



TRIBUTAR ASESORES LTDA

EMPRESA COLOMBIANA LIDER EN SOLUCIONES Y SERVICIOS TRIBUTARIOS

Documentos **TRIBUTAR-ios**

Febrero 23 de 2009

FLASH 303

Redacción: J. Orlando Corredor Alejo

TRIBUTAR ASESORES LTDA, Empresa Colombiana líder en soluciones y servicios tributarios, autoriza reproducir, circular y/o publicar este documento excepto con fines comerciales. La autorización que se otorga, exige que se haga completa publicación tanto del contenido del documento como del logotipo, nombre y eslogan de la empresa que lo emite. Cualquier cita sin estos requisitos, podrá ser denunciada a las autoridades de acuerdo con las reglas penales pertinentes.

DEDUCCIÓN DE GASTOS QUE SE LEGALIZAN EN EL EJERCICIO SIGUIENTE

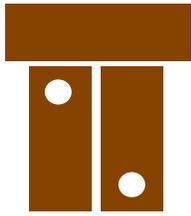
Es bastante usual en la práctica contable y comercial, recibir facturas al comienzo del nuevo año pero cuya descripción alude a bienes y/o servicios correspondientes al año anterior. En esas circunstancias, la contabilidad utiliza el mecanismo técnico de constituir provisiones para estimar el valor de esos gastos, en aplicación legítima del principio de asociación y de causación.

Contablemente se sigue uno de tres modelos para el manejo de esos gastos. El primero, reconoce el pasivo estimado contra el resultado y cuando la factura llega, se carga su monto al pasivo estimado, descontando en ese momento el valor de las retenciones que correspondan. El segundo, revierte el pasivo estimado contra ingresos por recuperación de provisiones y contabiliza la factura como gasto del ejercicio, descontando las retenciones en ese mismo momento. Y el tercero, revierte la provisión acreditando la cuenta de gastos y contabiliza la factura como un gasto del ejercicio, descontando las retenciones en ese instante.

El problema contable queda solucionado con cualquiera de los tres modelos, cuya selección depende de quien tenga a su cargo la determinación de la política, aunque a decir verdad, el modelo mayoritariamente reconocido es el primero.

Ahora bien, ¿cómo comportarse tributariamente a los fines del impuesto sobre la renta?

El artículo 107 del ET determina que son deducibles las expensas que se hayan “realizado” en el año. Conforme al artículo 105 del ET se entiende realizada (causada) la expensa, para quienes llevan contabilidad, en el momento en que nace la obligación de pagarla aunque no se haya hecho efectivo el pago. Por su parte, el artículo 771-2 del ET determina que para la deducción de una expensa se requiere tener la factura o documento



TRIBUTAR ASESORES LTDA

EMPRESA COLOMBIANA LIDER EN SOLUCIONES Y SERVICIOS TRIBUTARIOS

equivalente, como soporte de la operación.

Pues bien, cuando un bien o servicio se ha prestado en forma cabal y satisfactoria, surge para el prestador un ingreso devengado; y para el beneficiario, un costo o gasto causado. La obligación de pagar, en tal caso, nace en el momento en que se cumplen las prestaciones pertinentes, sin que a ese fin sea relevante la emisión de la factura. En otras palabras, ni el ingreso, ni el costo/gasto se realizan por la emisión de la factura; la obligación nace por el concurso de voluntades de las partes y por la ejecución de las prestaciones comprometidas en el acuerdo. La factura, por tanto, no hace nacer la obligación, ni tampoco es el momento de nacimiento de la obligación de pagar.

Que la ley tributaria exija que se soporte el gasto en una factura no significa que la factura deba tener fecha del año en que se causa el gasto; por el contrario, lo que busca la factura es evidenciar que hubo una operación y que esa operación se desarrolló en determinadas circunstancias de tiempo, modo y lugar. El artículo 617 del ET exige que la factura tenga una fecha para constatar su expedición; pero, igualmente, exige una descripción, para constatar el concepto y las condiciones de tiempo vinculadas a la operación. Por ello, si una factura se emite con fecha enero de 2009 pero en el concepto se alude a una operación efectuada en el año 2008, no debe quedar duda que ese gasto es del año 2008 y no del 2009. Porque así lo entendemos es que hemos dicho, a propósito de los gastos estimados que:

“En este caso la no deducibilidad opera por doble vía: primero, por falta de soporte y segundo, por ser apenas un estimado. Sin embargo, si la factura se recibe en la vigencia siguiente, ese gasto debe ser deducido en el año al que se atribuya la anualidad, ya que si, por ejemplo, el gasto corresponde al mes de diciembre del año X1 y la factura se recibe en enero del año X2, ese gasto será deducible en el año X1, por tener con éste la anualidad requerida, con todo y que en la contabilidad se registre en el mes de enero del año X2. Respecto del año X2, ese gasto será de vigencias anteriores y por tanto no resulta deducible en este segundo año, precisamente por falta de anualidad.” (Orlando Corredor Alejo, Impuesto de renta en Colombia, parte general, edición 2009. Cijuf, p. 343)

El Consejo de Estado mediante sentencia 14943 de marzo 30 de 2006 M.P. Dr. Juan Ángel Palacio, parece haber acogido este criterio, cuando señaló:

“Así las cosas, si bien es cierto en los libros auxiliares dichas partidas se denominaron con el prefijo "prov" o "provis", tal circunstancia no es suficiente para suponer que correspondía a una provisión que no es deducible tributariamente, toda vez que era necesario analizar la naturaleza de la cuenta con los soportes que la respaldan conforme a la normatividad contable, unido a su manejo en el balance y en el estado de pérdidas y ganancias, para concluir que eran gastos causados en la vigencia fiscal de 1998 (art. 105 E.T.), tal como los consignó en la



TRIBUTAR ASESORES LTDA

EMPRESA COLOMBIANA LIDER EN SOLUCIONES Y SERVICIOS TRIBUTARIOS

respectiva liquidación privada.” (Subrayamos)

No obstante, mediante sentencia 15992 de julio 29 de 2008. Con ponencia del mismo magistrado, Dr. Juan Ángel Palacio, ha adoptado un criterio distinto, al sostener que

“Así las cosas, si contablemente se crea una cuenta denominada provisión para contabilizar un gasto por el hecho de no tener factura que lo soporta fiscalmente, no es aceptable como deducción, primero, porque la provisión de gastos no es deducible, solo son deducibles las provisiones señaladas expresamente en el Estatuto Tributario, entre otros en los artículos 67, 112, 145 y 849-2. Y segundo, porque la obligación de causar los costos así no se hayan pagado efectivamente, requiere que se demuestre que se incurrió efectivamente en el costo y estar debidamente soportados en la factura o documento equivalente.

De acuerdo con lo anterior, la Sala establece que los argumentos expuestos por la demandante al deducir como costo un valor registrado como provisión y presentar una factura correspondiente a una vigencia fiscal diferente a la discutida, no cumple con los requisitos de los artículos 104, 105 y 107 del Estatuto Tributario.”

Respetable la postura adoptada en este caso particular por el Consejo de Estado, pero no se puede compartir dicho criterio, ya que raya con el requisito de “anualidad” de los gastos. Acoger este criterio sería tanto como concluir que el gasto nunca será deducible: en el año de prestación no lo sería por falta de soporte, y en año de emisión de la factura tampoco lo sería por no tener anualidad. Obviamente, el emitir una factura con fecha del año siguiente, evidenciando en su texto que la operación se desarrolló en el año anterior, hace que el emisor deba generar el correspondiente ingreso, de la misma manera que para el beneficiario será un gasto deducible, guardando, en tal sentido, simetría entre ellos.

***** Lo que se escribe en este documento es de carácter eminentemente analítico e informativo. Por tanto, de manera alguna comporta un asesoramiento en casos particulares y concretos ni tampoco garantiza que las autoridades correspondientes compartan nuestros puntos de vista.**