**OFICIO Nº 028212**

**18-10-2017**

**DIAN**

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

Bogotá, D.C.

100208221- 001658

Doctor

JOSE MANUEL GÓMEZ SARMIENTO

Representante Legal Asobancaria

Vicepresidenciajuridica@asobancaria.com

Carrera 9 Nº 74-08 Piso 9 Edf. Profinanzas

Bogotá D.C.

Ref: Radicado 100054659 del 24/08/2017

Tema Impuesto sobre la Renta y Complementarios

Descriptores DEDUCCIÓN DE IMPUESTOS

Fuentes formales Estatuto Tributario art 115, 115-1, Ley 1819 de 2016 art. 66.

De conformidad con lo previsto por 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.

Solicita reconsiderar lo (sic) doctrina expuesta en el Concepto No. 100208221-482 de 14 de marzo de 2017 (rad externo 006012 de 17 de marzo de 2017) referente a la deducción en el impuesto sobre la renta del impuesto de industria y comercio ICA pagado por el contribuyente, en aplicación del artículo 115-1 del Estatuto Tributario.

Cita el artículo 115 del Estatuto Tributario que consagra la deducción de los impuestos de industria y comercio, avisos y tableros y predial que se hayan pagado durante el año o período gravable sujetos a la regla de relación de causalidad con la actividad económica.

Manifiesta que el artículo 115-1 del mismo Estatuto, adicionado por el artículo 66 de la Ley 1819 de 2016 crea una regla especial para los obligados a llevar contabilidad conforme con la cual estos impuestos se podrán deducir en el año gravable en que se devenguen. Considera que esta disposición es especial y en consecuencia a partir de su vigencia, estos contribuyentes se regirán por ella y no por la previsión del artículo 115 ibídem

Cita el artículo 338 de la Constitución Política y afirma que si estas normas entraron en vigencia en el período gravable 2017, de acuerdo con el artículo 115 del E.T. el impuesto ICA del año gravable 2016 no sería deducible, pues al declararlo y pagarlo en el año 2017 ya no se podría deducir de la declaración de renta de este año que se presentará en 2018 dado la inaplicabilidad de la norma no aplicará para entonces y que según el artículo 115-1 tampoco permitiría a los obligados a llevar contabilidad la deducción del ICA del año 2016 por que esta obligación fue devengada y contabilizada en el año 2016 y este artículo 115-1 sólo aplica a partir de 2017.

En tal sentido estima que la doctrina expuesta en el Concepto 482 de marzo 14 de 2017 debe modificarse para señalar – en aras del principio de favorabilidad reconocido por la Corte Constitucional entre otras en Sentencias C-527 de 1996, C-185 de 1997, C-006 de 1998, que el artículo 115-1 aplica para el año gravable 2016 y en consecuencia se señale que el ICA devengado en dicho año sea deducible en la declaración de renta correspondiente a este año es decir 2016 siempre que su pago se hubiere realizado con anterioridad a la presentación de la declaración de renta del año gravable 2016.

En su criterio no aceptar la deducción del impuesto ICA del año 2016 en ese mismo año vulnera y hace más gravoso la situación del contribuyente porque con la interpretación dada, no lo podrá deducir ni en el 2016 ni el 2017.

Para atender el asunto, es menester hacer el siguiente análisis:

Según artículo 115 del Estatuto Tributario, son deducibles aquellos impuestos que efectivamente se hayan pagado durante el año o período gravable, en tal sentido solamente serán deducibles los impuestos que se hubieren pagado; es decir, sin tener en cuenta si el contribuyente lleva su contabilidad por sistema de caja o causación. Así lo ha expresado esta oficina en algunos de sus pronunciamientos, uno de ellos mediante Concepto 68065 de septiembre del 2005 que señaló que:

“Los impuestos pagados en un período gravable diferente al período en que se causan son deducibles siempre y cuando tengan relación de causalidad con la actividad generadora de renta del contribuyente y se hayan pagado efectivamente en el mismo período en el cual se solicita la deducción”. Igual doctrina contiene el Oficio 03235 de febrero 23 de 2016, que se anexa.

Esto conlleva para los contribuyentes obligados a llevar contabilidad por causación, la deducción del ICA y predial solamente podrá registrarlo cuando fiscalmente se produzca el pago.

Ahora bien, esta regla para la procedencia de la deducción en el impuesto sobre la renta, el Impuesto de Industria y Comercio –objeto de consulta- para los contribuyentes obligados a llevar contabilidad, fueron modificadas en el artículo 115-1 del Estatuto Tributario adicionado por el artículo 66 de la Ley 1819 de 2016

“ARTÍCULO 115-1. DEDUCCIÓN PARA LAS PRESTACIONES SOCIALES, APORTES PARAFISCALES E IMPUESTOS. 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 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.”

Obsérvese como con esta disposición no se está consagrando una nueva deducción ni ampliando el rango de la ya existente, pues como ya se expuso en el Oficio No. 009287 de 4 de abril de 2017: “… esta deducción se encuentra consagrada en el artículo 115 de la norma ibídem –modificado por el artículo 4 de la Ley 1111 de 2006- y en tal virtud desde el año gravable 2007, son deducibles en un 100% siempre y cuando se hayan pagado y no limitado al 80% como sucedía con anterioridad a dicha ley.” Modifica la regla contenida en el artículo 115 ibídem, para permitir que se tenga en cuenta para la procedencia de la deducción en primer lugar la causación del impuesto en el año gravable en que se solicita si este en todo caso se paga previamente a la presentación de la declaración de dicho año gravable

En este contexto, en el Oficio 006012 de 17 de marzo de 2017 (rad interno 100208221-482), esta Subdirección expresó en cuanto a la vigencia:

“(…) 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 acuerdo que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hecho 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 establece para efectos de la deducción que entre otros los impuestos de que trata el artículo 115 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 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.

Los correspondientes a años gravables anteriores a la vigencia de la Ley 1819 de 2016, se regirán por el artículo 115 del Estatuto Tributario. (…)”

Debe reiterarse que este Despacho no considera que en el presente caso estemos frente a un asunto de favorabilidad de esta disposición, como bien se expuso en el pronunciamiento antes citado el artículo 115-1 del Estatuto Tributario no está consagrando una nueva deducción o ampliando la existente contenida en el artículo 115 ibídem, más bien se observa del texto de la consulta que la preocupación radica en que al aplicarse y estar vigente el artículo 115-1 desde el año gravable 2017 (y no aplicar el artículo 115 del E.T.) el ICA y demás impuestos permitidos correspondientes al año gravable 2016 “no sería deducible, debido a que el mismo se declara y paga en forma definitiva en el año 2017 –que es el año en que efectivamente se declara y paga el ICA-. Como la disposición dejó de ser aplicable a partir del año gravable 2017 para los obligados a llevar contabilidad esta norma no resultará procedente para poder deducir en la declaración de este último año gravable” y que el artículo 115-1 tampoco permitiría la deducción de este impuesto de 2016 por que la obligación fue devengada y contabilizada en este año y el artículo sólo estará vigente desde el año gravable 2017.

No comparte este despacho dicha inquietud, pues si bien en el Oficio 006012 de 17 de marzo de 2017 (rad interno 100208221-482), se concluyó que la vigencia del artículo 115-1 es a partir del año gravable 2017 y que desde entonces “… 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 …”, también dejó claro el tratamiento de esta deducción antes de la vigencia de la ley: “Los correspondientes a años gravables anteriores a la vigencia de la Ley 1819 de 2016, se regirán por el artículo 115 del Estatuto Tributario (…)”

Quiere esto último decir que en aplicación del artículo 115 del Estatuto Tributario, el ICA del año gravable 2016 que se declara y paga en el año 2017 será deducible en la declaración de renta correspondiente a este período.

Adicionalmente cabe reflexionar que como bajo el contenido del artículo 115 del E.T. cuando los impuestos se causan en un período distinto al que se pagan efectivamente, su deducibilidad sólo procederá en el año del pago efectivo siempre y cuando tengan relación de causalidad con la actividad generadora de renta, entonces en caso de un contribuyente que no haya pagado el impuesto ICA de años anteriores a 2016, verbigracia 2015, podrá para acceder a la deducción, como última oportunidad hacer su pago en el 2017 y deducirlo en este año gravable, situación que no procedería de considerar lo contrario a lo ya expuesto.

En este contexto, con el pronunciamiento en estudio no se está desconociendo el derecho que le asiste a los contribuyentes obligados a llevar contabilidad de tomar como deducción en su declaración de renta, el impuesto de Industria y Comercio, avisos y tableros y predial que permite la ley tributaria, sólo que deberá distinguirse la vigencia de cada norma -115 o 115-1, para cumplir en cada caso lo exigido para su procedencia.

Así, la procedencia de la deducción por “años gravables anteriores a la vigencia de la Ley 1819 de 2016 se regirán por el artículo 115 del Estatuto Tributario.” y como tal el impuesto ICA del año 2016 se podrá tomar en la declaración de renta del año 2017 que se presentará en 2018, siempre que se cumpla el presupuesto de pago exigido en el artículo 115 del E.T.; a partir del período gravable 2017 período en que inicia su vigencia el artículo 115-1, se seguirá para estos contribuyentes la regla consagrada en esta disposición.

Esto puede significar que en la declaración del impuesto sobre la renta correspondiente al año gravable 2017 confluya la deducción del impuesto ICA correspondiente a dos períodos, uno por pago (año 2016) y otro por devengo (año 2017)

Por lo expuesto, este despacho ratifica la doctrina contenida en el Oficio No. 06012 de 17 de marzo de 2017 (rad. interno 100208221-482)

En los anteriores términos absolvemos su consulta y 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, la base de los Conceptos en materia tributaria, aduanera y cambiaria expedidos desde el año 2001, a la cual se puede ingresar por el ícono “Normatividad” -“Técnica”-, dando click en el link “Doctrina - Dirección de Gestión Jurídica.

Atentamente,

OSCAR FERRER MARÍN

Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina (A)