**OFICIO Nº 636 [006637]**

**18-03-2019**

**DIAN**

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

100208221 – 000636

Bogotá, D.C.

**Ref:** Radicado 100083257 del 17/12/2018 y 100013287 del 27/02/2019

**Tema**Impuesto sobre la Renta y Complementarios

**Descriptores**Deducciones

**Fuentes formales**Arts. [27](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=57), [105](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=153) [107](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=155) del Estatuto Tributario

Cordial saludo, Sra. María Kamila:

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.

En comienzo es necesario 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 igual sentido, los conceptos que se emiten por este despacho tienen como fundamento las circunstancias presentadas en las consultas y buscan atender los supuestos de hecho y de derecho expuestos en estas; por ello, se recomienda que la lectura del mismo se haga en forma integral para la comprensión de su alcance, el cual no debe extenderse a situaciones diferentes a las planteadas y estudiadas.

Pregunta usted:

1. Una expensa que resulta deducible por cumplir con los requisitos establecidos en el Estatuto Tributario para su deducción en el impuesto sobre la renta y complementarios es objeto de controversia entre las partes y su cuantificación final es dirimida en una condena, sentencia o laudo originado en proceso administrativo, judicial o arbitral, en ese caso el valor fijado por la justicia continúa siendo plenamente deducible para efectos del impuesto sobre la renta.

2. Dado que la cuantificación de la expensa es objeto de un litigio y su valor solo se reconocerá con exactitud en el momento en que se produzca una condena de última instancia, se pregunta si la deducibilidad de dicha expensa se debe tomar en el período gravable en el cual se profiera el fallo de última instancia.

3. Se consulta si la limitación establecida en el literal c) numeral 2 del [artículo 105](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=153) del Estatuto Tributario debe entenderse referida a la no deducibilidad de las multas, sanciones, penalidades e intereses moratorios de carácter sancionatorio que estén contenidas en las condenas provenientes de procesos administrativos, judiciales o arbitrales diferentes a las laboraloes (sic) o si por el contrario debe entenderse que cualquier tipo de concepto que se determine una de las condenas ya referidas perdería su carácter de deducible, aunque si se hubiese pagado sin necesidad de acudir a la justicia sí hubiese sido plenamente deducible.

Para responder las preguntas 1, 2 y 3 se procederá a agruparlas en una sola, en razón a que en últimas la inquietud está dirigida a que se determine qué ocurre con las deducciones cuando son discutidas en proceso administrativo, judicial o arbitral y su valor fue fijado en fallo definitivo.

A este respecto, se ha de precisar las condiciones contenidas en las normas tributarias para que un gasto sea deducible.

El [artículo 107](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=155) del Estatuto Tributario prevé:

[***Art. 107***](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=155)***. Las expensas necesarias son deducibles.****Son deducibles las expensas realizadas durante el año o período gravable en el desarrollo de cualquier actividad productora de renta, siempre que tengan relación de causalidad con las actividades productoras de renta y que sean necesarias y proporcionadas de acuerdo con cada actividad.”*

A su turno el [artículo 27](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=57) ibídem dispone:

*Para los contribuyentes no obligados a llevar contabilidad se entienden realizados los ingresos cuando se reciben efectivamente en dinero o en especie, en forma que equivalga legalmente a un pago, o cuando el derecho a exigirlos se extingue por cualquier otro modo legal distinto al pago, como en el caso de las compensaciones o confusiones. Por consiguiente, los ingresos recibidos por anticipado, que correspondan a rentas no realizadas, solo se gravan en el año o período gravable en que se realicen.*

*(…)”.*

Como se puede observar, salvo las excepciones fijadas en el Estatuto Tributario, los costos y gastos aceptados fiscalmente son los realizados durante el año o período gravable, en concordancia con el Art. [771-2](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=957) y [771-5](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=26863) del E.T.

Por otro lado, traemos a coalición la exposición de motivos del artículo 61 de la Ley 1819 de 2016:

*“Contrario a lo que sucede con el artículo de ingresos que busca ser lo más amplio posible, respetando siempre el principio de capacidad contributiva, este*[*artículo 105*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=153)*propuesto, busca ser los más preciso posible respecto de los gastos que se aceptan para efectos fiscales.****En este sentido, en términos generales, los gastos devengados contablemente procederán para efectos fiscales siempre que reúnan las siguientes dos condiciones: 1. Estén realizados para efectos fiscales****y 2. Que se cumplan con los requisitos para su procedencia de conformidad con las reglas previstas en el estatuto tributario. Este artículo cuenta con dos numerales en los que señalan algunas diferencias temporarias (i.e. aquellas que generan activos o pasivos por impuestos diferidos) y otras que son diferencias permanentes (i.e. aquellas que nunca se revierten y, en consecuencia, no generan activos ni pasivos por impuestos diferidos).*

*(…)****Como regla general, los gastos que no cumplan con los requisitos previstos por el estatuto tributario, generarían diferencias permanentes,****es decir, aquellas que en ningún momento se van a reversar. (..).”*

De lo transcrito anteriormente, se recalca que para que un gasto se (sic) procedente o aceptado fiscalmente deberá cumplir con los requisitos generales previsto en el Estatuto Tributario y adicionalmente que sean realizados fiscalmente. Ahora bien, el [artículo 105](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=153) indica expresamente qué partidas son consideradas como no deducibles, considerando que generan diferencias permanentes, independientemente del estudio de necesidad, proporcionalidad y causalidad consagrado en el [artículo 107](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=155) del Estatuto Tributario, entre estos, ***“las multas, sanciones, penalidades, intereses moratorios de carácter sancionatorio y las condenas provenientes de procesos administrativos, judiciales o arbitrales diferentes a las labores con sujeción a los previstos en el numeral 3 del***[***artículo 107-1***](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=42479)***de este estatuto”.***

En virtud de lo anterior las diferencias permanentes, son aquellos gastos contables que no resultan deducibles para efectos fiscales, en ningún período fiscal presente o posterior. 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.

Lo anterior se desprende al realizar una interpretación literal, (en los términos del artículo 27 del código civil colombiano), del [artículo 105](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=153) del estatuto tributario el cual indica lo siguiente:

***“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.”*

Atentamente,

**LORENZO CASTILLO BARVO**

Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina (E)

Dirección de Gestión Jurídica