**OFICIO Nº 1186 [026727]**

**25-10-2019**

**DIAN**

Dirección de Gestión Jurídica

100202208-1186

Bogotá, D.C.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Tema** |  |  | Impuesto sobre la Renta y Complementarios |
| **Descriptores** |  |  | Deducción – Improcedencia  Deducciones |
| **Fuentes formales** |  |  | [Artículo 105](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=153) del Estatuto Tributario |

Estimada señora Barbosa:

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 028277 del 20 de agosto de dos mil diecinueve (2019) esta Dirección recibió una consulta por medio de la cual se solicita reconsiderar lo establecido por la Subdirección de Gestión de Normativa y Doctrina de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN en el Oficio No. 100208221-000636 del 18 de marzo de 2019, en el sentido de diferenciar que no toda decisión judicial en contra tiene la naturaleza de condena para la parte vencida para efectos de lo establecido en el literal c) del numeral 2 del [artículo 105](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=153) del Estatuto Tributario, sino que ello dependerá de lo ordenado en el fallo.

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

**1**. **Gastos que no cumplen con los requisitos establecidos en el Estatuto Tributario (en adelante "E.T.") para su deducción del impuesto sobre la renta y complementarios:**

1.1. El numeral 2 del [artículo 105](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=153) del E.T. establece que:

*"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*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=165)*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 (sic) en el numeral 3 del*[*artículo 107-1*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=42479)*de este estatuto.*

*d. Las distribuciones de dividendos.*

*e. Los impuestos asumidos de terceros."*

1.2. De lo anterior, es preciso evidenciar que el numeral 2 del [artículo 105](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=153) del E.T. establece de forma expresa algunos de los gastos que no cumplen con los requisitos establecidos en el E.T. para su deducción en el impuesto sobre la renta y complementarios, los cuales a su vez generan diferencias permanentes. Dichas diferencias permanentes corresponden a aquellos gastos contables que no resultan deducibles para efectos fiscales, en ningún período fiscal presente o posterior.

1.3. En este sentido, el literal c) del numeral 2 del [artículo 105](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=153) del E.T., reconoce que no cumplen con los requisitos establecidos en el E.T. para su deducción en el impuesto sobre la renta y complementarios: *"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 (sic) en el numeral 3 del*[*artículo 107-1*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=42479)*de este estatuto".* Adicionalmente, esta norma reconoce que dichos gastos generarán una diferencia permanente.

1.4. Es claro entonces que, a la luz del literal c) del [artículo 105](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=153) del E.T., no cumplen con los requisitos para ser deducibles del impuesto sobre la renta y complementarios y generan diferencias permanentes, los siguientes gastos provenientes de procesos administrativos, judiciales o arbitrales, excepto en temas laborales teniendo en cuenta lo previsto en el numeral 3 del [artículo 107-1](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=42479) del E.T.: i) las multas, ii) las sanciones, iii) las penalidades, iv) los intereses moratorios de carácter sancionatorio y v) las condenas.

**2. Interpretación del literal c) del numeral 2 del**[**artículo 105**](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=153)**del E.T.:**

2.1. El oficio que se solicita reconsiderar concluye, entre otros, que: *"Por lo tanto, un expensa o gasto que es objeto de controversia y su cuantificación es dirimida en una condena, sentencia o laudo originado en proceso administrativo, judicial o arbitral no cumple con los requisitos para su deducción y generará una diferencia permanente, por lo cual no se entenderá realizada para efectos fiscales."*

2.2. La anterior interpretación, no tuvo en cuenta que las sentencias o laudos pueden ser de naturaleza distinta a la condenatoria, ya que estas también pueden ser declaratorias o constitutivas. Esto, ha sido precisado por la sala plena del Consejo de Estado, en sentencia del 2 de marzo de 2010, con ponencia del Consejero Mauricio Torres Cuervo, donde señaló que:

*"La doctrina jurídica en materia procesal ha elaborado criterios para distinguir las sentencias que declaran la existencia o inexistencia de una relación jurídica; diferentes de las sentencias de condena que son las que imponen al demandado una obligación de dar, de hacer, o de no hacer; y las constitutivas que crean, modifican o extinguen por sí mismas un estado jurídico, introduciendo una estructura o situación jurídica nueva."*

2.3. La Corte Suprema de Justicia en Sala de Casación Civil, M.P. Dr. William Namén Vargas, Sentencia de 29 de febrero de 2012, Referencia: 73001-3103-001-2000-00103-01, reiteró que:

*"(...) En sentido análogo, las providencias judiciales, según una difundida clasificación (...) se dividen en condenatorias, declarativas o reconoscitivas; y constitutivas o modificativas; según sea la naturaleza de las acciones incoadas, esto es, de acuerdo con el contenido de cada una de las suplicas de la demanda. Las sentencias de condena se encaminan a la declaración judicial de un derecho y a la condena del demandado a la satisfacción de la prestación debida, como consecuencia de la existencia del derecho que se reconoce o declara. (...) La sentencia declarativa o reconoscitiva, cuyo ámbito de aplicación es bastante reducido, se dirige únicamente al reconocimiento judicial de la existencia o inexistencia de una relación jurídica, o a la constatación de un hecho jurídicamente importante. Esta sentencia, pues, solo constata, reconoce o declara lo que es derecho, pero no dispone que las cosas se coloquen en el mundo exterior, como sea derecho. (...) Lo común en esas dos clases de sentencias consiste en que ambas reflejan la situación jurídica tal como ella es. En cambio, las sentencias constitutivas o modificativas, no solamente declaran lo que es, sino que constituyen algo nuevo, porque introducen una estructura nueva en la situación jurídica presente. Estas sentencias no son susceptibles de condena, porque no la necesitan, ya que lo que se persigue queda concedido en la sentencia misma. (...)".*

2.4. En esta medida, es posible evidenciar que:

a) Las sentencias o laudos declarativos o reconocitivos, (sic) tienen como fin declarar la existencia o inexistencia de una relación jurídica, es decir que se dirigen únicamente al reconocimiento judicial de la existencia o inexistencia de una relación jurídica, o a la constatación de un hecho jurídicamente importante.

b) Las sentencias o laudos constitutivos, crean, modifican o extinguen por sí mismas un estado jurídico, introduciendo una estructura o situación jurídica nueva.

c) Las sentencias o laudos condenatorios, se encaminan a la declaración judicial de un derecho y a la condena del demandado a la satisfacción de la prestación debida, como consecuencia de la existencia del derecho que se reconoce o declara, es decir como finalidad imponen al demandado una obligación de dar, de hacer, o de no hacer.

2.5. Por lo anterior, es preciso señalar que no todas las sentencias o laudos tienen naturaleza condenatoria, es decir no imponen al demandado una obligación de dar, de hacer, o de no hacer.

2.6. Sin embargo, es necesario precisar que las sentencias o laudos pueden ser al mismo tiempo de diferente naturaleza, es decir que una misma sentencia o laudo puede tener naturaleza declarativa, es decir reconoce la existencia o no de una relación jurídica, y condenatoria, impone a la parte vencida una obligación de dar, hacer o no hacer.

2.7. Ahora bien, las sentencias o laudos condenatorios, a diferencia de los demás, en palabras del Consejo de Estado y la Corte Suprema de Justicia, son las que obligan a la realización de una obligación dar, hacer o no hacer, generando que únicamente sean estas las cuales obligan a la realización de un gasto. Por lo anterior, una sentencia o laudo declarativo, el cual reconoce una situación jurídica, no genera o tiene como consecuencia que la parte vencida debe asumir un gasto específico, sino es la parte condenatoria de la sentencia, la cual impone la obligación de dar, hacer o no hacer, es decir incurrir en el respectivo gasto.

2.8. Por lo anterior, es preciso establecer que los gastos asumidos por la parte vencida en un proceso administrativo, judicial o arbitral, derivarán de la parte condenatoria de la sentencia o laudo, ya que esta es la que impone una obligación de dar, de hacer, o de no hacer.

2.9. En esta medida, es posible evidenciar que los gastos derivados de una sentencia o laudo condenatorio, incumplen con los requisitos para su deducibilidad en los términos del literal c) del numeral 2 del [artículo 105](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=153) del E.T.

2.10. Sin perjuicio a lo anterior, en caso que una sentencia netamente declarativa o constitutiva, reconozca una obligación de dar, hacer o no hacer, lo cual es propio de las condenatorias, tal como sería la de realizar un gasto, será necesario analizar si dicho gasto cumple con los requisitos establecido (sic) en el E.T. para determinar si es deducible o no para efectos del impuesto sobre la renta o complementarios.

2.11. En los anteriores términos se niega la solicitud de reconsideración del Oficio No. 100208221-000636 del 18 de marzo de 2019, aunque se aclaran algunas de las consideraciones señaladas en el mismo.

Atentamente,

**LILIANA ANDREA FORERO GÓMEZ**

Directora de Gestión Jurídica

UAE- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales