

DIAN_OFICIO ADUANERO N° 26 [900208]_13-01-2022

Subdirección de Normativa y Doctrina
100208192-26
Bogotá, D.C.

Tema: Tributario
Descriptor: Impuesto sobre la renta y complementarios
Realización del ingreso
Fuentes formales: Estatuto Tributario, artículos 21-1 y 28
Decreto 1165 de 2019, artículos 374 y 378
Resolución No. 046 de 2019, artículos 417, 437, 439 y 440

Cordial saludo

De conformidad con el artículo 56 del Decreto 1742 de 2020, este Despacho está facultado para absolver las consultas escritas generales que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras y de fiscalización cambiaria, en el marco de las competencias de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Por consiguiente, no corresponde a este Despacho, en ejercicio de las funciones descritas anteriormente, prestar asesoría específica para atender casos particulares, ni juzgar o calificar las decisiones tomadas por otras dependencias o entidades.

Por medio del radicado de la referencia, la peticionaria consulta textualmente lo siguiente:

"(...) cuál es la normatividad para el reconocimiento a nivel Fiscal del Ingreso en una Exportación temporal de una maquina activo fijo. (...) La compañía tenía un Activo productivo el cual exportó de manera temporal. Aún no se ha definido si se va a trasladar del todo al extranjero o si se va a regresar a Colombia, requerimos (...) la normatividad donde nos indique en qué momento se debe hacer el reconocimiento del Ingreso en esta operación a Nivel fiscal".

Sobre el particular, las consideraciones de este Despacho son las siguientes, no sin antes reiterar que no le corresponde pronunciarse sobre situaciones de carácter particular ni prestar asesoría específica, por lo que corresponderá a la peticionaria definir, en su caso particular, las obligaciones tributarias sustanciales y formales a las que haya lugar. Así las cosas, sus inquietudes se atenderán en forma general, como se enuncia a continuación:

Tomando en consideración los supuesto generales planteados en su consulta, para efectos de las siguientes consideraciones, parte este Despacho del supuesto en el que una persona jurídica residente en Colombia exporta temporalmente para reimportar en el mismo estado un activo fijo, en cumplimiento de una finalidad específica en el exterior. Posterior a la exportación temporal, el activo fijo pretende ser vendido en el exterior, generando así un ingreso para la compañía colombiana y sobre el cual se consulta su momento de realización para efectos fiscales.

Frente al impuesto sobre la renta y complementarios, debe traerse a colación el artículo 28 del Estatuto Tributario, que sobre la realización de ingresos para los obligados a llevar contabilidad señala:

“ARTÍCULO 28. REALIZACIÓN DEL INGRESO PARA LOS OBLIGADOS A LLEVAR CONTABILIDAD. <Artículo modificado por el artículo 28 de la Ley 1819 de 2016. El nuevo texto es el siguiente:> Para los contribuyentes que estén obligados a llevar contabilidad, los ingresos realizados fiscalmente son los ingresos devengados contablemente en el año o período gravable. (...). (Subrayado fuera de texto).

A su vez, el artículo 21-1 del Estatuto Tributario, dispone:

“ARTÍCULO 21-1. <Artículo adicionado por el artículo 22 de la Ley 1819 de 2016. El nuevo texto es el siguiente:> Para la determinación del impuesto sobre la renta y complementarios, en el valor de los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, costos y gastos, los sujetos pasivos de este impuesto obligados a llevar contabilidad aplicarán los sistemas de reconocimientos y medición, de conformidad con los marcos técnicos normativos contables vigentes en Colombia, cuando la ley tributaria remita expresamente a ellas y en los casos en que esta no regule la materia. En todo caso, la ley tributaria puede disponer de forma expresa un tratamiento diferente, de conformidad con el artículo 4o de la Ley 1314 de 2009. (...).”

De lo anterior es claro que, por regla general, el momento de reconocimiento fiscal del ingreso para obligados a llevar contabilidad será el mismo que el de los ingresos devengados contablemente en el año o período gravable. Por este motivo se deberá acudir, según las particularidades de cada caso y lo contenido en el artículo 21-1 *ibídem* a lo dispuesto en los sistemas de reconocimientos y medición de conformidad con los marcos técnicos normativos contables vigentes en Colombia (que sean aplicables).

Sobre este asunto particular, el Oficio 001814 del 22 de octubre de 2018, dispuso:

“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 período 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 período 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".

Todo lo anterior deberá ser analizado, en cada caso particular, en conjunto con los procedimientos y condiciones que desde la normatividad aduanera se exigen para la exportación temporal para reimportación en el mismo estado. Así, se trae a colación lo dispuesto por el artículo 374 del Decreto 1165 de 2019:

"ARTÍCULO 374. DEFINICIÓN. *Es la modalidad de exportación que regula la salida temporal de mercancías nacionales o nacionalizadas del territorio aduanero nacional, para atender una finalidad específica en el exterior, en un plazo determinado, durante el cual deberán ser reimportadas sin haber experimentado modificación alguna, con excepción del deterioro normal originado en el uso que de ellas se haga. (...)"*.

Nótese que la realización de una exportación temporal para reimportación en el mismo estado, tiene como propósito el cumplimiento de una finalidad en el exterior por parte de los bienes objeto de exportación, motivo por el cual resulta ser una modalidad de exportación que no es propia para operaciones de venta de bienes desde el territorio aduanero nacional.

No obstante, el artículo 378 *ibídem*, dispone:

"ARTÍCULO 378. TERMINACIÓN DE LA MODALIDAD. *La modalidad de exportación temporal para reimportación en el mismo estado, terminará si dentro del plazo fijado se presenta una de las siguientes situaciones:*

1. Reimportación en el mismo estado.
2. Exportación definitiva, o
3. Dstrucción de la mercancía debidamente acreditada ante la Administración Aduanera". (Subrayado fuera de texto)

Según los supuestos tomados en consideración en esta consulta, la venta del bien de capital será el hecho que conlleve a mantenerlo de manera definitiva en el exterior, en cumplimiento de todos los términos y condiciones de la modalidad, entre otros, los dispuestos en el numeral segundo del artículo 417 de la Resolución No. 046 de 2019:

"ARTÍCULO 417. TERMINACIÓN DE LA EXPORTACIÓN TEMPORAL. *La modalidad de exportación temporal finalizará si dentro del plazo fijado se presente uno de los siguientes eventos:*

(...)

2. *Exportación Definitiva: Cuando el declarante dentro del término de la exportación temporal, decida dejar la mercancía en forma definitiva en el exterior o zona franca, según el caso, deberá presentar una modificación de la declaración, para el efecto, se surtirá el trámite previsto en la presente resolución.*

(...)

Una vez expedida la Declaración de Exportación Definitiva, en el caso previsto en el numeral 2) del presente artículo, el declarante deberá firmar y presentar la declaración de exportación definitiva, generada a través de los servicios informáticos electrónicos de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), en forma directa si cuenta con un mecanismo amparado con un certificado digital suministrado por la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) o con asistencia de un funcionario, en los demás casos".

En concordancia con lo anterior, los artículos 437, 439 y 440 *ibídem*, disponen:

"ARTÍCULO 437. PROCEDENCIA DE LA MODIFICACIÓN DE LA DECLARACIÓN. *La Modificación de la Declaración procederá en los siguientes eventos:*

1. *Cuando en una exportación temporal se decida dejar la mercancía en forma definitiva en el exterior, en los casos de exportación temporal para reimportación en el mismo estado, exportación temporal para perfeccionamiento pasivo y exportación temporal realizada por viajeros. (...)"*.

"ARTÍCULO 439. TRÁMITE DE LA MODIFICACIÓN DE LA DECLARACIÓN. *El declarante deberá presentar la modificación de la declaración, a través de los servicios informáticos electrónicos de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas*

Nacionales (DIAN), cuando proceda alguno de los eventos previstos en el artículo 437 de la presente resolución.

La Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) verificará que se esté presentando en la oportunidad prevista en el artículo anterior y validará la correspondencia de los datos entre la Declaración de Exportación Temporal y la Declaración de modificación.

En el evento en que la modificación se presente en forma extemporánea, que no proceda según lo previsto en el artículo 437 de la presente resolución o cuando se pretenda cambiar una exportación temporal a exportación definitiva de bienes que formen parte del patrimonio cultural de la nación, no se aceptará la modificación de la declaración. En caso de aceptación, se podrá determinar la práctica de una diligencia de inspección documental”.

ARTÍCULO 440. INSPECCIÓN DOCUMENTAL. *En los eventos en que la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) determine inspección documental, el funcionario competente constatará la procedencia de la modificación evaluando los documentos soporte, la información contenida en la Declaración de Exportación objeto de modificación y la Declaración de modificación. Si encuentra procedente la modificación, dejará constancia de su actuación en el Acta de Inspección. En caso contrario, establecerá la no procedencia de la misma”. (Subrayado fuera de texto).*

De acuerdo a las normas citadas, se tiene que, para efectos de la modificación de una declaración de exportación temporal para reimportación en el mismo estado a exportación definitiva, en una eventual inspección documental, se deberá constatar la procedencia de la modificación, a través de la documentación soporte aportada. Para efectos de lo anterior, se deberá tener en cuenta la documentación soporte a que hace referencia el artículo 349 del Decreto 1165 de 2019, para la modalidad de exportación definitiva.

En los anteriores términos se resuelve su solicitud y finalmente le manifestamos que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN-, con el fin de facilitar a los contribuyentes, usuarios y público en general el acceso directo a sus pronunciamientos doctrinarios, ha publicado en su página de internet www.dian.gov.co, la base de conceptos en materia tributaria, aduanera y cambiaria expedidos desde el año 2001, la cual se puede ingresar por el ícono de “Normatividad”-“Doctrina”, dando click en el link “Doctrina Dirección de Gestión Jurídica”.

Atentamente,

NICOLÁS BERNAL ABELLA

Subdirector de Normativa y Doctrina (E)

Dirección de Gestión Jurídica

UAE- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales