**OFICIO Nº 1982 [020068]**

**13-08-2019**

**DIAN**

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

100208221 – 001982

Bogotá, D.C.

**Ref:** Radicado 100043171 del 28/06/2019

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Fuentes formales** |  |  | Artículos [115](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=165), [115-1](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=166), [815](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=1008) y [850](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=1058) del Estatuto Tributario.  Decreto 1625 de 2016.  Oficio 006012 de 2017. |

Cordial saludo,

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 cambiadas, en el marco de la competencia asignada a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Corresponde explicar que las facultades de esta dependencia se concretan en la interpretación de las normas atrás mencionadas, razón por la cual no corresponde en ejercicio de dichas funciones prestar asesoría específica para atender casos particulares que son tramitados ante otras dependencias o entidades ni juzgar o calificar las decisiones tomadas en las mismas.

En atención a la consulta, manifestamos lo siguiente:

*1. Debido a la modificación que tuvo el*[*artículo 115*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=165)*del Estatuto Tributario, surgen las siguientes inquietudes:*

*a) ¿Como en el*[*artículo 115*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=165)*del Estatuto Tributario indica que se debe tomar el impuesto de Industria y Comercio efectivamente pagado, el registro contable (descuentos tributarios y gasto no deducible) se debe efectuar al momento del pago?*

Le manifestarnos que 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 cambiarlas, en el marco de la competencia asignada a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Por lo cual, el asunto de la pregunta escapa el ámbito de nuestras competencias.

*b). ¿Si un contribuyente tiene la obligación de presentar y pagar el impuesto de industria y comercio con periocidad (sic) anual y el registro contable se realiza al momento de realizar el pago es decir en el siguiente período fiscal, que pasa con la asociación del ingreso con el gasto o costo?*

Sobre el particular ponemos de presente lo establecido en el Oficio 006012 del 17 de marzo de 2017:

*"En primer lugar debe señalarse que el*[*artículo 115-1*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=166)*del E.T. consagra:****"***[***ARTÍCULO 115-1***](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=166)***. DEDUCCIÓN PARA LAS PRESTACIONES SOCIALES, APORTES PARAFISCALES E IMPUESTOS****<Artículo adicionado por el artículo 66 de la Ley 1819 de 2016. El nuevo texto es el siguiente:> Para los contribuyentes obligados a llevar contabilidad, serán aceptadas las erogaciones devengadas por concepto de prestaciones sociales, aportes parafiscales e impuestos de que trata el*[*artículo 115*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=165)*de este Estatuto, en el año o período gravable que se devenguen, siempre y cuando los aportes parafiscales e impuestos se encuentren efectivamente pagados previamente a la presentación de la declaración inicial del impuesto sobre la renta."*

*Para establecer el período fiscal a partir del cual se aplica la normativa citada, es preciso acudir a los principios consagrados en el artículo 363 de la Constitución Política, en concordancia con el inciso tercero del artículo 338 ibídem.*

*En este contexto, el artículo 363 de la Constitución, consagra:*

*"El sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad. Las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad."*

*A su turno, el inciso tercero del artículo 338 ibídem dispone:*

*"Las leyes, ordenanzas o acuerdos que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado, no pueden aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo."*

*Así las cosas, para la aplicabilidad de una nueva norma tributaria en materia del impuesto de renta, es preciso recordar que el período fiscal en materia de impuesto de renta y complementarios comienza el 1 de enero y termina el 31 de diciembre; razón por la cual, atendiendo las normas superiores antes citadas, puede afirmarse que al tratarse de una disposición de carácter sustancial que se refiere a las deducciones y al requisito para su procedencia en el impuesto sobre la renta, comenzó su aplicación a partir del período gravable que comienza el 1 de enero de 2017.*

*En tal sentido como quiera que este nuevo*[*artículo 115-1*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=166)*establece para efectos de la deducción que entre otros los impuestos de que trata el*[*artículo 115*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=165)*del mismo estatuto son deducibles en el año o período que se devenguen, 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.*

*“(…)… El concepto de 'causación' y de 'devengo'*

*La normativa tributaria del Impuesto al (sic) 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 tributaría 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'.*

*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 (Sic) 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. (...)"*

*Así las cosas, estima este despacho que a partir del año gravable 2017 serán deducibles los impuestos que se devenguen en el respectivo año siempre que se paguen antes de presentar la declaración de renta del mismo año, valga decir los devengados en el año 2017 serán deducibles siempre que se paguen antes de la presentación de la declaración de renta correspondiente al año 2017, y así sucesivamente."*

*c). ¿Si un contribuyente debe solicitar un saldo a favor del impuesto de renta y complementarios, es requisito reflejar contablemente el descuento tributario dentro del año o período gravable de la solicitud o puede ser acumulado?*

En primer lugar, precisamos que los saldos a favor resultan debido a la depuración de la liquidación oficial privada realizada por el contribuyente, o como consecuencia de una actuación oficial. El contribuyente tendrá una cuenta por cobrar con la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, lo que significa que tendrá derecho un activo. Para efectos del impuesto sobre la renta los saldos a favor se originan por el pago en exceso de este, por retenciones practicadas, anticipo de impuestos o por el pago de lo no debido.

De acuerdo con los artículos [815](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=1008) y [850](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=1058) del Estatuto Tributario los contribuyentes que liquiden saldos a favor en sus declaraciones tributarias podrán ejercer este derecho en términos generales de las siguientes maneras:

1. Imputarlos dentro de su liquidación privada del mismo impuesto al siguiente período.

2. Solicitar su compensación con deudas actuales por concepto de impuestos, anticipos, retenciones, intereses, y sanciones que figuren a su cargo.

3. Solicitud de devolución.

Adicionalmente existen unos requisitos generales y especiales establecidos en los artículos 1.61.21.1 y siguientes del Capítulo 21 Decreto 1625 de 2016, dentro de los cuales no se encuentra establecido como requisito para realizar dicha solicitud. Sin embargo, de acuerdo con el artículo **1.61.21.20. *Verificación dentro del proceso de devolución y/o compensación.*** Ibídem, la DIAN podrá solicitar la exhibición de los registros contables y los respectivos soportes, con el fin de constatar la existencia de impuestos descontables que dieron lugar al saldo solicitado en devolución o compensación. El citado artículo establece lo siguiente:

*"Para la verificación y control de las devoluciones y/o compensaciones, la Dirección Seccional de Impuestos o de Impuestos y Aduanas competente podrá solicitar la exhibición de los libros de contabilidad físicos o electrónicos no impresos, registros contables y los respectivos soportes y demás información necesaria para constatar la existencia de las retenciones, impuestos descontables, pagos en exceso, costos y deducciones y demás factores que dan lugar al saldo solicitado en devolución y/o compensación.*

*Esta verificación podrá realizarse sobre la contabilidad del solicitante y sobre la de quienes figuren como sus proveedores, agentes de retención o terceros relacionados.*

***Parágrafo.****La exhibición de los libros de contabilidad y demás documentos solicitados en desarrollo de esta verificación, deberá hacerse a más tardar el día hábil siguiente a la fecha en que el funcionario competente lo solicite y en las oficinas o establecimientos del domicilio principal del ente económico.*

*La no presentación de los libros de contabilidad, comprobantes y demás documentos de contabilidad en la oportunidad aquí señalada dará lugar a la aplicación de lo establecido en el*[*artículo 781*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=970)*del Estatuto Tributario."*

En los anteriores términos se resuelve su consulta y finalmente le manifestamos que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales –DIAN-, con el fin de facilitar a los contribuyentes, usuarios y público en general el acceso directo a sus pronunciamientos doctrinarios, ha publicado en su página de internet [www.dian.gov.co](http://www.dian.gov.co/), la base de conceptos en materia tributaria, aduanera y cambiarla expedidos desde el año 2001, la cual se puede ingresar por el ícono de "Normatividad" -"técnica"-, dando click en el link "Doctrina Dirección de Gestión Jurídica".

Atentamente,

**LORENZO CASTILLO BARVO**

Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina (E)

Dirección de Gestión Jurídica

UAE-Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

**OFICIO Nº 006012**

**17-03-2017**

**DIAN**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Tema** |  |  | Impuesto sobre la Renta y Complementarios |
| **Descriptores** |  |  | DEDUCCIÓN DE IMPUESTOS |
| **Fuentes Formales** |  |  | LEY 1819 DE 2016 ART. 66  ESTATUTO TRIBUTARIO ARTS. [115](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=165), [115-1](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=166) |

De conformidad con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008, es función de esta Subdirección absolver de modo general 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.

Consulta acerca del [artículo 115-2](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=42482) del Estatuto Tributario adicionado por el artículo 66 de la Ley 1819 de 2016, respecto de la deducción de impuestos, para el efecto pregunta:

El Impuesto de Industria y Comercio causado en 2016 y pagado en 2017 y el causado en 2015 y pagado en 2016, es deducible en la declaración de renta de 2016 o en la del período gravable de 2017?

En primer lugar debe señalarse que el [artículo 115-1](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=166) del E.T. consagra:

***“***[***ARTÍCULO 115-1***](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=166)***. DEDUCCIÓN PARA LAS PRESTACIONES SOCIALES, APORTES PARAFISCALES E IMPUESTOS****<Artículo adicionado por el artículo 66 de la Ley 1819 de 2016. El nuevo texto es el siguiente:> Para los contribuyentes obligados a llevar contabilidad, serán aceptadas las erogaciones devengadas por concepto de prestaciones sociales, aportes parafiscales e impuestos de que trata el*[*artículo 115*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=165)*de este Estatuto, en el año o período gravable que se devenguen, siempre y cuando los aportes parafiscales e impuestos se encuentren efectivamente pagados previamente a la presentación de la declaración inicial del impuesto sobre la renta.”*

Para establecer el período fiscal a partir del cual se aplica la normativa citada, es preciso acudir a los principios consagrados en el artículo 363 de la Constitución Política, en concordancia con el inciso tercero del artículo 338 ibídem.

En este contexto, el artículo 363 de la Constitución, consagra:

*“El sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad. Las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad.”*

A su turno, el inciso tercero del artículo 338 ibídem dispone:

*“Las leyes, ordenanzas o acuerdos que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado, no pueden aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo.”*

Así las cosas, para la aplicabilidad de una nueva norma tributaria en materia del impuesto de renta, es preciso recordar que el período fiscal en materia de impuesto de renta y complementarios comienza el 1 de enero y termina el 31 de diciembre, razón por la cual, atendiendo las normas superiores antes citadas, puede afirmarse que al tratarse de una disposición de carácter sustancial que se refiere a las deducciones y al requisito para su procedencia en el impuesto sobre la renta, comenzó su aplicación a partir del período gravable que comienza el 1 de enero de 2017.

En tal sentido como quiera que este nuevo [artículo 115-1](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=166) establece para efectos de la deducción que entre otros los impuestos de que trata el [artículo 115](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=165) del mismo estatuto son deducibles en el año o período que se devenguen, 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.

“(…)*… El concepto de ‘causación’ y de ‘devengo’*

*La normativa tributaria del Impuesto al (sic) 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. El 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 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 pagos (los elementos de los estados financieros), cuando satisfagan las definiciones y los criterios de reconocimiento previstos para tales elementos. (…)”*

Así las cosas, estima este despacho que a partir del año gravable 2017 serán deducibles los impuestos que **se devenguen** en el respectivo año siempre que se paguen antes de presentar la declaración de renta del mismo año, valga decir los **devengados** en el año 2017 serán deducibles siempre que se paguen antes de la presentación de la declaración de renta correspondiente al año 2017, y así sucesivamente.

Los correspondientes a años gravables anteriores a la vigencia de la Ley 1819 de 2016, se regirán por el [artículo 115](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=165) del Estatuto Tributario