

CONCEPTO 1814 DEL 22 DE OCTUBRE DE 2018
DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

Bogotá, D.C.

Señora

STEFFI BARRAZA GUTIERREZ

Transversal 56 #108-50. Apto 502.

steffibar44@hotmail.com

Bogotá D.C.

Ref: Radicado 100042923 del 27/07/2018

Tema	Impuesto sobre la Renta y Complementarios
Descriptor	Realización del Ingreso
Fuentes formales	Estatuto Tributario. Arts. 28, 429 y 496. Ley 1819 de 2016.

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 en los impuestos de IVA y sobre la renta y complementarios, todo ello en el marco de un contrato de construcción con acta de entrega en el año 2017, expuestas así:

"(...)

- 1. Para efectos del impuesto sobre la renta, favor confirmar si el hecho de existir un acta de entrega de conclusión de la obra en el año 2017 pero no haber emitido la factura correspondiente por la prestación de estos servicios en el año 2017, permite que la compañía cause el ingreso en el 2017 y por lo tanto lo lleve a la declaración de renta de ese mismo año gravable.*
- 2. Para efectos del impuesto sobre las ventas a pesar de no haber emitido la factura pero si haber terminado los servicios en 2017, debería haber liquidado el IVA en 2017, año en la cual nació el*

derecho al cobro o se deberá esperar hasta que le aprueben la emisión de la factura?

- 3. En el evento que las preguntas anteriores sean afirmativas, cómo se deberá manejar la diferencia producida por la autorización de emisión de la factura tardíamente en 2018 que podría existir entre el IVA y el impuesto sobre la renta, si es que la posición de esta subdirección determina que el ingreso solo se debe reflejar en la declaración de renta del período en el cual se emita la factura.*
- 4. En el evento que la causación del ingreso se produzca en el año 2017, conforme al ejemplo planteado, debido a que el costo o gasto para el contratante sólo procede por la emisión de una factura por parte del contratista, lo cual ocurre en el siguiente año gravable, es acertado hacer dicho registro en el mismo año 2017 por causación pero el contratista solo refleje el costo o gasto en el 2018 por ser este año el de la emisión de la factura, por lo cual se solicita a esta subdirección que brinde claridad sobre cómo se debe soportar esa diferencia en el registro del ingreso y el gasto correlativo, en caso de que se llegue a presentar”.*

Previo a responder la petición, es necesario advertir que, de acuerdo a las competencias funcionales de este despacho, los pronunciamientos emitidos en respuesta a las peticiones allegadas se resuelven con base en criterios legales de interpretación de normas jurídicas, consagrados en el código civil; respuestas que son una adecuación en abstracto de las normas vigentes a situaciones concretas.

Los que a su vez no tienen como fin solucionar problemáticas individuales, menos aún asesorar a entidades privadas en el desarrollo de actividades del giro ordinario de sus negocios. Por lo tanto, su consulta se atenderá tomando los supuestos de hecho descritos como situaciones generales que pueden presentarse en múltiples escenarios.

En primer lugar, es menester indicar que la determinación de la realización fiscal de los ingresos con fines dirigidos a la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios es un escenario jurídico distinto al de la determinación de la causación, declaración y pago del impuesto sobre las ventas y su correspondiente facturación; en este sentido deberá el contribuyente diferenciar las dos situaciones jurídicas de la consulta para así aplicar las normas respectivas a las operaciones contables derivadas de ellas.

Ahora, respecto al 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 párrafo 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 períodos 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 período 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 claro que la regla general aplicable a la realización fiscal del ingreso, es que son aquellos devengados contablemente en el año o período gravable respectivo.

Para el caso objeto de estudio basta citar el concepto de "devengo" para explicar que la determinación de la realización de los ingresos en materia fiscal, es una operación que depende del momento en que se devenguen contablemente los mismos.

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' (...) (Negrillas y subrayas 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 respuesta a su primera pregunta, el ingreso fiscal se deberá reconocer para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios, siempre y cuando se entienda devengado de acuerdo a los criterios de reconocimiento que han sido determinados en los marcos técnicos normativos contables y no exista una circunstancia excepcional comprendida en el inciso 2 del artículo 28 del ET.

Ahora, en segundo lugar, respecto de la aplicación del impuesto sobre las ventas, resulta útil traer a colación el artículo 429 del ET., que indica el momento de causación del citado tributo, expresando:

"ARTICULO 429. MOMENTO DE CAUSACIÓN. *El impuesto se causa:*

- a) *En las ventas, en la fecha de emisión de la factura o documento equivalente y a falta de éstos, en el momento de la entrega, aunque se haya pactado reserva de dominio, pacto de retroventa o condición resolutoria.*
- b) *En los retiros a que se refiere el literal b) del artículo 421, en la fecha del retiro.*
- c) **En las prestaciones de servicios, en la fecha de emisión de la factura o documento equivalente, o en la fecha de terminación de los servicios o del pago o abono en cuenta, la que fuere anterior.**
- d) *En las importaciones, al tiempo de la nacionalización del bien. En este caso, el impuesto se liquidará y pagará conjuntamente con la liquidación y pago de los derechos de aduana.*

PARAGRAFO. Cuando el valor convenido sufriere un aumento con posterioridad a la venta, se generará el impuesto sobre ese mayor valor; en la fecha en que éste se cause" (Negritas y subrayas fuera de texto),

De este modo, en respuesta a su segunda pregunta, de la norma transcrita se deduce que, si la terminación de los servicios prestados fue anterior a la fecha de emisión de la factura o documento equivalente, es en ese primer momento en que se causó el impuesto, por ende, deberá el mismo ser declarado dentro del periodo correspondiente a su causación. Lo anterior sin importar que la emisión de la factura se haya efectuado con posterioridad.

De otro lado, acerca de la oportunidad de aplicar las deducciones al impuesto sobre las ventas, debe tenerse en cuenta lo preceptuado en el artículo 496 del ET., que indica:

"ARTICULO 496. OPORTUNIDAD DE LOS DESCUENTOS.

Cuando se trate de responsables que deban declarar bimestralmente, las deducciones e impuestos descontables sólo podrán contabilizarse en el período fiscal correspondiente a la fecha de su causación, o en uno de los tres períodos bimestrales inmediatamente siguientes, y solicitarse en la declaración del período en el cual se haya efectuado su contabilización.

Cuando se trate de responsables que deban declarar cuatrimestralmente, las deducciones e impuestos descontables sólo podrán contabilizarse en el período fiscal correspondiente a la fecha de su causación, o en el período cuatrimestral inmediatamente siguiente, y solicitarse en la declaración del período en el cual se haya efectuado su contabilización.

***PARÁGRAFO.* El impuesto sobre las ventas descontable para el sector de la construcción sólo podrá contabilizarse en el período fiscal correspondiente a la fecha de su causación o en cualquiera de los dos períodos inmediatamente siguientes y solicitarse como descontable en el período fiscal en el que ocurra la escrituración de cada unidad inmobiliaria privada gravada con dicho impuesto.**

El impuesto sobre las ventas descontable debe corresponder proporcionalmente a los costos directos e indirectos atribuibles a las unidades inmobiliarias gravadas.

El Gobierno nacional reglamentará los mecanismos de control para la correcta imputación del mismo como descontable" (Negritas y subrayas fuera de texto).

Por consiguiente, de acuerdo al criterio de interpretación gramatical y sistemático de las normas, es dable entender que el IVA para el sector de la construcción puede contabilizarse en el periodo fiscal causado o cualquiera de los dos períodos inmediatamente siguientes y solicitarse como descontable en el período fiscal en el que ocurra la escrituración de cada unidad inmobiliaria privada gravada con dicho impuesto, aunque la factura o documento equivalente como soporte sea expedida con posterioridad a la fecha de causación.

Ello debido a que la emisión de la factura en la prestación de servicios no determina *per se* el momento de la causación del impuesto, de acuerdo a lo estipulado en el artículo 429 del ET., previamente transcrito.

No obstante, la factura constituye en palabras de la Corte Constitucional:

"(...) la comprobación del cumplimiento cierto y veraz de obligaciones tributarias respecto de las cuales, la expedición de un documento como la factura, es la fuente de información, para el consumidor y para el Estado, de la actividad gravada, la cuantía del gravamen y el cobro del mismo, de forma tal, que su no entrega, o la no incorporación de toda la información exigida por la ley, se conviertan en hechos graves, análogos a la propia evasión".
(Sentencia C-733 del 26 de agosto del 2003).

Para finalizar, respecto de las preguntas tres y cuatro deberá tenerse en cuenta la explicación anterior, ya que escapa a las funciones de este despacho validar o aprobar posiciones jurídicas y contables que atañen únicamente a la esfera privada de los contribuyentes.

En los anteriores términos se resuelve su solicitud, se adjunta sobre el asunto el oficio No. 023246 de 2017 para mayor conocimiento y cordialmente le informamos que tanto la normatividad en materia tributaria, aduanera y cambiaria, 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.