

CONCEPTO 22223 DEL 17 DE AGOSTO DE 2017
DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

Señor

DAIRO ALEXANDER BELTRAN RINCON

dairo.beltran@unisalio.edu.co

Calle 63K #119B-20 Bogotá D.C.

Tema Impuesto a las ventas
Impuesto sobre la Renta y Complementarios

Descriptores Causación del impuesto Sobre las Ventas
Causación del Ingreso
Causación de los Costos

Fuentes formales Artículos 21-1, 28, 59, 105, 429 y 771-2 del Estatuto Tributario y 1.2.4, 3.1 del Decreto Único Reglamentario 1625 de 2016, Oficio No. 006012 del 17 de marzo de 2017, Concepto No. 00001 del 19 de junio de 2003.

Cordial saludo, Sr. Beltrán Rincón:

De conformidad con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008 es función de esta Subdirección absolver las consultas escritas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias de carácter nacional, aduaneras y cambiarias en lo de competencia de la Entidad.

Mediante los radicados de la referendo plantea la siguiente situación:

*"Una compañía dedicada a la prestación de servicios de asesoría legal en Colombia, mide sus ingresos en 2017 de acuerdo al grado de avance o realización de conformidad con los principios contables aplicables en Colombia (...) **la fecha de realización de dichos ingresos suele ser anterior a la fecha de su facturación**, ya que de acuerdo con la naturaleza de dichos ingresos, el reconocimiento de estos tendrían el carácter de estimados, por cuanto contienen un grado de prestación del servicio, no finalizado (...)" (negrilla fuera de texto).*

Así las cosas, formula unas preguntas que se resolverán cada una en su orden

1. ¿De qué manera debe interpretarse la realización, del ingreso en materia del impuesto sobre la renta y complementarios, impuesto sobre las ventas y retención en la fuente por concepto de renta?

*En cuanto al impuesto sobre la renta y complementarios, el artículo 21-1 del Estatuto Tributario - adicionado en la reforma tributaria del año 2016 - dispone que "fijara 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" (negrilla fuera de texto).*

A su vez, los párrafos 1º y 6º de la norma en comento señalan:

- *PARAGRAFO 1o. Los activos, pasivos, patrimonio, ingresos costos y gastos **deberán tener en cuenta la base contable de acumulación o devengo**, la cual describe los efectos de las transacciones y otros sucesos y circunstancias sobre los recursos económicos y los derechos de los acreedores de la entidad que informa en los periodos en que esos efectos tienen lugar incluso si los cobros y pagos resultantes se producen en un periodo diferente,*

*Cuando se utiliza la base contable de acumulación o devengo, una entidad reconocerá partidas como activos, pasivos, patrimonio, ingresos, costos y gastos, **cuando satisfagan las definiciones y los criterios de reconocimiento previstos para tales elementos, de acuerdo con los marcos técnicos normativos contables que se sean aplicables al obligado a llevar contabilidad.***

(...)

*PARAGRAFO 6o. Para efectos fiscales, **las mediciones que se efectúen a valor presente o valor razonable de conformidad con los marcos técnicos normativos contables, deberán reconocerse al costo, precio de adquisición o valor nominal, siempre y cuando no exista un tratamiento diferente en este estatuto.** Por consiguiente, las diferencias que resulten del sistema de medición contable y fiscal no tendrán efectos en el impuesto sobre la renta y complementarios hasta que la transacción se realice mediante la transferencia económica del*

activo o la extinción del pasivo, según corresponda." (Negrilla fuera de texto).

Ahora bien, mediante Oficio No. 006012 del 17 de marzo de 2017, esta Subdirección explico:

"(...) es pertinente recordar el concepto de 'devengo' según bien lo explica la exposición de motivos presenta ad a por el gobierno nacional a I proyecto de ley que se convirtió en ia No. 1819 de 2016.

(...)

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. EI concepto actualmente vigente para el registro contable de un ingreso es la base de acumulación "o "devengo'.***

De acuerdo con la NIC 1 - Presentación de Estados Financieros o la Sección de fas NIIF Completas (o la Sección 2 en la NIIF De acuerdo con la NIC 1 - Presentación de Estados Financieros o la Sección de las NIIF Completas (o la Sección 2 en la NIIF para las PYMES), cuando se utiliza la base contable de acumulación (devengo), una entidad reconocerá partidas como activos, pasivos, patrimonio ingresos y gastos (los elementos de los estados financieros), cuando satisfagan las definiciones y los criterios de reconocimiento previstos para tales elementos,(...)" *(negrilla fuera de texto).*

A la par de lo antepuesto, también debe examinarse lo establecido en el inciso 1º de artículo 28 del Estatuto Tributario:

"ARTICULO 28. REALIZACION DEL INGRESO PARA LOS OBLIGADOS A LLEVAR CONTABIUDAD, <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 periodo gravable." *(negrilla fuera de texto).***

En este sentido, para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios se deberán reconocer como ingresos aquellos que satisfagan las definiciones y los criterios de reconocimiento de acuerdo con los marcos técnicos normativos contables, es decir., aquellos que hayan sido devengados contablemente en el periodo fiscal, a menos que se verifique alguna de las circunstancias excepcionales desarrolladas en el inciso 2 del artículo 28 *ibídem* para lo cual corresponded al consultante determinar dicha situación de acuerdo a su caso particular.

En relación con el impuesto sobre las ventas, es de recordar que las regias generales de causación del mencionado tributo no fueron objeto de variación en la Ley 1819 de 2016, luego continúa vigente lo consagrado en el literal c) del artículo 429 del Estatuto Tributario:

"c. En las prestaciones de servicios, en la fecha de emisión de la factura o documento equivalente, o en la fecha de terminación de los servicios o del pago o abono en cuenta, la que fuere anterior."
(negrilla fuera de texto).

De revestir la connotación de pagos anticipados los pagos mencionados en el caso *sub examine* se considera apropiado tener presente lo indicado en el Concepto No. 00001 del 19 de junio de 2003:

*"De acuerdo con ia preceptuado en el Artículo 429 del Estatuto Tributario,
Se considera que el anticipo realizado a título de pago satisface parte de la prestación de lo debido en los términos del artículo 1626 del Colgó Civil, no siendo un anticipo para gastos sino **un pago parcial anticipado causándose en consecuencia el IVA**, que dependiendo de las circunstancias, puede ser objeto de retención en la fuente.*

(...)

*Por lo tanto se ha definido que **sobre el anticipo no se genera impuesto sobre las ventas** por lo cual mal se podría facturar y aun mas, incluyéndole dicho impuesto.*

*Si hablamos de anticipo, ciertamente nos referimos a un futuro pago, es decir, se trata de un adelanto respecto de un pago que no se ha causado, puesto que no ha surgido la obligación de cancelar una deuda: es un abono a buena cuenta de un pago futuro." (sic)
*(negrilla fuera de texto).**

Por último, referente al mecanismo de retención en la fuente por concepto de renta, este deberá practicarse al momento del pago o abono en cuenta en las condiciones previstas en el artículo 1.2.4.3.1 del Decreto Único Reglamentario 1625 de 2016;

"La tarifa de retención en la fuente a t de impuesto sobre la renta, **sobre los pagos o abonos en cuenta por concepto de honorarios** y comisiones de que trata el inciso tercero del artículo 392 del Estatuto Tributario, que realicen las personas jurídicas, las sociedades de hecho y las demás entidades y personas naturales que tengan la calidad de agentes retenedores en favor de los contribuyentes del impuesto sobre la renta que sean personas jurídicas y asimiladas, **es el once por ciento (11 %) del respectivo pago o abono en cuenta** (negrilla fuera de texto).

2. ¿El reconocimiento fiscal de los costos sigue las mismas reglas que el reconocimiento fiscal de los ingresos?

Como fuera indicado previamente, el párrafo 1º del artículo 21-1 del Estatuto Tributario insta que *"los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, costos y gastos deberán tener en cuenta la base contable de acumulación o devengo"*, de modo que el reconocimiento fiscal de los costos sigue las mismas reglas aplicables al reconocimiento fiscal de los ingresos en materia del impuesto sobre la renta y complementarios.

Adicionalmente, debe observarse los artículos 59 y 105 *ibídem*, así como el párrafo 2º del artículo 771-2 *ibídem* que disponen:

"Artículo 59. REALIZACION DEL CGSTO PARA LOS OBUGADOS A LLEVAR CONTABILIDAD. <Artículo modificado por el artículo 39 de la Ley 1819 de 2016. El nuevo texto es el siguiente:> Para los contribuyentes que estén obligados a llevar contabilidad, los costos realizados fiscalmente son los costos devengados contablemente en el año o partido gravable.

1. Los siguientes costos, aunque devengados contablemente, generará diferencias y su reconocimiento fiscal se hará en el momento en que lo determine este Estatuto y se cumpla con los requisitos para su procedencia previstos en este Estatuto:
 - a. *Las pérdidas por deterioro de valor parcial del inventario por ajustes a valor neto de realización, solo serán deducibles al momento de la enajenación del inventario;*

- b. En las adquisiciones que generen intereses implícitos de conformidad con los marcos técnicos normativos contables, para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios, solo se considerara como costo el valor nominal de la adquisición o factura o documento equivalente, que contendrá dichos intereses implícitos. En consecuencia, cuando se devengue el costo por intereses implícitos, el mismo no será deducible;*
- c. Las pérdidas generadas por la medición a valor razonable; con cambios en resultados, tales como propiedades de inversión, serán deducibles o tratados como costo a I momento de su enajenación o liquidación, lo que suceda primero;*
- d. Los costos por provisiones asociadas a obligaciones de monto o fecha in ciertos, incluidos los costos por desmantelamiento, restauración y rehabilitación; y los pasivos laborales en donde no se encuentre consolidada la obligación laboral en cabeza del trabajador, solo serán deducibles en el momento en que surja la obligación de efectuar el respectivo desembolso con un monto y fecha ciertos, salvo las expresamente aceptadas por este Estatuto, en especial lo previsto en el artículo 98 respecto de las compañías aseguradoras y los artículos 112 y 113;*
- e. Los costos que se originen por actualización de pasivos estimados o provisiones no serán deducibles del impuesto sobre la renta y complementarios, sino hasta el momento en que surja la obligación de efectuar el desembolso con un monto y fecha ciertos y no exista limitación alguna;*
- f. El deterioro de los activos, salvo en el caso de los activos depreciables, será deducible del impuesto sobre la renta y complementarios al momento de su enajenación o liquidación, lo que suceda primero, salvo lo mencionado en este Estatuto; en especial lo previsto en los artículos 145 y 146;*
- g. Los costos que de conformidad con los marcos técnicos normativos contables deban ser presentados dentro del otro resultado integral, no serán objeto del impuesto sobre la renta y complementarios, sino hasta el momento en que, de acuerdo con la técnica contable, deban ser presentados en el estado de resultados, o se reclasifique en el otro resultado integral contra un elemento del Patrimonio, generando una*

perdida para fines fiscales producto de la enajenación, liquidación o baja en cuentas del activo o pasivo cuando a ello haya lugar,

2. El costo devengado por inventarios faltantes no será deducible del impuesto sobre la renta y complementarios, sino hasta la proporción determinada de acuerdo con el artículo 64 de este Estatuto. En consecuencia, el mayor costo de los inventarios por faltantes constituye una diferencia permanente.

3.

PARAGRAFO 1o. Capitalización por costos de préstamos. Cuando de conformidad con la técnica contable se exija la capitalización de los costos y gastos por préstamos, dichos valores se tendrán en cuenta para efectos de lo previsto en los artículos 118-1 y 288 del Estatuto Tributario.

PARAGRAFO 2o. En el caso que los inventarios sean autoconsumidos o transferidos a título gratuito, se considerará el costo fiscal del inventario para efectos del Impuesto sobre la renta y complementarios.

- (...)
- **ARTÍCULO 105. REALIZACIÓN DE LA DEDUCCIÓN PARA LOS OBLIGADOS A LLEVAR CONTABILIDAD.** <Artículo modificado por el artículo 61 de la Ley 1819 de 2016. El nuevo texto es el siguiente:> **Para los contribuyentes que estén obligados a llevar contabilidad *las deducciones realizadas fiscalmente son los gastos devengados contablemente en el año o periodo gravable que cumplan los requisitos señalados en este estatuto.***

1. *Los siguientes gastos, aunque devengados contablemente, generaran diferencias y su reconocimiento fiscal se hará en el momento en que lo determine este estatuto:*
 - a. *En las transacciones que generaran intereses implícitos de conformidad con los marcos técnicos normativos contables, para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios, solo se considerará como deducción el valor nominal de la transacción o factura o documento equivalente, que contendrá dichos intereses implícitos. En consecuencia, cuando se devengue la deducción por intereses implícitos, el mismo no será deducible;*
 - b. *Las pérdidas generadas por la medición a valor razonable, con cambios en resultados, tales como propiedades de inversión, serán*

deducibles al momento de su enajenación o liquidación, lo que suceda primero;

- c. Los gastos por provisiones asociadas a obligaciones de monto o fecha inciertos, incluirlos los costos por desmantelamiento, restauración y rehabilitación; y los pasivos laborales en donde no se encuentre consolidada la obligación laboral en cabeza del trabajador solo serán deducibles en el momento en que surja la obligación de efectuar el respectivo desembolso con un monto y fecha ciertos, salvo las expresamente aceptadas por este estatuto, en especial lo previsto en el artículo 98 respecto de las compañías aseguradoras y los artículos 112 y 113;*
 - d. Los gastos que se originen por actualización de pasivos estimados o provisiones no serán deducibles del impuesto sobre la renta y complementarios, sino hasta el momento en que surja la obligación de efectuar el desembolso con un monto y fecha cierto y no existe limitación alguna:*
 - e. El deterioro de los activos, salvo en el caso de los activos depreciables, será deducible del impuesto sobre la renta y complementarios al momento de su enajenación o liquidación, lo que suceda primero, salvo lo previsto en este estatuto; en especial lo establecido en los artículos 145 y 146;*
 - f. Las deducciones que de conformidad con los marcos técnicos normativos contables deban ser presentados dentro del otro resultado integral, no serán objeto del impuesto sobre la renta y complementarios, sino hasta el momento en que, de acuerdo con la técnica contable, deban ser presentados en el estado de resultados, o se reclasifique en el otro resultado integral contra un elemento del patrimonio, generando una pérdida para fines fiscales producto de la enajenación, liquidación o baja en cuentas del activo o pasivo cuando a ello haya lugar.*
- 2. Los gastos que no cumplan con los requisitos establecidos en este estatuto para su deducción en el impuesto sobre la renta y complementarios, generaran diferencias*

Permanentes. Dichos gastos comprenden, entre otros:

- a. Las deducciones devengadas por concepto de la aplicación del método de participación patrimonial, incluyendo las pérdidas, de conformidad con los marcos técnicos normativos contables;*
- b. El impuesto sobre la renta y complementarios y los impuestos no comprendidos en el artículo 115 de este estatuto;*
- c. Las multas, sanciones, penalidades, intereses moratorios de carácter sancionatorio y las condenas provenientes de procesos administrativos, judiciales o arbitrales diferentes a las laborales con sujeción a lo previsto en el numeral 3 del artículo 107-1 de este estatuto;*
- d. Las distribuciones de dividendos;*
- e. Los impuestos asumidos de terceros,*

ARTICULO 771-2. PROCEDENCIA DE COSTOS, DEDUCCIONES E IMPUESTOS DESCONTABLES. (...)

(...)

*PARAGRAFO 2o. <Parágrafo adicionado por el artículo 135 de la Ley 1819 de 2016. El nuevo texto es el siguiente;> Sin perjuicio de lo establecido en este artículo, **los costos y deducciones efectivamente realizados durante el año o periodo gravable serán aceptados fiscalmente, así la factura de venta o documento equivalente tenga fecha del año o periodo siguiente. siempre y cuando se acredite la prestación del servicio o venta del bien en el año o periodo gravable'** (negrilla fuera de texto).*

En los anteriores términos se resuelve su solicitud y cordialmente le informamos que tanto la normatividad en materia tributaria, aduanera y cambiaria, como los conceptos emitidos por la Dirección de Gestión Jurídica en estas materias pueden consultarse directamente en nuestras bases de datos jurídica ingresando a la página electrónica de la DIAN; www.dian.gov.co siguiendo los iconos: /Normatividad" - "técnica" y seleccionando "Doctrina" y Dirección Gestión

Atentamente,

PEDRO PABLO CONTRERAS CAMARGO
Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina

