

Bogotá, D.C.,

Señor(a)

| | |
|------------------------------|--|
| No. del Radicado | 1-2023-037670 |
| Fecha de Radicado | 20 de octubre del 2023 |
| Nº de Radicación CTCP | 2023-0536 |
| Tema | Ingresos brutos contables y Notas crédito |

CONSULTA (TEXTUAL)

*“(…) Algunas normas tributarias acuden al termino **“Ingresos Brutos”** para referirse a la forma de liquidar los correspondientes impuestos, resulta adecuado que el CTCP se refiera a dicho termino ya que en algunas ocasiones la norma tributaria nos dirige a la técnica contable para determinar criterios de tratamiento, pero este término no tiene una definición concreta.*

*Por ejemplo, el Art 904 ET señala que la base gravable del impuesto unificado bajo el régimen simple son los **ingresos brutos** ordinarios y extraordinarios, percibidos en el respectivo periodo gravable, los ingresos a tener en cuenta para la base gravable son los del Art 28 ET (Art 1.5.8.1.4. del DUR 1625, modificado por el artículo 2 del Decreto 1091 de 2020) es decir los determinados en la **técnica contable**; los ingresos contables pueden ser afectados por disminuciones que permiten reflejar la realidad de los ingresos percibidos debido a diferentes circunstancias como son errores humanos, devoluciones totales o parciales, rebajas o descuentos etc.*

*Para la técnica contable vigente para el grupo 2 (Anexo 2 Decreto 2483 de 2018 NIIF para PYMES) los ingresos son “Incrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del periodo sobre el que se informa, en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como decrementos de las obligaciones, que dan como resultado aumentos del patrimonio, y no están relacionados con las aportaciones de los inversores a este patrimonio” por su parte la misma normatividad define ingresos por actividades ordinarias la “Entrada bruta de beneficios económicos, durante el periodo, surgidos en el curso de las actividades ordinarias de una entidad, siempre que tal entrada dé lugar a un aumento en el patrimonio, que no esté relacionado con las aportaciones de los propietarios de ese patrimonio”. Es claro que ingreso representa un beneficio económico **que aumenta el patrimonio del contribuyente**, sin dar una definición de ingresos brutos, tenemos una condición para poder catalogar ingreso una transacción.*

Según la misma norma contable, los ingresos se miden “al valor razonable de la contraprestación recibida o por recibir. El valor razonable de la contraprestación, recibida o por recibir, tiene en cuenta el importe de cualesquiera descuentos comerciales, descuentos por pronto pago y rebajas por volumen de ventas que sean practicados por la entidad” adicionalmente se señala que se “incluirá en los ingresos de actividades ordinarias solamente las entradas brutas de beneficios económicos recibidos y por recibir”

*Con lo anterior podemos interpretar que los ingresos se representan por transacciones en las cuales **se reciba o se espere recibir un beneficio económico** que en efecto **incrementará el patrimonio**, para lo que resulta claro que en la técnica contable un registro originado por **un error humano al facturar** del que no se espera recibir beneficios económicos y que no incrementa el patrimonio pues es un error o simplemente una reversión de una operación anulada, no podría ser catalogado como ingreso, bajo este precepto tenemos que esa operación se debe reversar en su totalidad y de esta forma no será parte del ingreso pues la norma contable imposibilita incluirla como ingreso; para reversar esta operación las normas tributarias exigen la emisión de una nota crédito con anulación de la factura emitida inicialmente, sin que esto represente una devolución, rebaja o descuento pues obedece a un simple*

Calle 28 Nº 13A -15 / Bogotá, Colombia

Código Postal 110311 - Nit. 830115297-6

Conmutador (571) 6067676 – Línea Gratuita 01 8000 958283

Email: info@mincit.gov.co

www.mincit.gov.co



GD-FM-009.v20

error al facturar o a la anulación. Dicho esto, se puede interpretar, que cuando se realice una nota crédito que **ANULE** por completo una operación, se estaría ajustando ese ingreso reconocido que, por norma contable, no puede hacer parte del ingreso y con ello tampoco de la base gravable del Art 904 ET.

A pesar de todo lo anteriormente expuesto, no existe una definición oficial del término ingresos brutos que permita inferir en que tipo ajustes sobre los ingresos pueden hacer parte o no de los ingresos brutos, que por su propia naturaleza y que según la técnica contable no cumplen característica de ingreso, para lo que resulta pertinente que el CTCP se sirva interpretar lo siguiente:

1. ¿Cuál podría ser una definición acertada de ingreso bruto, para efectos de las evaluaciones tributarias que se basan en la técnica contable?
2. ¿Se podría interpretar que las notas crédito que anulan una factura de venta, obedecen a ajustes contables que reversan operaciones que no satisfacen la calidad de ingreso según la norma contable y que por ende hacen parte del término ingresos brutos?
3. Cuando existe un error humano al generar una factura (Factura a cliente incorrecto, factura producto incorrecto, factura sucursal incorrecta, factura precio incorrecto etc.), se realiza una nota crédito anulando la factura de venta, con ello se reversa completamente la operación y de ello deviene el proceso contable que debita la cuenta del ingreso reversando esa operación inicial que en efecto no existió y que no satisface la definición de ingreso según la norma contable (Concepto 2023-0269 CTCP), esto permite reconocer la realidad del ingreso que percibió el contribuyente. ¿Bajo este contexto, estas notas crédito que anulan una factura cuando se trata de errores humanos al facturar, se pueden considerar parte del término ingreso bruto por cuanto no se recibieron efectivamente?
4. Cuando se devuelven una parte o se rechazan por completo los bienes o servicios ya facturados, se realiza una nota crédito devolviendo la mercancía o servicios mencionados, con ello se reversa una parte o la totalidad del ingreso inicial para reflejar el ingreso real final que se recibió o que se espera recibir, esto genera el mismo proceso contable del punto anterior pues el ingreso real fue inferior al facturado inicialmente, bajo este contexto, estas notas crédito que devuelven parte o la totalidad de los bienes o servicios pueden ser parte del ingreso bruto por cuanto no se recibieron efectivamente?
5. ¿Cuándo se realizan descuentos sobre facturas ya emitidas y se realiza una nota crédito para ello afectando la factura inicial, estas notas crédito se pueden ser parte del término ingreso bruto por cuanto no se recibieron efectivamente?
6. ¿Podríamos concluir que siempre que se debite la misma cuenta del ingreso, el saldo final corresponderá al término ingreso bruto, por cuanto los débitos cargados corresponderán a correcciones de errores (Según recomendación concepto 2023-0269 CTCP)?
7. ¿Podríamos concluir que siempre que se debite una cuenta diferente de la cuenta de ingreso inicial, esta corresponderá a un ajuste por fuera del término ingreso bruto?

Agradecemos estudiar cuidadosamente este caso, ya que en algunas ocasiones la administración tributaria podría argumentar que una factura anulada hace parte del ingreso bruto, lo que resulta completamente desajustado de toda realidad contable, por ejemplo, si se emite una factura con un cero de más, resulta impracticable pagar impuestos por un error humano que a su vez no representa la realidad económica del contribuyente y que en definitiva no corresponde a un ingreso contable efectivo”.

CONSIDERACIONES Y CONCEPTO

El Consejo Técnico de la Contaduría Pública (CTCP) en su carácter de Organismo Orientador técnico-científico de la profesión y Normalizador de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información, conforme a las normas legales vigentes, especialmente por lo dispuesto en la Ley 43 de 1990, la Ley 1314 de 2009, y en sus Decretos Reglamentarios, procede a dar respuesta a la consulta anterior de manera general, pues no se pretende resolver casos particulares, en los siguientes términos:

Calle 28 N° 13A -15 / Bogotá, Colombia

Código Postal 110311 - Nit. 830115297-6

Conmutador (571) 6067676 – Línea Gratuita 01 8000 958283

Email: info@mincit.gov.co

www.mincit.gov.co



GD-FM-009.v20

En referencia a la consulta y de acuerdo al párrafo anterior, es importante señalar que el CTCP no tiene competencia para abordar asuntos tributarios de las sociedades, como los planteados por el peticionario. Las inquietudes en materia tributaria deben ser dirigidas a la Unidad Administrativa Especial – Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – U.A.E. DIAN. Además, es relevante recordar que el artículo 4º de la Ley 1314 de 2009 establece la “*Independencia y autonomía de las normas tributarias frente a las de contabilidad y de información financiera*”. Por lo tanto, “*Únicamente para fines fiscales, cuando se presente incompatibilidad entre las normas contables y de información financiera y las de carácter tributario, prevalecerán estas últimas*”.

Con relación al ámbito contable y financiero, se da respuesta a los planteamientos e inquietudes del consultante:

1. ¿Cuál podría ser una definición acertada de ingreso bruto, para efectos de las evaluaciones tributarias que se basan en la técnica contable?

Mediante el concepto 2022-0489¹ emitido por el CTCP, con relación a los “ingresos brutos contables”, se manifestó:

“(…) Es pertinente señalar que el término “ingreso bruto” al que se hace mención en la consulta, no está expresado en las normas de contabilidad ni de información financiera. Conforme a los marcos técnicos legales vigentes, la NIIF 15 de las NIIF Plenas, la Sección 23 de la NIIF para las Pymes y el Capítulo 12 de la NIF para las Microempresas no tratan el concepto de ingresos brutos ni de ingresos netos por separado, dado que el “ingreso de actividades ordinarias” por definición comprende las entradas brutas de beneficios económicos recibidos y por recibir, por parte de la entidad y por cuenta propia, si bien es cierto que se deducen de esas entradas brutas las rebajas y descuentos a que hubiera lugar. En ese orden de ideas, para efectos contables, a pesar de ser entradas brutas, se presentan netas de rebajas, descuentos y devoluciones, esto es los ingresos netos.

No obstante, mediante el concepto 2022-0360² que emitió el CTCP, con relación a los ingresos brutos e ingresos netos, se manifestó lo siguiente:

“(…) se debe tener en cuenta que la venta neta conforme al diccionario de términos contables para Colombia editado por la Editorial de la Universidad de Antioquia es definida como: “Rubro del estado de resultados que expresa el importe total de las ventas, menos las devoluciones, rebajas y bonificaciones, y algunas veces, los descuentos por pronto pago”. Para entender el concepto en comento, es necesario referirnos a las ventas brutas. Las ventas brutas son una métrica que representa el total de las ventas de bienes o servicios enajenados en un período determinado, sin ninguna deducción. En tanto que las ventas netas se determinan a partir de las ventas brutas restando todas las rebajas, devoluciones, descuentos e incentivos.

Es importante señalar que la venta neta no constituye en ningún caso un margen de ganancia total. Si no que son un simple elemento de medición de los ingresos.

Las ventas netas ofrecen una imagen más fiel del desempeño de una empresa, ya que las ventas brutas no tienen en cuenta aspectos tales como las devoluciones, las rebajas y los descuentos, que pueden presentar una imagen engañosa de los ingresos que obtiene la compañía”.

¹ <https://www.ctcp.gov.co/CMSPages/GetFile.aspx?guid=e3786d44-5afe-407a-ae8e-007dff0868d0>

² <https://www.ctcp.gov.co/CMSPages/GetFile.aspx?guid=ce4ad21e-5e9f-4178-ac49-d6ff1a846e56>

Calle 28 N° 13A -15 / Bogotá, Colombia

Código Postal 110311 - Nit. 830115297-6

Conmutador (571) 6067676 – Línea Gratuita 01 8000 958283

Email: info@mincit.gov.co

www.mincit.gov.co



GD-FM-009.v20

Obsérvese que cuando se hace referencia a los ingresos brutos, no solo se está refiriendo a los producidos como resultado de las ventas, sino de toda enajenación clasificable en las cuentas de resultado. El diccionario a que se ha hecho referencia define el ingreso bruto, como: “incrementos patrimoniales obtenidos antes de deducir cualquier concepto de gastos”, en tanto que los ingresos netos los define como: “Importe de los ingresos brutos realizados, menos los descuentos, rebajas y las devoluciones”. Subrayado fuera de texto.

2. **¿Se podría interpretar que las notas crédito que anulan una factura de venta, obedecen a ajustes contables que reversan operaciones que no satisfacen la calidad de ingreso según la norma contable y que por ende hacen parte del término ingresos brutos?**
3. **Cuando existe un error humano al generar una factura (Factura a cliente incorrecto, factura producto incorrecto, factura sucursal incorrecta, factura precio incorrecto etc), se realiza una nota crédito anulando la factura de venta, con ello se reversa completamente la operación y de ello deviene el proceso contable que debita la cuenta del ingreso reversando esa operación inicial que en efecto no existió y que no satisface la definición de ingreso según la norma contable (Concepto 2023-0269 CTCP), esto permite reconocer la realidad del ingreso que percibió el contribuyente. ¿Bajo este contexto, estas notas crédito que anulan una factura cuando se trata de errores humanos al facturar, se pueden considerar parte del término ingreso bruto por cuanto no se recibieron efectivamente?**
4. **Cuando se devuelven una parte o se rechazan por completo los bienes o servicios ya facturados, se realiza una nota crédito devolviendo la mercancía o servicios mencionados, con ello se reversa una parte o la totalidad del ingreso inicial para reflejar el ingreso real final que se recibió o que se espera recibir, esto genera el mismo proceso contable del punto anterior pues el ingreso real fue inferior al facturado inicialmente, bajo este contexto, estas notas crédito que devuelven parte o la totalidad de los bienes o servicios pueden ser parte del ingreso bruto por cuanto no se recibieron efectivamente?**
5. **¿Cuándo se realizan descuentos sobre facturas ya emitidas y se realiza una nota crédito para ello afectando la factura inicial, estas notas crédito se pueden ser parte del término ingreso bruto por cuanto no se recibieron efectivamente?**
6. **¿Podríamos concluir que siempre que se debite la misma cuenta del ingreso, el saldo final corresponderá al término ingreso bruto, por cuanto los débitos cargados corresponderán a correcciones de errores (Según recomendación concepto 2023-0269 CTCP)?**
7. **¿Podríamos concluir que siempre que se debite una cuenta diferente de la cuenta de ingreso inicial, esta corresponderá a un ajuste por fuera del término ingreso bruto?**

El CTCP se ha pronunciado en diversas ocasiones sobre el “tratamiento de las notas crédito” y el “reconocimiento de los ingresos”; para lo cual le sugerimos revisar, entre otros, el concepto 2023-0269³, en la cual se manifestó:

“(…) Los ingresos ordinarios provenientes de la venta de bienes o servicios deben ser reconocidos en cada periodo bajo la esencia o substancia sobre forma y atendiendo los criterios mencionados en la Sección 23 párrafo 10 de la NIIF para las Pymes (Grupo 2) respecto de que:

- (a) la entidad ha transferido al comprador los riesgos y ventajas, de tipo significativo, derivados de la propiedad de los bienes;
- (b) la entidad no conserva para sí ninguna implicación en la gestión corriente de los bienes vendidos, en el grado usualmente asociado con la propiedad, ni retiene el control efectivo sobre los mismos;
- (c) el importe de los ingresos de actividades ordinarias pueda medirse con fiabilidad;
- (d) sea probable que la entidad obtenga los beneficios económicos asociados con la transacción; y
- (e) los costos incurridos, o por incurrir, en relación con la transacción pueden ser medidos con fiabilidad”.

³ <https://www.ctcp.gov.co/CMSPages/GetFile.aspx?guid=3eca5de7-1c9f-4fdc-8a7f-85ea00d00f07>

Además, debe considerarse que dichos bienes si fueron facturados y entregados, no hicieron parte del inventario del vendedor al final del período y sí en los del comprador y receptor de la mercancía o bienes facturados. En el caso que estos criterios no sean satisfechos, es decir, si se conservan los riesgos y recompensas inherentes a la propiedad o se conserva una parte insignificante de la misma⁴ se tratarían como una devolución en ventas y su presentación será un menor valor del ingreso; si se cumplieron los criterios anteriores, se entendería que no existe un error contable que deba ser corregido.

De acuerdo con lo anterior, para efectos de información financiera, siempre que se hayan cumplido los requisitos para reconocer el ingreso, la entidad deberá reconocer el correspondiente ingreso y sus costos asociados con la transacción. En caso de emitir nuevamente las facturas, debido que no fueron recibidas por los clientes, se recomienda emitir una nota crédito respecto de las facturas originales (que no llegaron al cliente) y posteriormente la emisión de la factura, de tal manera que se reconoce un ingreso y a la vez un menor valor del mismo (es decir su efecto neto será de cero)". Subrayado fuera de texto.

En el primer caso descrito, donde se emite una nota de crédito en respuesta a un error de facturación y no a una devolución en venta, la forma de contabilización de esa nota de crédito puede variar según las políticas contables de la empresa. Sin embargo, generalmente se recomienda asociar la contabilización de la nota de crédito a la cuenta 4135 (comercio al por mayor y al por menor) como un ajuste por error en la factura de venta.

La razón detrás de esta recomendación es que la cuenta 4175 (devoluciones en venta) se utiliza típicamente para registrar las devoluciones efectivas de productos por parte de los clientes, y en este caso, la nota de crédito no está relacionada con una devolución de bienes, sino con un ajuste en la factura electrónica debido a errores de forma.

En el segundo caso, donde una entidad se dedica exclusivamente a la prestación de servicios y emite una nota de crédito electrónica debido a que no pudo cumplir con el servicio pactado en la factura de venta, la contabilización de la nota de crédito dependerá de las políticas contables de la empresa y las normativas aplicables, sin embargo, dado que la situación descrita no implica una devolución efectiva, sino un ajuste por la no prestación de los servicios, se sugiere asociar la contabilización de la nota de crédito a la "cuenta 415550 (actividades empresariales de consultoría)" como un ajuste por anulación de la factura emitida".

Es relevante destacar que las cuentas mencionadas anteriormente (4135, 4175 y 415550) fueron empleadas para responder a la consulta 2023-0269 en los mismos términos mencionados, sin tener en ningún momento la intención de establecer un registro contable específico.

Finalmente se considera importante tener en cuenta que una factura constituye un título valor, no así la nota crédito, la cual se elabora para efectos técnicos contables.

En los términos anteriores se absuelve la consulta, indicando que, para hacerlo, este organismo se cifió a la información presentada por el consultante y los efectos de este concepto son los previstos por el artículo 28 de la Ley 1437 de 2011, modificado por el artículo 1 de la Ley 1755 de 2015.

⁴ Ver 20.12/13, incluida en el Anexo del DUR 2420 de 2015

Cordialmente,



JAIRO ENRIQUE CERVERA RODRÍGUEZ
Consejero – CTCP

Proyectó: Miguel Ángel Díaz Martínez

Consejero Ponente: Jairo Enrique Cervera Rodríguez

Revisó y aprobó: Jimmy Jay Bolaño Tarrá/Jesús M Peña Bermúdez/Carlos Augusto Molano Rodríguez/Jairo Enrique Cervera Rodríguez

Calle 28 N° 13A -15 / Bogotá, Colombia

Código Postal 110311 - Nit. 830115297-6

Conmutador (571) 6067676 – Línea Gratuita 01 8000 958283

Email: info@mincit.gov.co

www.mincit.gov.co



GD-FM-009.v20