**MEMORANDO CONCEPTO 1245**

|  |  |
| --- | --- |
| Fecha:  | 21/04/2017 |
| PARA: | Diana del Pilar Ortiz Sayona |
|   | Subdirectora de Planeación e Inteligencia Tributaria |
|   |   |
|   | Flor Mirian Güiza 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 4°,  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   4°.    Simplificación   de   fa   declaración   del   Impuesto   de   Industria   y Comercio.****Modificase 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  1°  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    UVT[[i]](http://www.bogotajuridica.gov.co/sisjur/normas/Norma1.jsp?i=69043" \l "_edn1" \o ")1 ($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 trascrita, 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 4° 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 contesto 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  1°  del artículo  804 del Estatuto  Tributario.  el cual queda así:*

*“****A partir del 1 º 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**

Revisado por: Nubia Consuelo Villamil Avendaño. Proyectado por: Álvaro Iván Revelo Méndez

**NOTA: Publicado en el Registro Distrital 6065 del 26 de abril de 2017.**