán ser reconocidos como ingresos en materia tributaria, a más tardar, en el siguiente periodo fiscal o en la fecha de caducidad de la obligación si este es menor.*
- 9. Los ingresos provenientes por contraprestación variable, entendida como aquella sometida a una condición -como, por*

ejemplo, desempeño en ventas, cumplimiento de metas, etc.-, no serán objeto del impuesto sobre la renta y complementarios sino hasta el momento en que se cumpla la condición.

- 10. Los ingresos que de conformidad con los marcos técnicos normativos contables deban ser presentados dentro del otro resultado integral, no serán objeto del impuesto sobre la renta y complementarios, sino hasta el momento en que, de acuerdo con la técnica contable, deban ser presentados en el estado de resultados, o se reclasifique en el otro resultado integral contra un elemento del patrimonio, generando una ganancia para fines fiscales producto de la enajenación, liquidación o baja en cuentas del activo o pasivo cuando a ello haya lugar.*

PARÁGRAFO 1o. Cuando en aplicación de los marcos técnicos normativos contables, un contrato con un cliente no cumpla todos los criterios para ser contabilizado, y, en consecuencia, no haya lugar al reconocimiento de un ingreso contable, pero exista el derecho a cobro, para efectos fiscales se entenderá realizado el ingreso en el período fiscal en que surja este derecho por los bienes transferidos o los servicios prestados, generando una diferencia.

PARÁGRAFO 2o. Entiéndase por interés implícito el que se origina en aquellas transacciones de financiación, que tienen lugar cuando los pagos se extienden más allá de los términos de la política comercial y contable de la empresa, o se financia a una tasa que no es una tasa de mercado.

PARÁGRAFO 3o. Para efectos del numeral 8 del presente artículo, se entenderá por programas de fidelización de clientes aquellos en virtud de los cuales, como parte de una transacción de venta, un contribuyente concede una contraprestación condicionada y futura a favor del cliente, que puede tomar la forma de un descuento o un crédito.

PARÁGRAFO 4o. Para los distribuidores minoristas de combustibles líquidos y derivados del petróleo, aplicará lo consagrado en el artículo 10 de la Ley 26 de 1989. Al ingreso bruto así determinado, no se le podrán deducir costos por concepto de adquisición de combustibles líquidos y derivados del petróleo, lo cual no comprende el costo del transporte de los combustibles líquidos y derivados del petróleo, ni otros gastos deducibles, asociados a la operación. (...)" (Negrillas fuera de texto).

La norma transcrita expone taxativamente los ingresos que, aunque devengados contablemente, generan una diferencia y su reconocimiento fiscal se hace en el momento en que lo determine el ET., dejado clara la regla general aplicable a la realización fiscal del ingreso, la cual se conforma con los ingresos devengados contablemente en el año o período gravable respectivo.

Para el caso objeto de estudio basta citar el concepto de ingreso fiscal para explicar que la realización del ingreso fiscal es una operación distinta a la determinación del valor de los activos.

Lo anterior en virtud a que los ingresos devengados contablemente en el periodo gravable hacen parte del estado de resultados cuyo objeto es determinar las utilidades, y tal como se expuso mediante oficio No. 006012 del 17 de marzo de 2017, debe tenerse en cuenta que:

"(...) La normativa tributaria del Impuesto al Renta y Complementarios ha mantenido el concepto de 'causación' para la realización del ingreso, mediante el cual, se entiende causado un ingreso cuando nace el derecho a exigir su pago, aunque no se haya hecho efectivo el cobro.

*No obstante, considerando que la normativa tributaria toma como referencia a los ingresos que un contribuyente registra en su contabilidad financiera en las normas financieras el concepto de 'causación' es inexistente. **El concepto actualmente vigente para el registro contable de un ingreso es la 'base de acumulación' o 'devengo' (...)** (Negritas fuera de texto).*

Así las cosas, para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios se deberán reconocer como ingresos todos aquellos que satisfagan las definiciones y los criterios de reconocimiento de acuerdo con los marcos técnicos normativos contables, es decir, todos aquellos que hayan sido devengados contablemente en el periodo fiscal, a menos que se verifique alguna de las circunstancias excepcionales desarrolladas en el inciso 2 del artículo 28 del ET.

En consecuencia, en el caso objeto de estudio se debe entender que los ingresos devengados contablemente provenientes de las ventas de pruebas extensas en el periodo gravable respectivo constituyen verdaderos ingresos fiscales y así deben ser tratados tributariamente.

En los anteriores términos se resuelve su solicitud y cordialmente le informamos que tanto la normatividad en materia tributaria, aduanera y

cambiaría, como los conceptos emitidos por la Dirección de Gestión Jurídica en estas materias, pueden consultarse en la página electrónica de la DIAN: <http://www.dian.gov.co> siguiendo los iconos: "Normatividad" - "técnica" y seleccionando los vínculos "Doctrina" y "Dirección de Gestión Jurídica".

Atentamente,

LORENZO CASTILLO BARVO

Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina (E)
Dirección de Gestión Jurídica
UAE-Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales
Cra. 8 No. 6c-38. Piso 4. Edificio San Agustín.
Bogotá D.C.