



Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

Bogotá, D.C. 24 MAYO 2018

100208221-000810

Señor
CESAR AUGUSTO RÚA GONZÁLEZ
 Calle 32B No 81B - 43 Bloque 23 Int 102
 cesarrua@revisoresytributarios.com
 Medellín (Antioquia)

Ref: Radicado 100010369 del 05/04/2018

Cordial saludo, Sr. Rúa

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 interpretación y aplicación de las normas tributarias de carácter nacional, aduaneras y cambiarias en lo de competencia de esta entidad.

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 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.

En la petición allegada solicita le sean absueltos los siguientes interrogantes:

1. El primer inciso del artículo 771-5 ibídem establece:

"ARTÍCULO 771-5. MEDIOS DE PAGO PARA EFECTOS DE LA ACEPTACIÓN DE COSTOS, DEDUCCIONES, PASIVOS E IMPUESTOS DESCONTABLES. <Artículo modificado por el artículo 52 de la Ley 1739 de 2014. El nuevo texto es el siguiente:> Para efectos de su reconocimiento fiscal como costos, deducciones, pasivos o impuestos descontables, los pagos que efectúen los contribuyentes o responsables deberán realizarse mediante alguno de los siguientes medios de pago: Depósitos en cuentas bancarias, giros o transferencias bancarias, cheques girados al primer beneficiario, tarjetas de crédito, tarjetas débito u otro tipo de tarjetas o bonos que sirvan como medios de pago en la forma y condiciones que autorice el Gobierno nacional."

De la anterior disposición normativa, ¿Cuál es el alcance del siguiente medio de pago: "Cheques girados al primer beneficiario"; es decir, aun cuando se gire el título valor a nombre del primer beneficiario, puede éste a su vez endosarlo a favor de un tercero para su posterior cobro, o significa que debe el cheque contener la leyenda de "PÁGUESE ÚNICAMENTE AL PRIMER BENEFICIARIO"?

RESPUESTA: Sobre el particular esta Subdirección en el Oficio 007119 del 6 de marzo de 2015, indicó:

"... Con lo anterior y en el punto de los cheques, el legislador obvió referirse a aquellos girados al portador ya que con ellos no se cumpliría la finalidad perseguida cual es la del control de las operaciones, por eso estableció que deben ser aquellos girados al primer beneficiario lo cual puede armonizarse con lo establecido en el artículo 715 del Código del Comercio, de tal forma que se limite por lo mismo, su negociabilidad, la que frente a los títulos al portador no tendría efecto práctico alguno, en cuanto no habría posibilidad de establecer una distinción entre el beneficiario y el tenedor no siendo útil para el efecto fiscal previsto en la norma.

Por ello resulta relevante el contenido de este artículo 715 del Código del Comercio, en cuanto señala en el inciso segundo que:

Los cheques no negociables por la cláusula correspondiente o por disposición de la Ley, sólo podrán cobrarse por conducto de un banco"

Bien lo ha señalado la Superintendencia Financiera de Colombia mediante Circular 067 de 1996 "la función propia de la cláusula de no negociabilidad es la de impedir que un tercero diferente del beneficiario pueda legitimarse para exigir el pago del instrumento. Dicha función se satisface tanto cuando el pago del importe del título se hace directamente a la persona del beneficiario que presenta el cheque ante el banco librado, como cuando el mismo se calcula por conducto de un banco que lo cobra en nombre y por cuenta del beneficiario"

(...)

En consecuencia, este Despacho reitera lo expresado en el Oficio No. 24531 del 14 de abril de 2014, en el sentido de que de conformidad con el artículo 771-5 del Estatuto Tributario y por ende únicamente para efectos fiscales, el giro de cheques al primer beneficiario "necesariamente implica la imposición de esta cláusula en el cheque mediante el cual se realice el pago, para efectos del reconocimiento fiscal como costos, pasivos o impuestos descontables" (negrilla fuera de texto).

2. Cuando una persona natural o jurídica actúe a la vez como cliente y proveedor de un tercero, ¿puede llevarse a cabo la compensación de deudas?, es decir, cruzar obligaciones de cuentas por cobrar como cliente con las cuentas por pagar como proveedor, sin hacer uso de los medios de pago de que trata el artículo 771-5 del Estatuto Tributario, en dicho evento ¿son aceptables fiscalmente los costos, deducciones, pasivos e impuestos descontables?

RESPUESTA: En el caso hipotético señalado por el consultante en donde una persona natural o jurídica actúa a la vez como cliente y proveedor es posible que sea llevada a cabo la compensación.

Ahora bien, el artículo 771-5 del E.T. al referirse a los modos de extinción de las obligaciones distintos al pago, señaló:

"ARTÍCULO 771-5. MEDIOS DE PAGO PARA EFECTOS DE LA ACEPTACIÓN DE COSTOS, DEDUCCIONES, PASIVOS E IMPUESTOS DESCONTABLES. <Artículo modificado por el artículo 52 de la Ley 1739 de 2014. El nuevo texto es el siguiente:> Para efectos de su reconocimiento fiscal como costos, deducciones, pasivos o impuestos descontables, los pagos que efectúen los contribuyentes o responsables deberán realizarse mediante alguno de los siguientes medios de pago: Depósitos en cuentas bancarias, giros o transferencias bancarias, cheques girados al primer beneficiario, tarjetas de crédito, tarjetas débito u otro tipo de tarjetas o bonos que sirvan como medios de pago en la forma y condiciones que autorice el Gobierno nacional.

Lo dispuesto en el presente artículo no impide el reconocimiento fiscal de los pagos en especie ni la utilización de los demás modos de extinción de las obligaciones distintos al pago, previstos en el

artículo 1625 del Código Civil y demás normas concordantes." (negrilla fuera de texto).

A su vez, el artículo 1625 del Código Civil establece:

"ARTICULO 1625. <MODOS DE EXTINCION>. Toda obligación puede extinguirse por una convención en que las partes interesadas, siendo capaces de disponer libremente de lo suyo, consientan en darla por nula.

Las obligaciones se extinguen además en todo o en parte:

- 1o.) Por la solución o pago efectivo.
- 2o.) Por la novación.
- 3o.) Por la transacción.
- 4o.) Por la remisión.
- 5o.) Por la compensación.**
- 6o.) Por la confusión.
- 7o.) Por la pérdida de la cosa que se debe.
- 8o.) Por la declaración de nulidad o por la rescisión.
- 9o.) Por el evento de la condición resolutoria.
- 10.) Por la prescripción..." (negrilla fuera de texto).

Así las cosas, si bien es cierto el inciso primero del artículo 771-5 establece que los pagos **deberán** realizarse mediante depósito en cuentas bancarias, giros o transferencias bancarias, cheques girados al primer beneficiario, tarjetas de crédito, tarjetas debito u otro tipo de tarjetas o bonos que sirvan como medios de pago para efectos de su reconocimiento fiscal como costos, deducciones, pasivos o impuestos descontables, también lo es que en el inciso segundo del artículo citado precisa que lo allí dispuesto **"no impide el reconocimiento fiscal de los pagos en especie ni la utilización de los demás modos de extinción de las obligaciones distintos al pago, previstos en el artículo 1625 del Código Civil"**, lo que conlleva a concluir que la compensación al ser uno de los modos de extinción de las obligaciones establecidos en el artículo 1625 del Código Civil es susceptible de ser reconocido fiscalmente como pago, y por ende, se deberá analizar en cada caso particular si cumple con las condiciones para ser tenido como costo, deducción o pasivo.

3. Si durante el primer año (2017) se tiene el reconocimiento de costos, deducciones, pasivos e impuestos descontables bajo el principio de "devengo" (artículo 59 E.T.) y en el segundo año (2018) con posterioridad a la fecha de presentación de la declaración de renta del año 2017 (abril – mayo para el caso de sociedades) se realizan pagos en efectivo cancelando pasivos del año anterior que individualmente superen las 100 U.V.T. y los cuales dieron origen a costos, deducciones e impuestos descontables en el año 2017 y considerando que ya ha sido presentada la declaración de renta ¿Cómo se da aplicación al artículo 771-5 del Estatuto Tributario en estos eventos? ¿En qué año y cómo se desconocen los costos, deducciones, pasivos e impuestos descontables? ¿Debe corregirse la declaración de Impuesto sobre la Renta del año 2017, siempre y cuando no se paguen en el año 2018 a través de un medio de pago válido para efectos fiscales?

RESPUESTA: Frente al presente interrogante, resulta pertinente precisar que las facultades de esta dependencia se concretan en la interpretación de las normas tributarias de

carácter nacional, aduaneras y cambiarias, razón por la cual no corresponde en ejercicio de dichas funciones prestar asesoría específica para atender casos particulares de los contribuyentes por medio de consultas que realicen profesionales en representación de firmas que se dedican a la actividad de revisoría y asesoría tributaria..

Sobre la aplicación de la ley en el tiempo, en este caso, del artículo 771-5 del Estatuto Tributario, este despacho en Oficio 029787 del 2 de noviembre de 2017, expresó:

"El Artículo 307 de la Ley 1819 de diciembre 29 de 2016 prescribe:

"Artículo 307. Modifíquese los parágrafos 1°, 2° y el párrafo transitorio, y adiciónense los parágrafos 3° y 4° al artículo 771-5 del Estatuto Tributario los cuales quedarán así:

Parágrafo 1. Podrán tener reconocimiento fiscal como costos, deducciones, pasivos o impuestos descontables, los pagos en efectivo que efectúen los contribuyentes o responsables, independientemente del número de pagos que se realicen durante el año, así:

1. En el año 2018, el menor valor entre:

a) El ochenta y cinco por ciento (85%) de lo pagado, que en todo caso no podrá superar de cien mil (100.000) UVT, y

b) El cincuenta por ciento (50%) de los costos y deducciones totales

(...)

Parágrafo transitorio. El 100% de los pagos en efectivo que realicen los contribuyentes durante los años 2014, 2015, 2016 y 2017 tendrán reconocimiento fiscal como costos, deducciones, pasivos, o impuestos descontables en la declaración de renta correspondiente a dicho periodo gravable, siempre y cuando cumplan con los demás requisitos establecidos en las normas vigentes". (Subrayado fuera del texto)

(...)

De acuerdo con lo anterior, el artículo 307 rige a partir del año gravable 2018, por lo que los medios de pago en efectivo que se efectúen a partir de esta fecha, podrán tener reconocimiento fiscal como costos, pasivos o impuestos descontables en los porcentajes y conceptos allí señalados, de acuerdo con la lectura del artículo 771-5 del Estatuto Tributario.

Ahora bien, su párrafo transitorio regula los eventos de años gravables anteriores y año gravable 2017 y, le otorga un mayor reconocimiento fiscal a los contribuyentes que realicen los pagos en efectivo dentro del periodo establecido en la norma..." (negrilla fuera de texto).

Para efectos de la aplicación del artículo 771-5, debe precisarse que los costos, deducciones, pasivos o impuestos descontables reconocidos como "devengos" a 31 de diciembre de 2017 y que sean solicitados a partir de la declaración del impuesto sobre la renta del año 2018, deben cumplir con las reglas establecidas en el artículo mencionado, en tanto, dicha norma va dirigida a reconocer los **pagos efectivamente realizados**, lo cual es diferente al principio de devengo.

Finalmente, en lo referente a si debe corregirse la declaración de renta del año 2017, será el contribuyente de acuerdo a las circunstancias fácticas quien deberá determinar y establecer si hay en su caso en particular hay lugar a corregir la declaración tributaria presentada.

4. Si el beneficiario de un pago autoriza por escrito a su cliente, para que a través de los diferentes medios de pago de que trata el artículo 771-5 ibidem realicen el pago a un tercero que es proveedor del beneficiario, ¿Es aceptable fiscalmente el costo, la deducción, el pasivo e impuestos descontables para quien realiza el pago?

RESPUESTA: No, sobre el particular debe tenerse en cuenta el artículo 107 del Estatuto Tributario, que establece las condiciones para que las expensas necesarias sean deducibles.

5. ¿Cómo se desconoce un pasivo fiscalmente, cuando el mismo se reconoce por el sistema de devengo en un año (2017) y a los tres años (2020) se realiza el pago en efectivo sin dar aplicación al artículo 771-5 del Estatuto Tributario?

RESPUESTA: Se insiste en lo manifestado en la pregunta No. 3, en cuanto a que las funciones de este Despacho se limitan a la interpretación de las normas tributarias, aduaneras y cambiarias, y la presente pregunta no busca dilucidar aspectos oscuros de la norma, sino indagar acerca de **la manera o forma cómo desconocer un pasivo fiscalmente**, lo cual escapa a las competencias asignadas a esta Subdirección, en tanto, la asesoría tributaria a los contribuyentes no hace parte de dicha función.

Aclarado lo anterior, resulta pertinente anotar que el artículo 771-5 mencionado por el consultante dispone los límites y las circunstancias por los cuales la autoridad tributaria puede desconocer un pasivo fiscalmente. Esta norma es el soporte de la actuación administrativa que corresponda con la determinación de los impuestos de un contribuyente.

6. ¿Son concurrentes las limitantes de que trata el párrafo 1 y el párrafo 2 del artículo 771-5 ibidem, en relación con los medios de pago?

RESPUESTA: Todas las normas se deben analizar de manera integral y armónica, para el caso del artículo 771-5 el párrafo 1º contempla una regla general para **los pagos** en efectivo realizados por los contribuyentes o responsables **independientemente del número de pagos** que se realicen **durante el año** para su reconocimiento fiscal como costos, deducciones, pasivos o impuestos descontables, y el párrafo 2º se refiere a **los pagos individuales que superen las cien (100) UVT**.

Así, será el contribuyente en cada caso particular, quien deberá analizar si en los pagos efectuados se dan los presupuestos contemplados en el párrafo 1º o si los pagos realizados corresponden a la regla de que trata el párrafo 2º del mencionado artículo 771-5, en tanto, dichos párrafos regulan situaciones diferentes que pueden suceder de manera independiente, pues, **el primero se refiere a una vigencia fiscal anual en particular y el segundo a pagos individuales**, circunstancias respecto de las cuales no se puede predicar inequívocamente concurrencia o exclusión, así como tampoco incompatibilidad, debido a que son criterios que dependen de cada circunstancia y objeto de análisis.

Lo anterior de acuerdo con las definiciones del Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, así:

concurrencia

De *concurrente*.

1. f. Acción y efecto de concurrir.

2. f. Conjunto de personas que asisten a un acto o reunión.

3. f. Coincidencia, concurso simultáneo de varias circunstancias.

4. f. Asistencia, participación.

excluir

Del lat. *excludere*.

Conjug. c. *construir*.

1. tr. Quitar a alguien o algo del lugar que ocupaba o prescindir de él o de ello. Excluir a alguien de una junta o comunidad. Excluir una partida de la cuenta.


2. tr. Descartar, rechazar o negar la posibilidad de algo. Los datos excluyen ese supuesto.

3. prnl. Dicho de dos cosas: Ser incompatibles.

4. prnl. Dicho de una persona: Dejar de formar parte de algo voluntariamente.

En los anteriores términos se absuelve su consulta y se le informa 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 nuestras bases de datos jurídicas ingresando a la página electrónica de la DIAN: <http://www.dian.gov.co> siguiendo el ícono de "Normatividad" – "técnica" y seleccionando los vínculos "doctrina" y "Dirección de Gestión Jurídica".

Atentamente,


PEDRO PABLO CONTRERAS CAMARGO
Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina
Dirección de Gestión Jurídica U.A.E. DIAN
Carrera 8 No. 6C 38 Piso 4, Edificio San Agustín
Tel. 607 99 99 Ext. 904101
Bogotá D.C.

Proyecto: Carolina Reina Martínez
Revisó: Comité de Normativa y Doctrina