**CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN**

**CONCEPTO JURÍDICO No. 2000008441 DE 2012**

(abril 23)

**Tema 1.1** Normas técnicas relativas a las etapas de reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales y, a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental

**Subtema 1.1.1** Registro por parte de Metrovivienda del pago de impuestos como costo de ventas y gastos de operación, en la adecuación de lotes urbanizables

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 2012-550000637-2 mediante el cual solicita una vez más que se reconsidere el concepto emitido en el mes de enero de 2012, radicado con el No. 1201155011897162 en relación con el registro de los impuestos nacionales y distritales pagados (Predial, ICA y Patrimonio), como un mayor valor de los inventarios, considerando que METROVIVIENDA, dentro del proceso de adquisición y puesta en condiciones de enajenación de los lotes, tiene registrados como un mayor valor de los inventarios todos los desembolsos que considera necesarios para habilitar los terrenos inicialmente adquiridos, labores que en la gran mayoría de los casos pueden extenderse a más de una vigencia, hasta terminar la venta de los “lotes urbanizables”, en el registro ante la oficina de instrumentos públicos.

Así mismo, la entidad se refiere a la reunión adelantada el pasado 7 de febrero en la oficina del Coordinador del GIT de Doctrina y Capacitación, en la cual se plantearon, por parte de METROVIVIENDA, las razones por las cuales la entidad consideraba que los impuestos Predial, Impuesto de Industria, Comercio y Avisos -ICA y Patrimonio debían formar parte del costo de producción de los lotes urbanizables; situaciones que la Contaduría General de la Nación evaluará, por lo cual al terminar la reunión solicitó enviar información adicional que permitiera estudiar con mayor profundidad el tema, para considerar si era necesario modificar los dos pronunciamientos anteriores, en relación con el reconocimiento de los impuestos mencionados anteriormente como gastos de administración.

Para ampliar la información mencionada en el punto anterior, la empresa adjunta un el documento del marco jurídico de creación y operación de METROVIVIENDA e informa el tratamientocontable y financiero de los proyectos, en el cual describe la política del costeo en la operación y/o adecuación de los terrenos adquiridos para dejarlos en condiciones de urbanización.

Así mismo, reitera que la recuperación de los impuestos se realiza hasta la venta de los lotes, por cuanto el pago de los mismos es registrado directamente al costo de los lotes adquiridos y en proceso de adecuación, para volverlos urbanizables. Por esta razón, solicita afectar el estado de resultados a partir de la venta de los predios urbanizables.

Finalmente, se refiere a algunos aspectos relevantes que señalan en las respuestas de la Contaduría General de la Nación, destacando lo siguiente:

(...) “(...) Por su parte, la norma técnica de Costo de Ventas y operación señala que “El costo de ventas comprende el valor de las erogaciones y cargos asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos durante el período contable” (...). (Concepto 20044-39991)

(...) En cuanto al costo histórico, la norma técnica relativa al reconocimiento y revelación de los hechos económicos, financieros y sociales contenida en el PGCP, lo define como: “Esta constituido por el precio de adquisición o importe original, adicionado con todos los costos y gastos en que ha incurrido el ente para la prestación de servicios, en la formación y colocación de los bienes en condiciones de utilización o enajenación. (…)”. (Subrayado CGN). (Concepto 20044-39991)

(…)Por otro lado, la norma técnica de Gastos contenida en el Nuevo Régimen de Contabilidad Pública señala: “Los gastos son flujos de salidas de recursos de la entidad contable pública, susceptibles de reducir el patrimonio público durante el periodo contable, bien sea por disminución de activos o por aumento de pasivos, expresados en forma cuantitativa. Los gastos son requeridos para el desarrollo de la actividad ordinaria, e incluye los originados por situaciones de carácter extraordinario. El reconocimiento de los gastos debe hacerse con sujeción a los principios de devengo o causación y medición, de modo que refleje sistemáticamente la situación de la entidadcontable publica en e/período contable” (...). (Contenido en varios conceptos de la CGN).

Concluye La Contaduría General de la Nación:

“(…) las erogaciones en que incurre el ente para colocarlo en condiciones de enajenación o comercialización constituyen un mayor valor del bien y, en ningún caso, pueden ser tratados como Gasto Publico Social ni como Inventario de Productos en Proceso y atendiendo lo señalado por las normas técnicas de Inventarios y de Costo de Ventas y de Operación, éstos deben ser reconocidos por su costo histórico, el cual comprende el precio de adquisición y todas aquellas erogaciones encaminadas a colocar el bien en condiciones de enajenación”. (Concepto 200411-71236- Adicionado CGN)

**CONSIDERACIONES**

Para atender la solicitud es preciso remitirnos a los conceptos de años anteriores que se relacionan con el tema de la acumulación de los costos incurridos para la adecuación de los lotes hasta el estado de lotes urbanizables y su desenglobe, así como las consideraciones de tipo contable que se tomaron cuando se pronunció en este sentido la Contaduría General de la Nación sobre este tema en el mes de octubre de 2011, mediante la respuesta al radicado No. 20119-157580 y el 26 de enero de 2012 con el radicado No. 1201155011897162, así:

1) Octubre de 2011: “Los impuestos de Patrimonio, Predial e Industria y Comercio son erogacionesque la entidad contable pública realiza durante el período contable dado que son requeridos para el cumplimiento de sus funciones de cometido estatal, es decir, el desarrollo de su actividad ordinaria.

Por otro lado, estos impuestos no constituyen costo de los inventarios, dado que no están asociados a la adquisición o producción de los bienes denominados lotes urbanizables, para la construcción de las viviendas contempladas en el objeto de creación de METROVIVIENDA; en otras palabras, no están asociados al costo del banco de tierras.”

2) Enero de 2012: “(…) los impuestos que se generan con ocasión de la adquisición de los terrenos,a manera de ejemplo el de registro y anotación, o que sean inherentes al proceso de colocación en condiciones de enajenación de los “superlotes”, deben tratarse como costo de los inventarios; en tanto que aquellos que sobrevienen de la tenencia o disposición de los mismos, como son los de patrimonio, predial y el de industria y comercio, deben afectar los resultados en el mismo período en que se causen.

En consecuencia, este despacho ratifica el concepto emitido mediante el expediente 20119-157580 del 27 de octubre de 2011 y por lo tanto, los impuestos de patrimonio, predial e industria y comercio deben ser contabilizados como gastos de operación en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 5220- IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS.”

De otro lado, evaluando a la información adicional enviada por la entidad contable pública anexa a la solicitud, menciona entre otros aspectos: Cómo funciona el Banco de Tierras o Inmobiliario, modelo de operación de METROVIVIENDA, Producción de suelo urbanizado en METROVIVIENDA y por último el tratamiento contable y financiero de los proyectos urbanísticos; nos remitimos a las normas que rigen la operación, adecuación y ventas de los lotes urbanizables, entre otros temas y extractamos lo siguiente:

[*Ley 9 de 1989*](http://www.noticieroficial.com/entes/congreso_rep/CONREP9-1989.htm)

Artículo 77º.- “Los municipios, el Distrito Especial de Bogotá y la Intendencia de San Andrés y Providencia o sus entidades descentralizadas podrán asociarse con otras entidades públicas y con los particulares, por iniciativa de cualesquiera de éstos, para desarrollar áreas no desarrolladas previstas en el plan de desarrollo, mediante el sistema de reajuste de tierras, que consiste en englobar diversos lotes de terreno para luego subdividirlos en forma más adecuada y dotarlos de obras de infraestructura urbana básica, tales como vías, parques, redes de acueducto, energía eléctrica y teléfonos.

También podrán adelantar proyectos de integración inmobiliaria en zonas, áreas e inmuebles clasificadas como de desarrollo, redesarrollo y renovación urbana, con el objeto de reunir o englobar distintos inmuebles para subdividirlos y desarrollarlos, construirlos, o renovarlos y enajenarlos.(…)”

[*Ley 388 de 1997*](http://www.noticieroficial.com/leyes/LEY388-1997.htm)

Artículo 46º.- “Trámite del reajuste o la integración. Una vez se apruebe el proyecto de reajuste o de integración inmobiliaria, se otorgará la escritura pública de reajuste de tierras o integración inmobiliaria, en la cual se indicarán cada uno los partícipes de la actuación, los terrenos e inmuebles aportados y su englobe. A continuación se señalarán las cesiones urbanísticas gratuitas y el nuevo loteo, de conformidad con el proyecto de urbanización, (…).” (…)

Artículo 73º.- “Noción. De conformidad con lo dispuesto por el artículo 82 de la Constitución Política, las acciones urbanísticas que regulan la utilización del suelo y del espacio aéreo urbano incrementando su aprovechamiento, generan beneficios que dan derecho a las entidades públicas a participar en las plusvalías resultantes de dichas acciones. (…). (…)

Artículo 74º.- Hechos generadores. Constituyen hechos generadores de la participación en la plusvalía de que trata el artículo anterior, las decisiones administrativas que configuran acciones urbanísticas según lo establecido en el artículo 8 de esta Ley, y que autorizan específicamente ya sea a destinar el inmueble a un uso más rentable, o bien incrementar el aprovechamiento del suelo permitiendo una mayor área edificada, de acuerdo con lo que se estatuya formalmente en el respectivo Plan de Ordenamiento o en los instrumentos que lo desarrollen. Son hechos generadores los siguientes:

1. La incorporación de suelo rural a suelo de expansión urbana o la consideración de parte del suelo rural como suburbano.

2. El establecimiento o modificación del régimen o la zonificación de usos del suelo.

3. La autorización de un mayor aprovechamiento del suelo en edificación, bien sea elevando el índice de ocupación o el índice de construcción, o ambos a la vez. ”

Artículo 83º.- “Exigibilidad y cobro de la participación. (Modificado por el artículo 181, Decreto Nacional [019 de 2012](http://www.noticieroficial.com/codigos/DAFPD0019-2012.html)). La participación en la plusvalía sólo será exigible en el momento en que se presente para el propietario o poseedor del inmueble respecto del cual se haya declarado un efecto de plusvalía, una cualquiera de las siguientes situaciones:

1. Solicitud de licencia de urbanización o construcción, aplicable para el cobro de la participación en la plusvalía generada por cualquiera de los hechos generadores de que trata el artículo 74 de esta Ley.

2. Cambio efectivo de uso del inmueble, aplicable para el cobro de la participación en la plusvalía generada por la modificación del régimen o zonificación del suelo.

3. Actos que impliquen transferencia del dominio sobre el inmueble, aplicable al cobro de la participación en la plusvalía de que tratan los numerales 1 y 3 del referido artículo 74. (…)

Parágrafo 2º.- Para la expedición de las licencias o permisos, así como para el otorgamiento de los actos de transferencia del dominio, en relación con inmuebles sujetos a la aplicación de la participación en la plusvalía, será necesario acreditar su pago.

Parágrafo 4º.- Los municipios podrán exonerar del cobro de la participación en plusvalía a los inmuebles destinados a vivienda de interés social, de conformidad con el procedimiento que para el efecto establezca el Gobierno Nacional. ”

ARTICULO 99. “Licencias. Se introducen las siguientes modificaciones y adiciones a las normas contenidas en la [*Ley 9ª de 1989*](http://www.noticieroficial.com/entes/congreso_rep/CONREP9-1989.htm) y en el [*Decreto-ley 2150 de 1995*](http://www.noticieroficial.com/entes/ministerios/MINJD2150-1995.htm) en materia de licencias urbanísticas:

1. Para adelantar obras de construcción, ampliación, modificación, adecuación, reforzamiento estructural, restauración, reconstrucción, cerramiento y demolición de edificaciones, y de urbanización, parcelación, loteo o subdivisión de predios localizados en terrenos urbanos, de expansión urbana y rurales, se requiere de manera previa a su ejecución la obtención de la licencia urbanística correspondiente. Igualmente se requerirá licencia para la ocupación del espacio público con cualquier clase de amoblamiento. (Modificado por el artículo 182 del [*Decreto 19 de 2012*](http://www.noticieroficial.com/entes/dafp/DAFPD0019-2012.doc)). (…)

[Decreto Distrital 362 de 2002](http://www.noticieroficial.com/entes/alcaldia_mayor_bta/ALCAMB362-2002.htm)

Artículo 25°. “Obligación de acreditar la declaración y pago del impuesto predial unificado y de la contribución de valorización. El artículo 44 del [*Decreto 807 de 1993*](http://www.noticieroficial.com/entes/alcaldia_mayor_bta/AMB807-1993.htm), adicionado por el artículo 1 del [Decreto 422 de 1996](http://www.noticieroficial.com/entes/alcaldia_mayor_bta/AMBD422-1996.html) quedará así:

Artículo 44. Obligación de acreditar la declaración y pago del impuesto predial unificado y de la contribución de valorización. Para autorizar el otorgamiento de escrituras públicas que recaigan sobre inmuebles, deberá acreditarse ante el Notario la declaración y pago del impuesto predial unificado del predio objeto de la escritura, correspondiente al año en curso, así como el pago de la contribución por valorización que se hubiere generado sobre el predio en el respectivo año y en el inmediatamente anterior. (…)

De otro lado, el Estatuto Tributario en su Artículo 292-1, adicionado por el artículo 1 de la [*Ley 1370 de 2009*](http://www.noticieroficial.com/leyes/LEY1370-2009.doc), cuando se refiere al Impuesto al Patrimonio señala: (…), créase el impuesto al patrimonio a cargo de las personas jurídicas, naturales y sociedades de hecho, contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta. Para efectos de este gravamen, el concepto de riqueza es equivalente al total del patrimonio líquido del obligado. (…)

Y define el Hecho Generador de este impuesto en el Artículo 293-1 de la misma normativa que fue modificado por el artículo 2 de la [*Ley 1370 de 2009*](http://www.noticieroficial.com/leyes/LEY1370-2009.doc), así: (…) el impuesto al patrimonio, al que se refiere el artículo 292-1, se genera por la posesión de riqueza a 1o de enero del año 2011, cuyo valor sea igual o superior a tres mil millones de pesos ($3.000.000.000).

Por su parte, la [*Ley 14 de 1983*](http://www.noticieroficial.com/entes/congreso_rep/CONREP14-1983.htm) en su Artículo 32º establece: El Impuesto de Industria y Comercio recaerá, en cuanto a materia imponible, sobre todas las actividades comerciales, industriales y de servicio que ejerzan o realicen en las respectivas jurisdicciones municipales, directa o indirectamente, por personas naturales, jurídicas o por sociedades de hecho, ya sea que se cumplan en forma permanente u ocasional, en inmuebles determinados, con establecimientos decomercio o sin ellos.

Y agrega en el Artículo 33º: El Impuesto de Industria y Comercio se liquidará sobre el promedio mensual de ingresos brutos del año inmediatamente anterior, expresados en moneda nacional y obtenidos por las personas y sociedades de hecho indicadas en el artículo anterior (…)

En consonancia con la Ley 14 antes citada, el [*Decreto Distrital 352 de 2002*](http://www.noticieroficial.com/entes/alcaldia_mayor_bta/ALCAMB352-2002.htm), cuando se refiere al Impuesto de Industria y Comercio dispone en otros artículos lo siguiente:

Artículo 32. Hecho generador. “El hecho generador del impuesto de industria y comercio está constituido por el ejercicio o realización directa o indirecta de cualquier actividad industrial, comercial o de servicios en la jurisdicción del Distrito Capital de Bogotá, ya sea que se cumplan de forma permanente u ocasional, en inmueble determinado, con establecimientos de comercio o sin ellos.” (…)

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.” (…)

Por su parte, en relación con el contenido del anexo, para efectos del análisis, resaltamos lo siguiente:

“4. TRATAMIENTO CONTABLE Y FINANCIERO

Para la administración y gestión de los proyectos urbanísticos se establecieron centros de costo o conceptos de inversión, clasificados en directos e indirectos según su incidencia y participación física en el producto final ofrecido por la empresa, con el propósito de imputar, registrar y analizar todos los cargos o componentes asociados a una unidad básica de producción (metro cuadrado urbanizado). Para armonizar la ejecución de los proyectos con el sistema de planeación y de presupuesto de la inversión, se establecieron categorías o rubros de inversión, los cuales hacen parte de la formulación y ejecución de los proyectos registrados y aprobados en el Banco de Programas y Proyectos del Distrito Capital.

Esta definición y clasificación busca la coherencia en el proceso contable y permite mantener un sistema de costeo apropiado al propósito de asignar eficientemente los recursos, evitar desperdicios y llevar un control de costos de los proyectos, que permiten a la alta gerencia tomar decisiones relacionadas con ejecución de la inversión.

Con base en los anteriores comentarios acerca del proceso productivo que se cumple en Metrovivienda para la generación de suelo urbanizado apto para la promoción y desarrollo de proyectos de vivienda de interés social y prioritario, contablemente los cargos por concepto de impuestos -predial, ICA y el patrimonio- se imputan a cada unidad de inversión o proyecto en relación con el área o unidad vendida o en proporción al valor del inventario. Como base para estimar la proporción del patrimonio que le corresponde a cada proyecto urbanístico, cuando se trata del impuesto al patrimonio, se trasladan tales cargos al costo de venta y afectan contablemente el resultado al momento en que esta se efectúa.” (El subrayado es nuestro)

**CONCLUSIÓN**

Con base en las anteriores consideraciones se concluye:

1- El debido reconocimiento contable de los inventarios, costos y gastos en el proceso de compra y adecuación de los lotes adquiridos, debe realizarse en concordancia con las normas técnicas relativas a las etapas de reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales y a las cuentas de actividad, financiera, económica, social y ambiental, así como el concepto de costo histórico.

2- Para el caso de los impuestos que se generan y pagan con ocasión de la compra de los terrenos y adecuación de los mismos con el fin de disponerlos para ser urbanizados, deben tenerse en cuenta aquellos que se causan con ocasión de la adquisición, como es el caso del Impuesto de Registro y Anotación, es decir, este impuesto forma parte del costo histórico o costo de adquisición.

3- En el caso de los Impuestos de Valorización, Participación en la Plusvalía y Predial Unificado, que son pagados durante el proceso de adecuación de los lotes adquiridos para que sean urbanizados, deben reconocerse como parte de los costos de adecuación, toda vez que son necesarios para adquirir las licencias de construcción y alternamente son condición para que, una vez adecuados los terrenos, éstos puedan ser enajenados.

En consecuencia, se deben registrar de tal manera que se incremente el valor de los inventarios.

4- El impuesto de Patrimonio que se origina en la posesión de los lotes, con independencia de la renta que produzcan, se causa por la tenencia de los terrenos; en tanto que el impuesto de Industria y Comercio y Avisos – ICA que se genera por la venta de los lotes urbanizables y se causa en el momento de la enajenación, tienen orígenes en situaciones que no están propiamente relacionadas con los costos de adecuación de lotes ni son condición para realizar el proceso de alistamiento para que puedan ser urbanizados, deben reconocerse como gastos afectando el resultado del ejercicio en el momento en que se causen. Dicho de otra manera, en ningún caso forman parte del costo de los lotes urbanizables.

Lo anterior no implica que puedan aplicarse herramientas administrativas y análisis desde otras perspectivas tendientes a controlar y dimensionar el costeo por proyectos y a controlar la ejecución presupuestal de los rubros de inversión definidos para este proceso, según la política interna de la entidad. En consecuencia, los estados contables reflejarán de manera razonable la situación económica, financiera, social y ambiental y, el resultado del ejercicio bajo los principios y reglas establecidos en el Régimen de Contabilidad Pública.

Mediante este concepto se complementan los conceptos emitidos y distinguidos con los Nos. 20044-39991, 200411-71236, 33147 del 4 de mayo de 2004, 200512-56238, 20119-157580 y 1201155011897162 en relación con la medición del costo histórico en el momento de la compra de los lotes, la acumulación de los costos incurridos en el proceso de adecuación de los mismos en la cuenta de Inventarios y, el reconocimiento de algunos impuestos como gastos.