



Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

100208221-000792 ✓

Bogotá, D.C.

DIAN No. Radicado 000S2019007610
Fecha 2019-04-02 08:56:46 AM
Remitente Sede NIVEL CENTRAL
Depen SUB GES NORMATIVA DOCTRINA
Destinatario DORIS NUBIA SALAZAR FANDIÑO
Folios 4 Anexos 0



Ref: Radicado 100001245 del 09/01/2019

Tema	Impuesto sobre la Renta y Complementarios
Descriptores	Causación del Ingreso Causación de los Costos
Fuentes formales	Artículo 21-1 del Estatuto Tributario Artículo 28 del Estatuto Tributario Artículo 59 del Estatuto Tributario Artículo 105 del Estatuto Tributario Artículo 429 del Estatuto Tributario Artículo 771-2 del Estatuto Tributario Artículo 772-1 del Estatuto Tributario Decreto 1998 de 2017 Artículo 1.2.4.3.1 del Decreto Único Reglamentario 1625 de 2016 Oficio No. 006012 del 17 de marzo de 2017

Estimada señora Doris Nubia Salazar Fandiño:

De conformidad con lo preceptuado en el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008 este Despacho está facultado para resolver las consultas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras y cambiarias, en el marco de la competencia asignada a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Previo a analizar la consulta planteada, consideramos necesario explicar que, de acuerdo con las competencias funcionales de este despacho los pronunciamientos emitidos en respuesta a peticiones allegadas se resuelven con base a criterios legales de interpretación de las normas jurídicas, los cuales se encuentran consagrados en el Código Civil.

Así mismo, las respuestas emitidas son una adecuación en abstracto de las normas vigentes a situaciones concretas, las cuales no tienen como fin solucionar problemáticas individuales, ni

juzgar, valorar o asesorar a otras dependencias, entidades públicas y/o privadas en el desarrollo de sus actividades, funciones y competencias.

Mediante escrito radicado No. 100001245 del 09 de enero de dos mil diecinueve (2019) esta Subdirección recibió una consulta por medio de la cual se solicita resolver las siguientes inquietudes relacionadas con una sociedad que registró costos facturados al proveedor en el periodo 2018, pero facturó lo correspondiente al servicio prestado en 2019:

“¿Bajo normas internacionales NIIF es aplicable el registro del ingreso sin factura en el periodo 2018, donde también quedaron registrados los costos asociados estos ingresos?”

¿Fiscalmente debo reconocer los costos en renta y no debo reconocer el ingreso que no se facturó, sólo está reconocido para NIIF y sólo reconocerlo en renta en el año 2019?

¿Los impuestos de estos ingresos registrados sin factura en el periodo 2018 (IVA y Rte. fte.), se deben reconocer únicamente en el siguiente periodo donde se emite la factura física, es decir en el año 2019?

¿Si es aceptable un informe financiero que difiere del fiscal, como sería el tratamiento para medios magnéticos, debo informarlo sólo en el siguiente periodo 2019 cuando esta la factura legal?”

En atención a la consulta, se procede a analizar las siguientes consideraciones tributarias:

1. **Pregunta No.1:**

1.1. Esta pregunta hace referencia a temas netamente contables, específicamente de la aplicabilidad de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), por lo cual se remitirá la consulta a la Junta Central de Contadores, entidad debidamente facultada para responder a la consulta de la referencia.

2. **Pregunta No. 2:**

2.1. 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 “[p]ara 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).

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

“PARÁGRAFO 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 período diferente.

Quando 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 le**

sean aplicables al obligado a llevar contabilidad. (...)

PARÁGRAFO 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).*

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

“(...) es pertinente recordar el concepto de ‘devengo’ según bien lo explica la exposición de motivos presentada por el gobierno nacional al proyecto de ley que se convirtió en la 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.

2.4. 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. El concepto actualmente vigente para el registro contable de un ingreso es la ‘base de acumulación’ o ‘devengo’.

2.5. De acuerdo con la NIC 1 – Presentación de Estados Financieros o la Sección de las 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).

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

“ARTÍCULO 28. REALIZACIÓN DEL INGRESO PARA LOS OBLIGADOS A LLEVAR CONTABILIDAD. *<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 período gravable.” (negrilla fuera de texto).*

2.7. 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 corresponderá al consultante determinar dicha situación de acuerdo a su caso particular.

2.8. Respecto a los costos, tal como se indicó previamente, el parágrafo 1° del artículo 21-1

del Estatuto Tributario establece que: “[l]os 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.

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

“ARTÍCULO 59. REALIZACIÓN DEL COSTO PARA LOS OBLIGADOS 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 período gravable.**

1. Los siguientes costos, aunque devengados contablemente, generarán 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 considerará 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 al momento de su enajenación o liquidación, lo que suceda primero;
- d) Los costos por provisiones asociadas a obligaciones de monto o fecha inciertos, 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 pérdida 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.

PARÁGRAFO 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.

PARÁGRAFO 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 período gravable que cumplan los requisitos señalados en este estatuto.**

1. Los siguientes gastos, aunque devengados contablemente, generarán diferencias y su reconocimiento fiscal se hará en el momento en que lo determine este estatuto:

- a) En las transacciones que generen 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, 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;
- 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 exista 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, generarán 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 prevista 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. (...)

PARÁGRAFO 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 período gravable serán aceptados fiscalmente, así la factura de venta o documento equivalente tenga fecha del año o período siguiente, siempre y cuando se acredite la prestación del servicio o venta del bien en el año o período gravable.**" (negrilla fuera de texto).

3. Pregunta No. 3:

3.1. Respecto a los impuestos sobre los ingresos registrados sin factura, consideramos necesario revisar las normas particulares de dichos casos para establecer cuando pueden ser reconocidos.

3.2. En el caso del Impuesto sobre las Ventas ("IVA"), es de recordar que las reglas generales de causación del mencionado tributo no fueron objeto de variación en la Ley 1819 de 2016, luego continua 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).

3.3. En el caso del mecanismo de retención en la fuente por concepto de renta, éste

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 título 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).

4. Pregunta No. 4:

- 4.1. El artículo 772-1 del Estatuto Tributario establece que los contribuyentes obligados a llevar contabilidad deberán llevar un sistema de control o de conciliaciones de las diferencias que surjan entre la aplicación de los nuevos marcos técnicos normativos contables y las disposiciones del Estatuto Tributario.
- 4.2. La presentación de la información mencionada en el punto 4.1. de este documento está reglamentada por el Decreto 1998 de 2017.
- 4.3. Por su lado, la información exógena corresponde al reporte de la información tributaria del contribuyente, la cual no tiene como objetivo reflejar las diferencias contables y tributarias del contribuyente, las cuales específicamente deben ser reportadas en la conciliación fiscal.

En los anteriores términos se resuelve su consulta, 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 nuestra base de datos jurídica ingresando a la página electrónica de la DIAN: <https://www.dian.gov.co> siguiendo íconos “Normatividad” – “Técnica” y seleccionando los vínculos “Doctrina” y “Dirección de Gestión Jurídica”.

Cordialmente,



LORENZO CASTILLO BARVO

Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina (E)

Dirección de Gestión Jurídica

UAE- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

Cra. 8 No. 6c-38. Piso 4. Edificio San Agustín.

Bogotá D.C.

Proyectó: Juan Pablo Robledo