

**CONCEPTO 11504 DEL 14 DE MAYO DE 2019**  
**DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES**

Bogotá, D.C.

Ref: Radicado 100012079 del 21/02/2019

<b>Tema</b>	Impuesto sobre la Renta y Complementarios
<b>Descriptores</b>	Ingreso Tributario del Año
<b>Fuentes formales</b>	Artículos 21-1, 28, 59, 105 y 771-2 del Estatuto Tributario

Cordial Saludo, señora Sandra Liliana:

De conformidad con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008 es función de la Subdirección de Gestión de Normativa y Doctrina absolver de modo general las consultas escritas que se formulen sobre interpretación y aplicación de las normas tributarias de carácter nacional, aduaneras y cambiarias en lo de competencia de esta entidad.

En consecuencia, no corresponde a esta Subdirección conceptuar sobre normas que corresponden a la competencia de otros entes del Estado, ni resolver problemas específicos de asuntos particulares.

Así mismo, el artículo 113 de la Ley 1943 de 2018 establece que los conceptos emitidos por la Dirección de Gestión Jurídica o la Subdirección de Gestión de normativa y doctrina de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, constituyen interpretación oficial para los empleados públicos de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales; por lo tanto, tendrán carácter obligatorio para los mismos. Los contribuyentes solo podrán sustentar su actuación en la vía gubernativa y en la jurisdiccional con base en la Ley.

**Consulta:**

Una persona jurídica que avala a u (sic) tercero frente a un intermediario financiero que otorga un crédito. Al momento de firmar el aval el tercero pago una comisión a la persona jurídica, con dos componentes; el primero administración del aval, y el segundo cubre la ocurrencia del incumplimiento y que se traslada al intermediario financiero. El incumplimiento del tercero es cubierto por la persona jurídica. La vigencia del aval está sujeta a un plazo otorgado de 1 a 3 años. Esa comisión no se devuelve a menos que se haga un pago anticipado.

Al contabilizar comisiones por contratos aval difiere en el tiempo el ingreso por comisiones, conforme a las normas internacionales de información financiera de los contratos aval. La comisión es única y anticipada, la cual se factura una única vez y sobre la cual se cobra un impuesto sobre las ventas, el cual es declarado y pagado conforme a la ley.

*Pregunta:*

*"¿Es probable diferir fiscalmente el ingreso por comisión, en el tiempo del contrato de aval o hasta su vigencia, tal como se hace para efectos contables?"*

**Respuesta:**

A partir de la Ley 1314 de 2009, rige en Colombia las *normas de contabilidad y de información financiera*, el cual es un sistema compuesto por postulados, principios, limitaciones, conceptos, normas técnicas generales, que permiten Identificar, medir, clasificar, reconocer, interpretar, analizar, evaluar e informar, las operaciones económicas de un ente, de forma clara y completa, relevante, digna de crédito y comparable, revelados de acuerdo con su esencia o realidad económica y no únicamente con su forma legal. (Artículo 3°. , Ley 1314 de 2009).

Las normas expedidas en desarrollo de la Ley 1314 de 2009, únicamente tendrán efecto impositivo cuando las leyes tributarias remitan expresamente a ellas o cuando estas no regulen la materia. A su vez, las disposiciones tributarias únicamente producen efectos fiscales. Como consecuencia, *"Las declaraciones tributarias y sus soportes deberán ser preparados según lo determina la legislación fiscal."* (Artículo 4°. , Ley 1314 de 2009).

De otro lado, el artículo 21-1 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 22 de la Ley 1819 de 2016, establece que para 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 reconocimiento medición, de conformidad con marcos técnicos contables vigentes en Colombia, cuando la ley expresamente remita a ellas y en los casos en que esta no regule la materia.

A su vez, el párrafo 1 del artículo citado señala que los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, costos y gastos deberán tener en cuenta la base contable de acumulación y devengo. Y, en el párrafo 6°. *Ibíd*em, refiere que, para

efectos fiscales, las mediciones que se efectúen a valor presente y a 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 el estatuto tributario.

En ese sentido, el artículo 28 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 28 de la Ley 1819 de 2016, señala que los contribuyentes obligados a llevar contabilidad, *“los ingresos realizados fiscalmente son los ingresos devengados contablemente en el año o periodo gravable”*, a menos que se verifique alguna de las circunstancias que de manera específica se desarrollan en el inciso segundo del citado artículo 28, que son diez en particular. Así mismo, el parágrafo primero del mismo artículo considera que, cuando en aplicación de los marcos técnicos contables, un contrato con un cliente no cumpla todos los criterios para ser contabilizados, en consecuencia, no haya reconocimiento de un ingreso contable, pero exista el derecho al cobro, para efectos fiscales se entenderá realizado el ingreso en el periodo fiscal en que surja este derecho por los bienes transferidos o los servicios prestados, generando diferencia.

Adicionalmente, es preciso observar los artículos 59, 105, así como el artículo 771-2 del Estatuto Tributario, necesarios para la depuración de los ingresos.

- En el artículo 59 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 39 de la Ley 1819 de 2016, establece como regla general que los costos realizados fiscalmente son los costos devengados contablemente en el año o periodo gravable. Y, el inciso segundo establece los casos (siete en total), en que los costos, aunque devengados contablemente, generan diferencias, su reconocimiento fiscal se hará en el momento que determine el estatuto y se cumplan los requisitos para su procedencia.
- El artículo 105 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 61 de la Ley 1819 de 2016, en donde se determina que para los contribuyentes obligados a llevar contabilidad las deducciones realizadas fiscalmente son los gastos devengados contablemente en el año o período gravable en que cumplan los requisitos señalados. Y, el inciso segundo establece los casos en que los costos, aunque devengados contablemente, generan diferencias, su reconocimiento fiscal se hará en el momento que determine el estatuto y se cumplan los requisitos para su procedencia.
- El artículo 771-2 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 3 de la Ley 383 de 1997, al considerar que, para la procedencia de costos y deducciones en el impuesto sobre la renta, así como de los impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas, se requerirá de facturas

de acuerdo con las normas especiales que para la factura se establecen. Así mismo, el párrafo 2º., del mismo artículo 771-2 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 135 de la Ley 1819 de 2016, considera que, sin perjuicio de lo establecido en este artículo, los costos y deducciones realizados durante el año o periodo gravable serán aceptados fiscalmente, así la factura de venta o documento equivalente tenga fecha del año o periodo siguiente.

En cuanto al alcance del concepto de comisión y contrato, el Consejo de Estado, Sección Cuarta, C.P. Milton Chávez García, en la sentencia del 5 de marzo de 2018, expediente 19405, se reitera jurisprudencia en donde se precisa que, para efectos de la retención en la fuente, el concepto de "comisiones", debe entenderse como una remuneración y no como un contrato, porque la norma sujeta a retención a todos los pagos por comisiones sin aludir al derivado de un contrato en específico. El artículo 392 del Estatuto Tributario, debe de interpretarse de una forma amplia natural y obvia, por lo que el concepto de "comisión", no debe restringirse únicamente a lo establecido en el artículo 1287 del Código de Comercio, más si la misma norma se refiere a pago y no a un contrato específico.

Bajo el marco normativo anterior que establece y delimita las condiciones para declarar ingresos, así como las normas que le sean pertinentes y complementarias, es responsabilidad del contribuyente hacer el juicio de valor estricto e integral sobre los hechos económicos realizados para determinar sus obligaciones sustanciales y formales tributarias, entre las cuales está el período en que debe declarar los ingresos por comisiones atendiendo el contrato, la prestación del servicio, los pagos recibidos por este, así como su expresión de acuerdo con las normas contables y tributarias; solo así se podrá considerar si cabe la posibilidad de *diferir fiscalmente el ingreso por comisión* recibido por la operación del caso en concreto.

En los anteriores términos se absuelve su consulta y finalmente le manifestamos que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, 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 cambiaria expedidos desde el año 2001, a la cual se puede ingresar por el icono 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 Gestión Jurídica

UAE. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

Carrera 8 No. 6C-38. Piso 4 San Agustín.

Tel. 6079999

Bogotá D.C.