

CONCEPTO 1244 DEL 24 DE ABRIL DE 2017
SECRETARIA DISTRITAL DE HACIENDA

MEMORANDO CONCEPTO 1244

Fecha: 24 de abril de 2017
PARA: Funcionarios Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá-DIB
DE: Subdirector Jurídico Tributaria
ASUNTO: Tema: ICA
Subtema: Realización del ingreso a la luz del artículo 342 de la Ley 1819 de 2016

De acuerdo con el artículo 31 del Decreto Distrital 601 de 2014, compete a este Despacho interpretar de manera general y abstracta la aplicación de las normas tributarias distritales, manteniendo la unidad doctrinal de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá.

CONSULTA

Previo a abordar el análisis de fondo resulta necesario señalar que los conceptos emitidos por este Despacho, a solicitud de parte o de oficio, no responden a la solución de casos particulares y concretos, pues estos son discutidos en los procesos de determinación y discusión que se adelantan a los contribuyentes en donde se determina de manera particular la situación fiscal real del sujeto pasivo, por consiguiente, bajo éstos parámetros absolveremos las inquietudes planteadas.

El impuesto de industria y comercio como tributo clave dentro de las finanzas distritales, se constituye a partir de un elemento tático de sujeción como lo es la realización de actividades industriales, comerciales y de servicios, realizadas en jurisdicción del Distrito Capital, de manera permanente u ocasional, en inmueble determinado, con establecimiento de comercio o sin él, tal como lo señala el artículo 32 del Decreto 352 de 2002.

Abordando de este modo los elementos constitutivos del tributo, resulta mandatario detenerse en la base gravable sobre la cual se liquida el monto a cargo del contribuyente para cumplir con su obligación constitucional de contribuir con las finanzas públicas, tal como lo determina el artículo 95 de la Carta, elemento que se encuentra acogido dentro de la normatividad tributaria distrital en el artículo 42 del Decreto 352, ya señalado, cuyo texto manifiesta:

"Artículo 42. Base gravable.

El impuesto de industria y comercio correspondiente a cada bimestre, se liquidará con base en los ingresos netos del contribuyente obtenidos durante el periodo. Para determinarlos, se restará de la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios, los correspondientes a actividades exentas y no sujetas, así como las devoluciones, rebajas y descuentos, las exportaciones y la venta de activos fijos.

Hacen parte de la base gravable, los ingresos obtenidos por rendimientos financieros, comisiones y en general todos los que no estén expresamente excluidos en este artículo.

Parágrafo primero. *Para la determinación del impuesto de industria y comercio no se aplicarán los ajustes integrales por inflación.*

Parágrafo segundo. *Los contribuyentes que desarrollen actividades parcialmente exentas o no sujetas, deducirán de la base gravable de sus declaraciones, el monto de sus ingresos correspondiente con la parte exenta o no sujeta."*

La mencionada definición de este elemento, halla sustento legal en lo preceptuado en el artículo 33 de la Ley 14 de 1983, norma que, con la emisión de la Ley 1819 de 2016, sufre una modificación relevante en cuanto a determinar los supuestos sobre los cuales se determina la base para liquidar el impuesto a cargo, modificación que se observa en el artículo 342 de esta última, siendo su tenor del siguiente sentido:

"ARTÍCULO 342. BASE GRAVABLE Y TARIFA. *El artículo 33 de la Ley 14 de 1983, compilado en el artículo 196 del Decreto-ley 1333 de 1986, quedará así:*

ARTÍCULO 196. BASE GRAVABLE Y TARIFA. *La base gravable del impuesto de industria y comercio está constituida por la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios percibidos en el respectivo año gravable, incluidos los ingresos obtenidos por rendimientos financieros, comisiones y en general todos los que no estén expresamente excluidos en este artículo. No hacen parte de la base gravable los ingresos correspondientes a actividades exentas, excluidas o no sujetas, así como las devoluciones, rebajas y descuentos, exportaciones y la venta de activos fijos.*

Sobre la base gravable definida en este artículo se aplicará la tarifa que determinen los Concejos Municipales dentro de los siguientes límites:

- 1. Del dos al siete por mil (2-7 x 1.000) para actividades industriales, y*
- 2. Del dos al diez por mil (2-10 x 1.000) para actividades comerciales y de servicios.*

PARÁGRAFO 1º. *Las Agencias de Publicidad, Administradoras y Corredoras de Bienes Inmuebles y Corredores de Seguros, pagarán el Impuesto de que trata este artículo sobre los ingresos brutos entendiendo como tales el valor de los honorarios, comisiones y demás ingresos propios percibidos para sí.*

PARÁGRAFO 2º. *Seguirá vigente la base gravable especial definida para los distribuidores de derivados del petróleo y demás combustibles, del artículo 67 de la Ley 383 de 1997, así como las demás disposiciones legales que establezcan bases gravables especiales y tarifas para el impuesto de industria y comercio, entendiendo que los ingresos de dicha base corresponden al total de ingresos gravables en el respectivo periodo gravable. Así mismo seguirán vigentes las disposiciones especiales para el Distrito Capital establecidas en el Decreto-ley 1421 de 1993.*

PARÁGRAFO 3º. *Las reglas previstas en el artículo 28 del Estatuto Tributario se aplicarán en lo pertinente para efectos de determinar los ingresos del impuesto de industria y comercio."*

Del texto transcrito, llama la atención la remisión que el mismo hace al artículo 28 de la norma ibídem, cuya materia hace relación a la realización del ingreso para los obligados a llevar contabilidad, los cuales, en materia del impuesto de industria y comercio, se encuentran relacionados en el contexto del artículo 38 del Decreto 807 de 1993, modificado por el artículo 422 de 1996, que para efectos de comprensión, se transcribe:

"Artículo 38º.- Modificado Decreto 422 de 1996 *Obligación de Llevar Contabilidad. Los sujetos pasivos de los Impuestos de Industria, Comercio y Avisos y Tableros, y de los impuestos al consumo, estarán obligados a llevar para los efectos tributarios un sistema contable que se ajuste a lo previsto en el Código de Comercio y demás disposiciones que lo complementen.*

Lo dispuesto en este artículo no se aplica para los contribuyentes del régimen simplificado ni a los profesionales independientes.”

Ya reconocida la naturaleza de los contribuyentes, estén o no obligados a llevar contabilidad, resulta irreductible, al momento de diseccionar el elemento táctico de sujeción del tributo en análisis, reconocer como factor determinante para señalar su obligatoriedad, el ingreso como componente inherente a la exigencia del impuesto, razón suficiente para entender en qué momento se entiende realizado el ingreso, tanto para los sujetos no obligados a llevar contabilidad, como para los obligados.

En primer lugar, es razonable comprender la definición de ingreso, para lo cual, se sienta como base el concepto expresado en el observatorio NIIF de la Universidad ICESI¹, donde el profesor César Ornar López Ávila, ha señalado:

Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros.

La realización del ingreso debe entenderse según la naturaleza del sujeto que la percibe, tal como se observa en lo señalado en los artículos 27 y 28 de la Ley 1819 de 2016, entendiéndose, en el caso de los sujetos no obligados a llevar contabilidad, que el ingreso para ellos se realiza cuando éstos se reciben efectivamente, en dinero o en especie, en forma que equivalga legalmente a un pago, del modo que se hace relación en el artículo 27 mencionado, siendo del tenor que sigue:

"ARTÍCULO 27. REALIZACIÓN DEL INGRESO PARA LOS NO OBLIGADOS A LLEVAR CONTABILIDAD. *Para los contribuyentes no obligados a llevar contabilidad se entienden realizados los ingresos cuando se reciben efectivamente en dinero o en especie, en forma que equivalga legalmente a un pago, o cuando el derecho a exigirlos se extingue por cualquier otro modo legal distinto al pago, como en el caso de las compensaciones o confusiones. Por consiguiente, los ingresos recibidos por anticipado, que correspondan a rentas no realizadas, solo se gravan en el año o período gravable en que se realicen.*

Se exceptúan de la norma anterior:

1. Los ingresos por concepto de dividendos o participaciones en utilidades, se entienden realizados por los respectivos accionistas, socios, comuneros, asociados, suscriptores o similares, cuando les

¹Tomado de: <http://www.icesi.edu.co/blogs/niffxbrl/2009/03/14/ingresos-ordinarios/>

hayan sido abonados en cuenta en calidad de exigibles. En el caso del numeral 2 del artículo 30 de este Estatuto, se entenderá que dichos dividendos o participaciones en utilidades se realizan al momento de la transferencia de las utilidades,
y

2. Los ingresos provenientes de la enajenación de bienes inmuebles, se entienden realizados en la fecha de la escritura pública correspondiente."

Se observa entonces que la realización del ingreso para los contribuyentes no obligados a llevar contabilidad, basa su génesis en la relación lógica de recepción del pago, ya sea en dinero o en especie, constituyéndose de este modo en el incremento patrimonial de una parte y en la disminución de la otra, situación que para efectos metodológicos, resulta de gran valor acotarlo en el libro de operaciones, tal como se mencionó en párrafos anteriores.

Ahora bien, acto seguido, el legislador expone la realización del ingreso para los obligados a llevar contabilidad, cuya naturaleza se complejiza en razón de las actividades propias de su operatividad, complejidad que se ve reflejada en el texto del artículo 28 de la Ley 1819, siendo su texto como se ilustra a continuación:

"ARTÍCULO 28. *Modifíquese el artículo 28 del Estatuto Tributario el cual quedará así:*

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 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 tugar.

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 periodo 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 tomarla 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."

A manera de colofón en este tópico, se entiende que en el caso de los obligados a llevar contabilidad, el ingreso realizado es el ingreso devengado contablemente en el año o periodo gravable, argumento que se sustenta con base en los principios generales NIIF, los cuales han sido

desarrollados a lo largo del Decreto 3022 de 2013 *"Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para los preparadores de Información financiera que conforman el Grupo 2"*, a saber:

- Base de Acumulación o Devengo: Las transacciones y demás sucesos se reconocen cuando ocurren (y no cuando se recibe o paga en dinero)
- Medición fiable: Toda partida que cumpla la definición de Ingreso debe ser reconocida siempre que su valoración pueda ser realizada con fiabilidad.
- Separación de componentes: Los componentes identificables de una única transacción, deben reflejar por separado la sustancia de la operación.
- Correlación de ingresos y gastos: Los ingresos de actividades ordinarias y los gastos relacionados con la misma transacción o evento, se reconocerán de forma simultánea.
- No compensación: Toda partida que cumpla la definición de Ingreso debe ser reconocida siempre que su valoración pueda ser realizada con fiabilidad.
- Certidumbre vs No reversión: Los componentes identificables de una única transacción, deben reflejar por separado la sustancia de la operación.

Así los hechos, comprendida la realización del ingreso para los obligados a llevar contabilidad, es menester volver a la remisión realizada por el parágrafo 3° del artículo 342, señalado en apartes anteriores, llamando la atención sobre la expresión **"...en lo pertinente"**, toda vez que a la lectura del mencionado artículo 28, se delimita la noción de realización del ingreso de los obligados a llevar contabilidad, dejando reglas claras sobre la operatividad de las diferentes acciones generadoras de ingreso y su contabilización, que a fin de cuentas, determinan la base gravable del impuesto de industria y comercio en el Distrito Capital, por cuanto, de la información financiera recibida, acorde con los principios técnicos contables reseñados con anterioridad, la expresión transcrita, da pie a comprender con mayor enfoque, este elemento estructural de la obligación tributaria.

CONCLUSIÓN

De los anteriores señalamientos, amparados bajo el marco de la normatividad tributaria y contable, este Despacho manifiesta que para

efectos del impuesto de industria y comercio en jurisdicción del Distrito Capital, son de recibo las reglas referentes a la realización del ingreso, tanto para los obligados a llevar contabilidad como para los no obligados, teniendo como referente lo dispuesto en el artículo 27 de la Ley 1819 de 2016, para estos último y lo preceptuado en el artículo 28 de esta misma norma, en cuanto obedece a los sujetos obligados a llevar contabilidad.

En el marco de la aplicación de la normatividad técnica contable, vigente para el ordenamiento jurídico tributario colombiano, deben ser tomados como guía para la contabilización del ingreso, los principios generales NIIF expuestos, lo anterior con el objeto de ser consecuente con las reglas contempladas en la normatividad nacional, útiles en el caso de señalar los ingresos gravados y que son necesarios al momento de liquidar el impuesto a cargo en lo que compete al ICA.

Para los no obligados, debe contemplarse como ingreso todo aquél elemento que sea considerado como pago para tales efectos, ya sea aquél recibido en dinero o en especie o cuando el derecho a exigirlos se extingue por cualquier otro modo legal distinto al pago, como en el caso de las compensaciones o confusiones.

Cordialmente,

SAUL CAMILO GUZMAN LOZANO