



El emprendimiento  
es de todos

Ministerio de Comercio

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

Bogotá, D.C. 11 ABR. 2019  
100208221- 00913

Ref: Radicado 100013988 del 01/03/2019

Tema	Impuesto sobre la Renta y Complementarios
Descriptor	DEDUCCIÓN DE IMPUESTOS
Fuentes formales	Artículo 115 y 115-1 del Estatuto Tributario. Sentencia Consejo de Estado Sección Cuarta Exp. 17150 de 2011. Oficio Número 066373 de 15-12-2014, Radicado 100029238 del 11/11/2014, Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Cordial saludo, Señora Nohra Boada:

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.

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, en la que solicita:

1. ¿De acuerdo al artículo 115 del Estatuto Tributario, se puede tomar como descuento tributario los pagos de ICA del año 2019 correspondientes al año gravable 2018? ¿Sin tomar estos últimos como deducción en el año 2018?

En primer lugar, se pone de presente que de conformidad con el artículo 363 de la Constitución Política, "El sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad. Las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad". Por otro lado, el inciso tercero del

artículo 338 ibídem indica, "Las leyes, ordenanzas o acuerdos que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un periodo determinado, no pueden aplicarse sino a partir del periodo que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo".

En este orden de ideas, para poder aplicar la Ley 1943 de 2018 se debe tener en cuenta que el periodo fiscal en materia del impuesto sobre la renta y complementarios comienza a partir del 1 de enero y termina el 31 de diciembre. Por lo cual, de conformidad con lo citado anteriormente, el descuento al que hace referencia el artículo 115 modificado por el artículo 76 de la ley 1943 frente a los pagos del impuesto de industria y comercio, avisos y tableros comenzó su aplicación a partir del periodo gravable que comienza el 1 de enero de 2019.

Sin embargo, de conformidad con el artículo 115-1, serán aceptadas las erogaciones devengadas por concepto de prestaciones sociales, aportes parafiscales e impuestos de que trata el artículo 115 de este Estatuto, en el año o periodo gravable que se devenguen, siempre y cuando los aportes parafiscales e impuestos se encuentren efectivamente pagados previamente a la presentación de la declaración de renta.

En virtud de lo anterior, los pagos de ICA efectivamente pagados en el 2019 correspondientes al periodo gravable 2018 podrán ser tomadas como deducibles en la declaración de renta correspondiente al periodo gravable de 2018 (periodo de devengo) siempre y cuando tenga relación de causalidad con su actividad económica y no haya sido tomado como costo o gasto.

2. Los pagos de auto retenciones realizados durante el año gravable 2018 pueden ser tomados como pago efectivo del año 2019?, ¿o en qué año se deberían tener como efectivamente pagados para tomarlos como descuento tributario según el artículo 115 del Estatuto Tributario?

Sobre el particular el Consejo de Estado mediante Sentencia Número 17150 de 31-03-2011 indicó:

*"La Sala considera que le asiste la razón a la demandante, porque el artículo 115 del E.T. dispone que es deducible en su totalidad el impuesto de industria y comercio que efectivamente se haya pagado durante el año o periodo gravable, siempre y cuando tuvieren relación de causalidad con la renta del contribuyente.*

*El pago de la obligación tributaria surge cuando ésta es exigible y se entiende que es exigible cuando el impuesto a cargo se ha causado. El pago, además, puede hacerse mediante cualquier forma autorizada en la Ley. La imputación de un anticipo a un impuesto constituye una forma de pago autorizada por la Ley, ya que, el anticipo de cualquier impuesto equivale a dinero entregado al tesoro como parte de un impuesto no causado. En esa medida, el Estado percibe el anticipo a título de simple expectativa de un impuesto a recaudar, puesto que éste no se ha causado. Esa expectativa se consolida a favor del Estado, cuando el impuesto, efectivamente, se causa. Por eso, sólo a partir de ese momento, el contribuyente puede imputar el anticipo al impuesto para concretar el pago y, por ende, la extinción de la obligación tributaria en proporción al monto imputado. Esto implica que los contribuyentes no pueden llevar como deducible el anticipo del impuesto pagado.»*

En este contexto, en el oficio 066373 del 15 de diciembre de 2014 esta subdirección expreso lo siguiente sobre la deducibilidad de las autorretenciones:

*"(...) De la lectura de la norma se desprende que es necesario que el impuesto se haya pagado efectivamente, es decir, se haya concretado la expectativa a favor del Estado. Ahora bien, frente a sus consideraciones en lo atinente a las retenciones en la fuente siendo este un mecanismo de cobro anticipado del tributo, y que son pagadas de manera anticipada ha dicho el Honorable Consejo de Estado que estas no son deducibles, debido a que estas son una mera expectativa que tiene la administración, es decir, esta no se concretará sino hasta que se realice la declaración y pago del impuesto a cargo."*

*"(...) Es decir, la norma (tesis ratificada por la jurisprudencia) dispone una forma especial de deducibilidad, esto es, si los impuestos se causan en un período distinto al que se pagaron efectivamente, su deducibilidad en los términos del artículo en comento, solo operará en el año en que efectivamente se pagó, ateniendo a que estos tengan relación de causalidad con la actividad generadora de renta."*

*"(...) En conclusión, solo se podrá deducir los impuestos causados, que hayan sido efectivamente pagados y que tengan relación de causalidad con la actividad productora de renta."*

Por lo tanto, en virtud de la respuesta dada en la primera pregunta y las consideraciones expresadas anteriormente, los pagos de autorretenciones realizados en el 2018, por el impuesto de industria y comercio, avisos y tableros, se entienden pagados efectivamente en el año 2018. Si bien podría interpretarse que son pagos que se harán efectivos en la presentación de la declaración del año gravable 2018 (la cual será presentada en el año 2019), lo cierto es que la autorretención es un pago anticipado del impuesto y por ende se entiende efectivamente pagado, sin importar que se vaya a imputar el respectivo pago en la declaración que se presenta en el 2019. De igual manera, de acuerdo con lo establecido anteriormente, el pago de las autorretenciones no podrá ser tomado como un descuento para la declaración de renta del 2018, si no como una deducción de acuerdo con la normatividad vigente en 2018.

### 3. El artículo 115-1 sigue vigente? ¿Es posible tomar como deducción el gasto de impuestos devengado?

El artículo 71 del Código Civil dispone dos tipos de derogatorias, la expresa y la tácita: "La derogación de las leyes podrá ser expresa o tácita. Es expresa, cuando la nueva ley dice expresamente que deroga la antigua. Es tácita, cuando la nueva ley contiene disposiciones que no pueden conciliarse con las de la ley anterior. La derogación de una ley puede ser total o parcial."

Por último, el artículo 3 de la Ley 153 de 1887 prevé la derogación orgánica así:

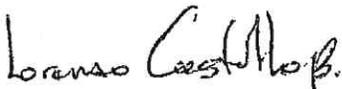
*"ARTÍCULO 3. Estímese insubsistente una disposición legal por declaración expresa del legislador, o por incompatibilidad con disposiciones especiales posteriores, o por existir una ley nueva que regula íntegramente la materia a que la anterior disposición se refería."*

Como se puede observar la Ley 1943 de 2018, no derogó expresamente dentro de su articulado el artículo 115-1 del Estatuto Tributario. Por otro lado, la nueva normatividad no contradice en ninguna de sus disposiciones al artículo 115-1 del Estatuto Tributario, teniendo cuenta que esta última es una norma especial sobre realización o devengo del impuesto para efectos de la deducibilidad. Así fue establecido en la exposición de motivos de la Ley 1819 de 2016 al indicar el objeto de la inclusión del artículo 115-1:

*"La modificación que se pretende introducir al artículo 115-1 del estatuto tributario busca corregir el desfase que existe en el caso de los impuestos que se devengan en el año o periodo gravable pero cuyo pago se efectúa después de diciembre 31 del año corriente. En este sentido, la regla que se propone es que dichos gastos serán plenamente deducibles siempre que se paguen efectivamente antes de la presentación inicial de la declaración del impuesto sobre la renta y complementario."*

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 cambiaria 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

Car. 8 N° 6C-38 Piso 4, Edificio San Agustín

Tel: 607 99 99 Ext: 904101

Bogotá D.C.

Proyectó: Fabrizio De Mari