

CONCEPTO 1245 DEL 21 DE ABRIL DE 2017
SECRETARÍA DISTRITAL DE HACIENDA

Fecha:

PARA: Diana del Pilar Ortiz Sayona
Subdirectora de Planeación e Inteligencia Tributaria

Flor Mirian Guiza Patiño
Subdirectora Determinación

DE: Subdirector Jurídico Tributario

ASUNTO: Radicado 2017IE5599 Obligados a declarar anualmente que presentan declaraciones bimestrales

Radicado: 2017IE7526

De conformidad con los literales e. y f. del artículo 31 del Decreto No. 601 de 2014, corresponde a esta Subdirección la interpretación general y abstracta de las normas tributarias distritales garantizando la unidad doctrinal y el principio de seguridad jurídica en la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá -DIB-.

CONSULTA

Con ocasión de la promulgación del Acuerdo 648 de 16 de septiembre de 2016, en el marco de su artículo 4º, el cual modifica el periodo de declaración del impuesto de industria y comercio, las áreas consultantes manifiestan las siguientes inquietudes:

1. ¿Cuál es el efecto jurídico de las declaraciones de los contribuyentes que estando obligados a declarar anualmente, lo hicieron de manera bimestral?
2. Cuando un contribuyente inició actividades en el último bimestre de 2016 o el primero de 2017 ¿la obligación de declarar debe ser anual o bimestral?
3. Si se finalizan actividades durante el transcurso del año 2017 ¿el contribuyente debe declarar anualmente o bimestralmente?
4. Los pagos realizados por los contribuyentes que estando obligados a declarar anualmente, lo hicieron bimestralmente ¿se pueden compensar de oficio a otras obligaciones claras expresas y exigibles, o es posible retenerlos hasta que se presente la declaración ICA en debida forma y en ese momento imputarlos?

RESPUESTA

Es procedente indicarle que los conceptos emitidos por este Despacho no responden a la solución de casos particulares y concretos, pues éstos son discutidos en los procesos de determinación que se adelantan a los contribuyentes, en los cuales se concreta de forma privativa la situación fiscal real del sujeto pasivo; por consiguiente, bajo estos parámetros, de manera general, se absolverá la consulta formulada.

Sea lo primero, adentrarnos en un meridiano análisis de lo establecido en el artículo 4º del Acuerdo 648 de 2016, para lo cual procedemos a su transcripción:

"Artículo 4º. Simplificación de la declaración del Impuesto de Industria y Comercio. Modifícase el artículo 27 del Decreto Distrital 807 de 1993 expedido en ejercicio de las atribuciones contenidas en los artículos 38 numeral 14- 161, 162 y 176 numeral 2, del Decreto Ley 1421 del 21 de julio de 1993, el cual quedará así:

"Artículo 27. Periodo de declaración en el impuesto de industria y comercio, avisos y tableros. Sin perjuicio de la continuidad de los regímenes simplificado y común del impuesto de industria y comercio, a partir del 1º de enero de 2017, dicho tributo se declarará con una periodicidad anual, salvo para los contribuyentes cuyo impuesto a cargo (FU), correspondiente a la sumatoria de la vigencia fiscal del año inmediatamente anterior, exceda de 391 UVT, quienes declararán y pagarán bimestralmente el tributo, dentro de los plazos que para el efecto señale el Secretario Distrital de Hacienda.

Los periodos bimestrales son: enero-febrero; marzo-abril; mayo-junio; julio-agosto; septiembre-octubre; noviembre-diciembre." (Sic)

Se observa en el contexto de la norma expuesta que la regla imperante en esta premisa es que el periodo a declarar es el constituido por la anualidad, término entendido entre el primero de enero al 31 de diciembre, teniendo una excepción, no en razón del régimen al cual se pertenece (común o simplificado), sino por el valor del impuesto a cargo, por cuanto que todos aquellos contribuyentes, cuyo valor a pagar sea superior a 391 UVT¹ (\$12.456.869), quienes declararán su impuesto de industria y comercio bimestralmente, siendo los bimestres enero-febrero, marzo-abril, mayo-junio, julio-agosto, septiembre-octubre, noviembre-diciembre.

Esta regla señalada en el Acuerdo 648 de 2016, va en contraposición de la existente en el artículo 27 del Decreto 807 de 1993, cuyo texto es el siguiente:

"Artículo 27º. Periodo de Causación en el Impuesto de Industria. Comercio y Avisos y Tableros. A partir del 1 de enero de 1994, el impuesto de industria, comercio y avisos y tableros se causará con una periodicidad bimestral. Los periodos bimestrales son enero-febrero; marzo-abril; mayo-junio; julio-agosto; septiembre-octubre; noviembre-diciembre."

Se observa en la norma modificada que la regla en cuanto al periodo de causación del impuesto de industria y comercio era la bimestralidad, siendo la excepción la anualidad, motivo por el cual, en el momento de implementación de la norma posterior, se da lugar a traumatismos en cuanto a la declaración del mencionado impuesto, motivo suficiente para examinar los alcances de los posibles actos que son objeto de controversia, a fin de hallar soluciones a la mencionada problemática, que facilite el actuar de los contribuyentes y de la Administración en su relación con ellos.

Ahora bien, la determinación de un espacio temporal para cuantificar el valor de la obligación a cargo del contribuyente, no es una simple abrogación del legislador, sino que se constituye en un elemento preponderante a la hora de generar la obligación jurídico sustancial en materia tributaria, así como los deberes formales a cargo del ciudadano llamado a cumplirlos, toda vez que de su ocurrencia, presupone la existencia de uno de los elementos del tributo, como es la base gravable, en especial al dilucidar lo prescrito para este elemento en el caso del impuesto de industria y comercio, donde, en el artículo 42 del Decreto 352 de 2002, se señala.

"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 período. 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." (Subrayado fuera del texto)

Del aparte subrayado en la norma transcrita, es claro el tenor normativo en señalar que este elemento sustenta su existencia en el desarrollo de un presupuesto en un lapso determinado por vía normativa. como lo es la anualidad o la bimestralidad, dependiendo del caso. partiendo de ahí su importancia y la cuidadosa observación que de la modificación de los periodos objeto de declaración, se debe hacer, toda vez que cualquier modificación que se realice a este factor, afecta la solidez del elemento constitutivo.

Al estar afectado un elemento esencial para la génesis del tributo, es claro el señalamiento que indica que la obligación no tiene ocurrencia, toda vez que al declarar bimestralmente aquél contribuyente cuya base gravable se determina en un periodo anual, invalida cualquier actuación que pueda desplegar la administración, ocurriendo así el fenómeno de declaraciones presentadas por no obligados, consagrado en el artículo 34-1 del Decreto 807 en mención, concordante con el artículo 594-2 el Estatuto Tributario Nacional, siendo factor común el hecho de indicar que las declaraciones presentadas por no obligados, no tienen efecto legal alguno, situación que exacerba la órbita de acción de la Administración Tributaria.

Debe aclararse que la figura contemplada en el artículo 594-2, concerniente a las declaraciones presentadas por no obligados, dista de lo contenido en el artículo 580 del Estatuto, en el sentido que no se generan actos declarativos a cargo del contribuyente, posición que daría lugar a las declaraciones que se entienden por no presentadas, situación donde existe el deber formal, el mismo que se encuentra ausente en el caso de los no obligados.

Así los hechos, podemos decantar que las declaraciones presentadas en un periodo bimestral por parte de contribuyentes obligados a presentarlas en un periodo anual, son inválidas por cuanto no detentan soporte legal alguno, más que el hecho de determinar que el contribuyente está obligado en materia del impuesto de industria y comercio, procediendo de este modo a efectuar la devolución o compensación de las sumas pagadas sin ser debidas, dejando en claro que las mismas serán exigibles en el periodo que efectivamente la norma determine para tal fin, así como lo señala el artículo 4º del Acuerdo 648 de 2016.

Conclusión

1. Como se mencionó en los argumentos expuestos, las declaraciones presentadas en un periodo bimestral por parte de obligados

a hacerlo anual, no tienen efecto jurídico alguno por cuanto se asumen como declaraciones presentadas por no obligados, lo anterior halla su fundamento en la vigencia contenida en el artículo 4º del Acuerdo 648 de 2016, es decir, a partir del 1º de enero de 2017, entendiendo entonces que, cualquier obligación acaecida antes de esta fecha, se acomete a la normatividad imperante en ese entonces, es decir, en lo preceptuado en el artículo 27 anterior, del decreto 807 de 1993.

2. En los términos de la respuesta a la primera pregunta, la anualidad como regla para efectos de la declaración del impuesto de industria y comercio, tiene vigencia a partir del primero de enero de 2017, es decir, si un contribuyente realizó actividades gravadas en el último periodo de 2016, se regirá por los términos del artículo 27 del Decreto 807, sin modificar, mientras que, si un contribuyente inició actividades en el primer bimestre de 2017 se acogerá a lo previsto en el marco del artículo 4º del Acuerdo 648 de 2016, bajo el entendido que la regla general, como ya se ha expuesto, es que el periodo a declarar será anual.
3. La modificación del periodo para declarar el impuesto de industria y comercio, contenida en el artículo 4º del Acuerdo 648 de 2016, es claro en señalar que si el impuesto a cargo supera las 391 UVT, el periodo a declarar será bimestral, situación que es la excepción a la declaración anual del impuesto, no existiendo alguna otra motivación o circunstancia que determine la periodicidad en que se debe cumplir el deber formal por parte del contribuyente.
4. La compensación realizada de manera oficiosa por parte de la Administración, es la expuesta en el artículo 6º del Acuerdo 52 de 2001 cuando se establezca que los contribuyentes tienen saldos a favor, se podrán compensar dichos valores, hasta la concurrencia de las deudas fiscales del contribuyente, respetando el orden de imputación vigente, tal como lo recoge el texto de la norma en mención, bajo el contexto que se transcribe:

"Artículo 6. Compensación de saldos a favor con obligaciones pendientes. Cuando la Dirección Distrital de Impuestos, de oficio o a solicitud de parte, establezca que los contribuyentes tienen saldos a favor, podrá compensar dichos valores, hasta concurrencia de las deudas fiscales del contribuyente, respetando el orden de imputación vigente."

Así mismo, en el inciso segundo del artículo 144 del Decreto 807 de 1993, se señala que dentro de la solicitud de devolución, cuando existen deudas

y obligaciones con plazo vencido por parte del contribuyente, se podrán compensar las sumas adeudadas por el contribuyente, sin embargo, tales medidas no son aplicables para las sumas pagadas por contribuyentes que presentaron su declaración del impuesto de industria y comercio bimestralmente, teniendo la obligación de presentarla anualmente, por cuanto no surge obligación alguna al tratarse de un tributo cuya base gravable deviene del periodo en que se cause.

En todo caso, debe recordarse que en el proceso de imputación de pagos realizados por los contribuyentes, a deudas vencidas a su cargo, se debe seguir la regla señalada por el artículo 804 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 6º de la Ley 1066 de 2006, cuyo tenor señala:

Artículo 6º. *Modifíquese el inciso 1º del artículo 804 del Estatuto Tributario. el cual queda así:*

"A partir del 1º de enero del 2006, los pagos que por cualquier concepto hagan los contribuyentes, responsables, agentes de retención o usuarios aduaneros en relación con deudas vencidas a su cargo, deberán imputarse al período e impuesto que estos indiquen, en las mismas proporciones con que participan las sanciones actualizadas, intereses, anticipos, impuestos y retenciones, dentro de la obligación total al momento del pago".

En cuanto a la retención de las sumas pagadas para ser imputadas en futuras obligaciones, no es aplicable al caso en estudio, por cuanto, para los contribuyentes que declararon y pagaron su impuesto de industria y comercio en un periodo diferente al que les correspondía, la obligación es inexistente, toda vez que al estar afectada la base gravable del impuesto, y más cuando se trata de un impuesto de periodo, es determinante el factor temporal que compone la base, para que exista el tributo, situación que no se aplica en este caso, no obstante una vez tenga lugar la obligación, será pertinente imputar los valores al periodo señalado por el contribuyente, los cuales pueden ser; si no ha solicitado devolución, o no se ha compensado; la vigencia 2017 que se paga en 2018.

En los anteriores términos esperamos haber atendido su consulta.

Cordialmente,

SAUL CAMILO GUZMÁN LOZANO
Subdirector Jurídico Tributario