**OFICIO Nº 066877**

**18-12-2014**

**DIAN**

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

Bogotá, D.C.

100208221- 001452

Bogotá

**Ref:** Radicado 52949 del 21/08/2014

**Tema**Impuesto sobre la Renta y Complementarios

**Descriptores**Deducción de Aportes Parafiscales

**Fuentes formales**Estatuto Tributario artículo [108](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=156), [114](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=164), [664](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=827); Decreto 187 de 1975 artículo 61; Concepto 042747 del 27 de mayo de 2009

De conformidad con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008 este despacho está facultado para absolver las consultas escritas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras o de comercio exterior y control cambiario en lo de competencia de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Mediante el radicado de la referencia se consulta si el requisito establecido en el [artículo 108](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=156) del Estatuto Tributario, esto es el pago de los aportes parafiscales para que proceda la deducción por salarios, procede respecto de los aportes efectivamente pagados y certificados o los aportes causados contablemente, aun cuando no se haya efectuado el pago.

Sobre el particular es importante indicar que mediante concepto 042747 del 27 de mayo de 2009 se precisó que para efectos de establecer la deducibilidad en el impuesto sobre la renta de esta clase de pagos, se debe distinguir entre la deducción por concepto de aportes parafiscales y la deducción por concepto de salarios, debido a que fiscalmente tienen un tratamiento diferente.

Esta doctrina se adjunta al presente escrito por constituir doctrina vigente sobre el tema, cuyo contenido este despacho comparte en su integridad.

**Este concepto indica que los pagos por aportes parafiscales efectuados en un determinado año o período gravable tienen una doble connotación en materia tributaria, como quiera que por una parte constituyen en sí mismos una deducción de la renta y por otra son requisito adicional para la procedencia de la deducción por concepto de salarios.**

Respecto del primer aspecto, esto es la deducción por aportes parafiscales de nómina, luego de realizar un análisis del [artículo 114](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=25599) del Estatuto Tributario y su norma reglamentaria contenida en el artículo 61 del Decreto 187 de 1975, concluye que de acuerdo a estas disposiciones esta deducción procede respecto de los aportes efectivamente pagados en el año, sin que para el efecto se supedite la procedencia de los mismos a la correspondencia con el año gravable por el cual se efectúan, no admitiendo dicha previsión la causación de los aportes parafiscales para efectos de reconocer la procedencia de la deducción:

En cuanto a la deducción por salarios la doctrina mencionada indica que esta debe cumplir los requisitos generales para la aceptación de las deducciones y adicionalmente se requiere como condición para su aceptación, el pago de los denominados aportes parafiscales. Al momento de analizar el [artículo 108](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=25599) del Estatuto Tributario, concluye que la ley condiciona la procedencia de esta deducción al pago de los aportes parafiscales que sobre ellos haya efectuado el empleador. En consecuencia, su incumplimiento ocasionará la improcedencia de la deducción en la forma prevista en el [artículo 664](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=827) del Estatuto Tributario.

En los anteriores términos se resuelve su consulta.

Atentamente,

**YUMER YOEL AGUILAR VARGAS**

Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

**Concepto N° 042747**

**27-05-2009**

**Dian**

**Ref: Consulta Tributaria radicado número 24310 de 25/03/2009**

Doctora

**MARIA MERCEDES VELEZ PENAGOS**

Jefe Área Derecho Tributario ANDI

A.A 997

Medellín (Antioquia)

Tema                                      Impuesto sobre la Renta.

Descriptores                          Deducciones, Aportes parafiscales.

Fuentes Formales                  Arts [108](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=156), [114](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=164) y [664](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=827) del E.T. Art 61 Dcto 187/75.

                                               Art 135 Ley 100/93, Art 30 Ley 57/1887

Cordial saludo Dra María Mercedes;

De conformidad con el artículo 19 del decreto 4048 de 2008, es función de esta Dirección absolver las consultas escritas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias de carácter nacional, aduaneras y cambiarlas en lo de competencia de la entidad.

**PROBLEMA JURÍDICO:**

**¿La deducción por aportes parafiscales procede respecto de los efectivamente pagados en el año, o deben además corresponder al mismo año o periodo gravable por el cual se solicitan?**

**TESIS JURIDICA:**

**La deducción por aportes parafiscales procede sobre los efectivamente pagados en el año, sin atender al período gravable al que correspondan.**

**INTERPRETACION JURIDICA:**

Solicita precisar si para efectos de la deducción del impuesto sobre la renta de los aportes parafiscales que paga el empleador, los pagos deben corresponder a los efectuados en el año independientemente del período gravable al que correspondan o si deben además estar referidos al periodo gravable por el cual se solicitan.

Con el fin de dilucidar el punto es necesario hacer un análisis de esta deducción y del contexto en el cual está concebida.

Para efectos de establecer la deducibilidad en el impuesto sobre la renta de esta clase de pagos laborales, es determinante distinguir entre la deducción por concepto de aportes parafiscales y la deducción por concepto de salarios, como quiera que el Estatuto Tributario les otorga un tratamiento diferente.

Por otra parte es necesario mencionar que los pagos por aportes parafiscales efectuados en un determinado año o período gravable tienen una doble connotación en materia tributaria, como quiera que por una parte constituyen en si mismos una deducción de la renta y por otra son requisito adicional para la procedencia de la deducción por concepto de salarios.

En efecto, la deducción por aportes parafiscales de nómina están regulados por el artículo 114 del Estatuto Tributario, de manera acorde con su disposición reglamentaria contenida en el artículo 61 del Decreto 187 de 1975.

El [artículo 114](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=164) del Estatuto Tributario establece:

**"Deducción de aportes.** Los aportes efectuados por los patronos o empresas públicas y privadas al Instituto Colombiano de Bienestar Familiar serán deducibles para los efectos del impuesto de renta y complementarios.

Los pagos efectuados por concepto del subsidio familiar y Servicio Nacional de Aprendizaje, SENA, son igualmente deducibles." (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el artículo 61 del Decreto 187 mencionado, dispone:

Son deducibles los pagos efectuados por los patronos durante el año fiscal  por concepto de subsidio familiar y las cuotas o aportes hechos al Servicio Nacional de Aprendizaje, SENA, al Instituto de Seguros Sociales, ISS, y al Instituto Colombiano de Bienestar Familiar.

La deducción se reconocerá por la suma que aparezca en los correspondientes certificados. . ./"

(Subrayado fuera de texto)

Concordante con lo anterior, el parágrafo lo del artículo 135 de la Ley 100 de 1993, dispone que los aportes a cargo del empleador son deducibles del impuesto sobre la renta.

Conforme con las disposiciones citadas podemos afirmar que la deducción por concepto de aportes parafiscales procede respecto de los aportes efectivamente pagados en el año, sin que para el efecto se supedite la procedencia de los mismos a la correspondencia con el año gravable por el cual se efectúan. Además, es evidente que dicha previsión no admite la causación de los aportes parafiscales para efectos de reconocer la procedencia de la deducción.

Ahora bien, en relación con la deducción por salarios es importante advertir que se deben cumplir los requisitos generales para la aceptación de las deducciones y adicionalmente se requiere como condición para su aceptación, el pago de los denominados aportes parafiscales.

Ello es así, de conformidad con el [artículo 108](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=156) del Estatuto Tributario que establece:

"Los aportes parafiscales son requisito para la deducción de salarios. Para aceptar la deducción por salarios, los patronos obligados a pagar subsidio familiar y a hacer aportes al Servicio Nacional de Aprendizaje (SENA), al Instituto de Seguros Sociales (ISS), y al Instituto Colombiano de Bienestar Familiar (ICBF), deben estar a paz y salvo por tales conceptos por el respectivo año o período gravable, para lo cual, los recibos expedidos por las entidades recaudadoras constituirán prueba de tales aportes. Los empleadores deberán además demostrar que están a paz y salvo en relación con el pago de los aportes obligatorios previstos en la Ley 100 de 1993.

Adicionalmente, para aceptar la deducción de los pagos correspondientes a descansos remunerados es necesario estar a paz y salvo con el SENA y las Cajas de compensación familiar."

De la norma trascrita se observa que para la procedencia de la deducción por salarios, el patrono debe estar a paz y salvo por los aportes parafiscales que correspondan a la nómina que pretenda tomar como deducción. Es decir, la ley condiciona la procedencia de la deducción por salarios al pago de los aportes parafiscales que sobre ellos haya efectuado el empleador. Es tan determinante esta exigencia que su no cumplimiento ocasionará la improcedencia de la deducción en la forma prevista en el [artículo 664](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=827) del Estatuto Tributario.

Así las cosas, del texto de las normas pertinentes podemos afirmar que la deducción por aportes parafiscales de nómina no requiere que los mismos estén referidos al año gravable por el cual se efectúan los aportes, y que son deducibles los efectivamente pagados en el período gravable.

En los anteriores términos se revocan los conceptos u oficios que sean contrarios, respecto

Atentamente,

**CAMILO ANDRES RODRIGUEZ VARGAS**

Director de Gestión Jurídica

**CONCEPTO TRIBUTARIO 85940 DE 2004**

**(Diciembre 21)**

**DIAN**

**TEMA:**  Impuesto sobre la Renta y Complementarios.

**DESCRIPTORES:** Deducción de aportes parafiscales.

**FUENTES FORMALES:** Estatuto Tributario artículos 108, 626, 664.

 Ley 21 de 1982; Ley 789 de 2002;

Ley 797 de 2003;

Ley 828 de 2003;

Decreto 562 de 1990.

**PROBLEMA JURÍDICO:**

¿Para el reconocimiento de la deducción por gastos salariales se requiere haber efectuado el pago de los aportes parafiscales sobre vacaciones causadas, así la Superintendencia del Subsidio Familiar diga que los aportes sobre vacaciones se deben liquidar sobre las efectivamente pagadas?

**TESIS JURÍDICA:**

Para el reconocimiento de la deducción salarios es requisito que el contribuyente esté a paz y salvo con el pago de los aportes parafiscales, siendo las entidades recaudadoras de estos o las entidades a las que la ley haya asignado su control, las competentes para determinar la base gravable sobre la cual se deben liquidar los aportes, el monto de los mismos y el estado de cuenta del aportante, a fin de certificar si el aportante está o no, a paz y salvo por dicho concepto.

**INTERPRETACIÓN JURÍDICA:**

Dentro de los requisitos legales establecidos por las normas tributarias para la aceptación de deducciones por salarios, el Estatuto Tributario en su artículo 108 exige que los contribuyentes se encuentren a paz y salvo por concepto de pago de los aportes parafiscales y aportes al sistema de seguridad social, lo que hoy se conoce como el sistema de seguridad social integral, hecho que deberá ser certificado por las respectivas entidades recaudadoras.

**El artículo 664 ibídem preceptúa que si el contribuyente no acredita el pago de los aportes antes de la presentación de la declaración de renta del correspondiente período fiscal, las deducciones por salarios le serán desconocida s.**

En lo que se refiere a las deducciones por gastos laborales, tema que compete a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales por estar relacionado con la liquidación del impuesto sobre la renta (Decreto 1071 de 1999 artículo 5), este despacho al interpretar los artículos 104 y 105 del Estatuto Tributario, ha manifestado en forma reiterada que los contribuyentes podrán solicitar como deducciones los gastos laborales pagados y/o causados durante el período fiscal.

El propósito de las normas transcritas consiste en condicionar la deducción por pagos laborales de los contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta al cumplimiento de los aportes patronales al sistema de seguridad social integral relacionados con esos salarios, de manera que no puedan solicitar la deducción sin antes estar a paz y salvo. Sin embargo, estas obligaciones tributarias (fiscales y parafiscales) son independientes en cuanto a su régimen sustantivo, procedimental y sancionatorio.

Tal situación se desprende de lo ordenado en las normas citadas del Estatuto Tributario y entre otras, en las Leyes 21 de 1982, 119 de 1994, 789 de 2002, 797 de 2003, 828 de 2003 y normas reglamentarias correspondientes.

Si bien tanto las autoridades tributarias como las entidades recaudadoras de los aportes, en principio parten del concepto de salario, para efectos de establecer el valor de las deducciones en el primer caso y el valor de los aportes en el segundo, cada autoridad opera dentro de la esfera de su competencia. Por lo que para solicitar la deducción por pagos laborales, el contribuyente debe estar a paz y salvo por los correspondientes aportes parafiscales del período gravable, para lo cual la DIAN puede requerir dicha información, sin perder de vista que los aportes parafiscales generalmente se hacen sobre la nómina.

**La Administración Tributaria es competente para establecer la procedencia de las deducciones por gastos salariales y para aplicar la sanción establecida en el artículo 664 del Estatuto Tributario, pero atenida a la certificación previa sobre el estado de cuenta del aportante, que expidan las entidades recaudadoras y/o las entidades de control (Ministerio de Protección Social, Superintendencia de Salud, Superintendencia de Subsidio Familiar etc.), por ser estas las responsables de determinar la base, cuantía y pago de los aportes.**

Por lo expuesto deben entenderse modificados los conceptos 49197 de junio 26 de 1998 y [048783 de agosto 5 de 2002](dian_48783_02.doc).