

CONCEPTO 28709 DEL 23 DE OCTUBRE DE 2017
DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

Bogotá, D.C.

Señora

MARITZA HERNÁNDEZ ROBLES

Calle 113 # 7 - 21 to a pi 15

mantza.hernandez820@gmail.com

Bogotá D.C.

Ref: Radicado 100057195 del 01/09/2017

Tema	Impuesto sobre la renta y complementarios
Descriptor	Ingresos
Fuentes formales	Artículo 28 de la Ley 1819 de 2016.

Cordial saludo, Sra. Maritza:

De conformidad con el artículo 20 del Decreto 4048 es función de esta Subdirección absolver de modo general las consultas escritas que se formulen sobre interpretación y aplicación de las normas tributarias de carácter nacional, aduaneras y cambiarias en lo de competencia de esta entidad.

Previo a abordar el estudio de la consulta debe aclararse que no compete a esta dependencia conceptualizar sobre los procedimientos específicos a seguir, las actuaciones concretas por adelantado con ocasión de actos de contribuyentes o actuaciones contractuales administrativas de funcionarios, tampoco corresponde definir, desatar, dirimir, investigar o juzgar las actuaciones de los mismos frente a esta u otras entidades, considerando que a esta Subdirección le corresponde absolver consultas sobre interpretación y aplicación de normas tributarias de carácter nacional, aduaneras y cambiarias.

En igual sentido, los conceptos que se emiten por este despacho tienen como fundamento las circunstancias presentadas en las consultas y buscan atender los supuestos de hecho y derecho expuestos en estas en forma general; por ello, se recomienda que la lectura del mismo se haga en forma integral para la comprensión de su alcance, el cual no debe extenderse a situaciones diferentes a las planteadas y estudiadas.

En el escrito de la referencia se consulta sobre el concepto de devengo en lo que refiere a ingresos, y el concepto de la DIAN respecto al párrafo 1

del artículo 28 de la Ley 1819 de 2016, inquietudes que serán atendidas en su orden.

1.- Concepto de devengo.

En este particular es procedente acudir al concepto de "devengo" presentado en la exposición de motivos por el Gobierno Nacional con el proyecto de ley que se convirtió en la Ley 1819 de 2016.

"(...)...El concepto de 'causación' y de 'devengo'

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'.

De acuerdo con la NIC 1 - Presentación de Estados Financieros o la Sección de las NIIF Completas (o la Sección 2 en la NIIF De acuerdo con la NIC 1 - Presentación de Estados Financieros o la Sección de las NIIF

Completas (o la Sección 2 en la NIIF para las PYMES), cuando se utiliza la base contable de acumulación (devengo), una entidad reconocerá partidas como activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos (los elementos, de los estados financieros), cuando satisfagan las definiciones y los criterios de reconocimiento previstos para tales elementos. (...)"

Así las cosas, se presenta devengo de ingresos cuando estos satisfagan las definiciones y los criterios de reconocimiento previstos para ser considerados como tales de acuerdo con los marcos técnicos normativos contables.

2.- Parágrafo primero del artículo 28 de la Ley 1819 de 2016.

"ART. 28. —. Modifíquese el artículo 28 del estatuto tributario el cual quedará así:

ART. 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 periodo 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 1º 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 2º 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 periodos 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 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 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.

PAR. 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.

PAR. 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.

PAR. 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.

PAR. 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”.

Tal como se dispone en los apartes subrayados los ingresos realizados fiscalmente son los ingresos devengados contablemente en el año o período gravable; no obstante, el legislador señaló ciertos eventos en que

los ingresos devengados contablemente, generan una diferencia y tienen un reconocimiento fiscal en momentos diferentes de acuerdo con las normas que se fijen para cada evento con tratamiento fiscal especial.

Entre estos casos se encuentra la situación regulada en el párrafo primero de la norma transcrita y se refiere al caso en el cual por resultado de la aplicación de los marcos técnicos contables se encuentran contratos que no cumplan todos los criterios para ser contabilizados y en los cuales aunque no haya lugar al reconocimiento de un ingreso contable si existe el derecho a cobro. Para este caso, se fija una regla expresa consistente en que 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.

En los anteriores términos se absuelve su consulta 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 directamente en nuestras bases de datos jurídicas ingresando a la página electrónica de la DIAN: <http://www.dian.gov.co> siguiendo el icono de "Normatividad" - "técnica", y seleccionando los vínculos "doctrina" y "Dirección de Gestión Jurídica".

Atentamente,

OSCAR FERRER MARIN

Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina (A)