

570



www.dian.gov.co

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

Bogotá D.C. 14 AGO. 2015

100208221- 01105

DIAN No. Radicado 000S2015023768
Fecha 2015-08-18 11:53:41
Remitente SUB GES NORMATIVA DOCTRINA
Destinatario ADRIANA ARISTIZABAL
Anexos 0 Folios 4



Ref.: Radicado No. 100018732 del 26 de junio de 2015

Tema	Impuesto sobre la Renta y Complementarios Impuesto sobre la renta para la equidad - CREE Impuesto a las ventas
Descriptores	Realización del Ingreso REMISION A LAS NORMAS DEL IMPUESTO SONRE LA RENTA Causación del Impuesto Sobre las Ventas
Fuentes formales	Artículo 27 del Estatuto Tributario, Oficios No. 005992 del 26 de febrero de 2015 y No. 086004 del 21 de noviembre de 2005, Conceptos No. 000357 del 28 de marzo de 2014 y No. 019727 del 29 de septiembre de 1999.

Cordial saludo Sra. Aristizabal.

De conformidad con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008 es función de ésta Subdirección absolver las consultas escritas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias de carácter nacional, aduaneras y cambiarias en lo de competencia de la Entidad.

Mediante el radicado de la referencia formula las siguientes preguntas, las cuales se resolverán cada una a su turno:

1. ¿Se deben incluir como ingresos gravados en las declaraciones del impuesto sobre la renta y complementarios y del impuesto sobre la renta para la equidad – CREE los ingresos causados que no se han facturado y respecto de los cuales no ha operado la exigibilidad de pago?

Sobre el particular, el artículo 27 del Estatuto Tributario determina la realización de los ingresos para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios, así:

*“ARTICULO 27. REALIZACIÓN DEL INGRESO. <Fuente original compilada: D. 2053/74 Art. 16 Num. 1o.> 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 causadas, sólo se gravan en el año o período gravable en que se causen.*

Se exceptúan de la norma anterior:

*a. <Fuente original compilada: D. 2053/74 Art. 16 Lit. a.> Los ingresos obtenidos por los contribuyentes que llevan **contabilidad por el sistema de causación**. Estos contribuyentes deben **denunciar los ingresos causados en el año o período gravable**, salvo lo establecido en este Estatuto para el caso de negocios con sistemas regulares de ventas a plazos o por instalamentos.*

b. <Literal modificado por el artículo 89 de la Ley 1607 de 2012. El nuevo texto es el siguiente:> 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 hayan sido abonados en cuenta en calidad de exigibles. En el caso del numeral cuarto del artículo 30 de este Estatuto, se entenderá que dichos dividendos o participaciones en utilidades se causan al momento de la transferencia de las utilidades al exterior, y

c. <Fuente original compilada: D. 2053/74 Art. 16 Lit. d.> Los ingresos provenientes de la enajenación de bienes inmuebles, se entienden realizados en la fecha de la escritura pública correspondiente, salvo que el contribuyente opte por acogerse al sistema de ventas a plazos.” (negrilla fuera de texto).

Resulta pertinente asimismo observar el Concepto No. 019727 del 29 de septiembre de 1999 con ocasión del cual la Administración Tributaria manifestó:

“(…) dispone el artículo 27 del Estatuto Tributario, que se entienden realizados los ingresos cuando se reciben efectivamente en dinero o especie, en forma que equivalga legalmente a un pago, o cuando el derecho a exigirlos se extinga por cualquier otro modo legal distinto al pago. Lo previsto en esta disposición es el denominado sistema de caja en donde como ella lo dispone el ingreso se entiende realizado únicamente cuando se recibe.

*Refuerza lo anterior el hecho de que la misma norma **exceptúa de tal previsión a los ingresos obtenidos por contribuyentes que lleven contabilidad por el sistema de causación toda vez que el mismo ha sido establecido en las normas generales de contabilidad (DEC. 2649/93) de tal manera que en la contabilidad se reflejen las operaciones del ente económico con registros debidamente soportados con los documentos que respaldan sus operaciones.***

*De lo expuesto puede entonces afirmarse que como las personas naturales no comerciantes no están obligadas a llevar contabilidad, para efectos fiscales **sus ingresos se entienden realizados cuando sean recibidos, es decir cuando sean cancelados por parte del deudor de la prestación.** Por lo mismo para quienes se enmarquen en dicho sistema la retención en la fuente debe hacerse cuando se efectúe el pago, periodo en el que como se expresó deben declararse los ingresos percibidos.*

*Si el contribuyente persona natural cumple los requisitos para presentar la respectiva declaración de renta, deberá incluir en ella **únicamente los pagos efectivamente recibidos aun cuando correspondan a obligaciones surgidas en periodos anteriores.*** (negrilla fuera de texto).

Por su parte, en cuanto al impuesto sobre la renta para la equidad – CREE, es menester atender lo expresado en el Concepto No. 000357 del 28 de marzo de 2014:

“2. ¿Cuándo se entiende realizado el ingreso para efectos del impuesto de renta para la equidad – CREE?

(...)

(...) como se expresó por esta dependencia mediante el Oficio 056875 de Septiembre 9 de 2013, el Impuesto sobre la renta para la Equidad - CREE, es de naturaleza análoga al impuesto sobre la renta y complementario.

*En este contexto, conforme con el artículo 22 de la Ley 1607 de 2012, la base gravable del impuesto sobre la renta para la equidad-CREE, la constituyen los ingresos realizados en el año que sean susceptibles de incrementar el patrimonio del contribuyente al igual que sucede en el impuesto sobre la renta y complementarios. Por ello **acudiendo a una interpretación sistemática de las anteriores disposiciones, así como a la regla de interpretación del artículo 28 del Código Civil, es preciso concluir que tanto el concepto como las excepciones y demás aspectos de realización consagrados en el artículo 27 del E.T., son aplicables al impuesto sobre la renta para la Equidad - CREE.*** (negrilla fuera de texto).

2. ¿Se deben incluir en la declaración del impuesto sobre las ventas los ingresos por servicios facturados respecto de los cuales no ha operado la exigibilidad de pago por efectos de una condición contractual?

Al respecto, se estima conveniente atender lo explicado en el Oficio No. 005992 del 26 de febrero de 2015, el cual reza:

“(...) ¿En que renglón de la declaración de impuesto sobre las ventas, se declaran las provisiones de ingresos por servicios, según lo establecido en el Decreto 2649 de 1993? (SIC)

Al respecto, este despacho considera:

Como primera medida y en materia fiscal, el hecho imponible en el Impuesto Sobre las

Ventas en relación con la prestación de servicios, esta taxativamente enunciado en el literal b) del artículo 420 del Estatuto Tributario, que señala:

(...)

ARTICULO 420. HECHOS SOBRE LOS QUE RECAE EL IMPUESTO. *<Fuente original compilada: D. 3541/83 Art. 114038o.> El impuesto a las ventas se aplicará sobre:*

b. <Literal modificado por el artículo 2514063 de la Ley 6 de 1992. El nuevo texto es el siguiente:> La prestación de servicios en el territorio nacional.

(...)

Ahora, conforme a la causación del Impuesto sobre las Ventas, el literal c) del artículo 429 del Estatuto tributario, prevé que en la prestación de servicios el impuesto se causa en:

(...)

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

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.

(...)

Ahora bien, el Decreto 2649 de 1993 establece en las normas básicas los principios de esencia sobre la forma, realización, asociación, importancia relativa o materialidad y prudencia, los cuales deben ser observados para el caso que nos ocupa:

(...)

ARTICULO 11. ESENCIA SOBRE FORMA. *Los recursos y hechos económicos deben ser reconocidos y revelados de acuerdo con su esencia o realidad económica y no únicamente en su forma legal.*

Cuando en virtud de una norma superior, los hechos económicos no puedan ser reconocidos de acuerdo con su esencia, en notas a los estados financieros se debe indicar el efecto ocasionado por el cumplimiento de aquella disposición sobre la situación financiera y los resultados del ejercicio.

ARTICULO 12. REALIZACION. *Sólo pueden reconocerse hechos económicos realizados. Se entiende que un hecho económico se ha realizado cuando quiera que pueda comprobarse que, como consecuencia de transacciones o eventos pasados, internos o externos, el ente económico tiene o tendrá un beneficio o un sacrificio económico, o ha experimentado un cambio en sus recursos, en uno y otro caso razonablemente cuantificables.*

ARTICULO 13. ASOCIACION. *Se deben asociar con los ingresos devengados en cada*

período los costos y gastos incurridos para producir tales ingresos, registrando unos y otros simultáneamente en las cuentas de resultados.

Cuando una partida no se pueda asociar con un ingreso, costo o gasto, correlativo y se concluya que no generara beneficios o sacrificios económicos en otros períodos, debe registrarse en las cuentas de resultados en el período corriente.

ARTICULO 16. IMPORTANCIA RELATIVA O MATERIALIDAD. *El reconocimiento y presentación de los hechos económicos debe hacerse de acuerdo con su importancia relativa.*

Un hecho económico es material cuando, debido a su naturaleza o cuantía, su conocimiento o desconocimiento, teniendo en cuenta las circunstancias que lo rodean, puede alterar significativamente las decisiones económicas de los usuarios de la información.

Al preparar estados financieros, la materialidad se debe determinar con relación al activo total, al activo corriente, al pasivo total, al pasivo corriente, al capital de trabajo, al patrimonio o a los resultados del ejercicio, según corresponda.

ARTICULO 17. PRUDENCIA. *Cuando quiera que existan dificultades para medir de manera confiable y verificable un hecho económico realizado, se debe optar por registrar la alternativa que tenga menos probabilidades de sobrestimar los activos y los ingresos, o de subestimar los pasivos y los gastos.*

(...)

En virtud de lo anterior, en el supuesto que el ingreso corresponda a un servicio efectivamente prestado y sobre el cual se tiene derecho de cobrar la contraprestación que se pactó y no exista incertidumbre sobre el monto que se ha de recibir, estamos frente a la realización de un ingreso, toda vez que la ejecución del servicio obtendrá como resultado un beneficio económico en el futuro; en cumplimiento con el artículo 97 y los requisitos señalados en el artículo 99 del Decreto 2649 de 1993, veamos:

(...)

ARTICULO 97. REALIZACION DEL INGRESO. *Un ingreso se entiende realizado y, por tanto, debe ser reconocido en las cuentas de resultados, cuando se ha devengado y convertido o sea razonablemente convertible en efectivo.*

Devengar implica que se ha hecho lo necesario para hacerse acreedor al ingreso.

ARTICULO 99. RECONOCIMIENTO DE INGRESOS POR LA PRESTACION DE SERVICIOS. *Para que pueda reconocerse en las cuentas de resultados un ingreso generado por la prestación de un servicio se requiere que:*

- 1. El servicio se haya prestado en forma cabal o satisfactoria.*
- 2. No exista incertidumbre sobre el monto que se ha de recibir por la prestación del*

servicio, y se reconozcan los costos que ha de ocasionar dicha prestación.

3. Tratándose de servicios continuados sobre un proyecto o contrato, el valor de los mismos se cuantifique según el grado de avance, si ello es procedente; y que en caso contrario, se reconozca el ingreso con base en proyectos o contratos terminados.

4. En caso de contratos a largo plazo, se constituyan provisiones para pérdidas futuras previstas, tan pronto como sean determinables.

(...) Subrayado Fuera del Texto.

Así las cosas, y en relación con el asunto materia de discusión, el Consejo Técnico de la Contaduría Pública (CTCP) en Concepto 051 del 23 de Abril de 2007, señalo:

(...)

la contabilización de dicho ingreso se podrá efectuar a partir de esta base de estimación como también lo establece el artículo 47 del Decreto 2649 de 1993, para el reconocimiento de ingresos en la elaboración de estados financieros de periodos intermedios.

En el caso de presentarse alguna diferencia en el valor de la factura en trámite de aprobación y la estimación para efectos de su registro, esta se reconocerá y formalizara a través de una nota de contabilidad, y se registrara en el mes siguiente, como un ajuste al ingreso.

...

Así las cosas, la situación registrada en la contabilidad no corresponde a una provisión de ingresos, como lo menciona la consulta, toda vez que la prestación de servicio no tiene incertidumbre respecto a su ocurrencia; por lo contrario corresponde a un hecho efectivamente realizado. Por tanto, puede referirse más bien a una estimación del ingreso para efectos de su respectivo registro y no a contingencias de perdidas probables frente a servicios efectivamente prestados cuyo pago está en proceso de trámite.(Sic)

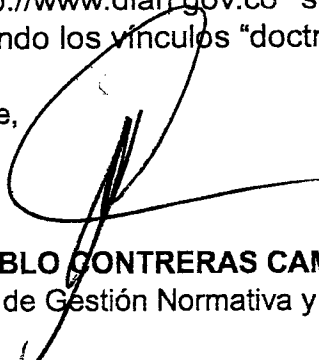
(...)

En consecuencia y en cuanto a la competencia que tiene este despacho para pronunciarse sobre la interpretación de normas tributarias de carácter nacional; se colige, que el ingreso estimado es de carácter contable y en el supuesto que no se enmarque en la causación del Impuesto Sobre las Ventas en la prestación del servicio en los términos del artículo 429 del Estatuto Tributario, no tendrá un tratamiento fiscal y por tanto, no se llevara a la declaración del mismo impuesto ..” (negrilla fuera de texto).

En los anteriores términos se resuelve 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 nuestra base de datos jurídica ingresando a 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,



PEDRO PABLO CONTRERAS CAMARGO
Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina (E)

P.Arc / R. Ppc, lcc, Alro