

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

RAD: 907762

100208221-1535

Bogotá, D.C. **02/12/2020**

Tema	Impuesto sobre la renta y complementarios
Descriptores	Deducciones por salarios y aportes parafiscales
Fuentes formales	Artículos 107, 108, 114 y 114-1 del Estatuto Tributario. Artículo 1.2.1.18.13. del Decreto 1625 de 2016.

Cordial saludo.

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 y cambiarias, en el marco de las competencias de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Por consiguiente, no corresponde a este Despacho, en ejercicio de las funciones descritas anteriormente, prestar asesoría específica para atender casos particulares, ni juzgar o calificar las decisiones tomadas por otras dependencias o entidades.

Mediante el radicado de la referencia, la peticionaria plantea que, por efectos de la crisis económica y social generada por la pandemia del Coronavirus COVID-19, una empresa con establecimientos de comercio decidió, en consenso con los trabajadores, disminuir la jornada laboral a medio tiempo y, de esta manera, se disminuyó el valor de los salarios pagados. Sin embargo, no se modificó la base de los aportes a seguridad social y parafiscales, así como la base sobre la cual se liquidan las horas extras, las primas de mitad de año y las demás prestaciones sociales.

Con base en lo anteriormente expuesto, la peticionaria pregunta si es posible tomar como deducible ese mayor valor asumido por concepto de aportes a seguridad social y parafiscales, así como las horas extras, recargos y la provisión del 100% de los salarios que se está haciendo.

Sobre el particular, las consideraciones de este Despacho son las siguientes:

Lo primero que se debe precisar es que escapa de la competencia de este Despacho analizar lo correspondiente a las disposiciones de derecho laboral y del régimen de seguridad social, mención que se hace en consideración a que en los antecedentes de la presente consulta se indica una serie de acuerdos entre empleador y trabajadores, que deberán analizarse con el fin de establecer su viabilidad jurídica.

Según establece el artículo 107 del Estatuto Tributario, son deducibles las expensas realizadas durante el año o período gravable en el desarrollo de cualquier actividad productora de renta, siempre que tengan relación de causalidad con las actividades productoras de renta y que sean necesarias y proporcionadas de acuerdo con cada actividad.

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

La interpretación oficial expuesta en el concepto 042747 del 27 de mayo de 2009, reiterada en el oficio 066877 del 18 de diciembre de 2014, señala que 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.

En ese sentido la doctrina mencionada indica que los 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.

Sobre la deducción de los aportes parafiscales de nómina, es importante indicar que ésta está regulada por el artículo 114 del Estatuto Tributario, de manera acorde con su disposición reglamentaria contenida en el artículo 1.2.1.18.13. del Decreto 1625 de 2016, norma compilatoria del artículo 61 del Decreto 187 de 1975:

“Artículo 114. 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.

Parágrafo. Las sociedades y personas jurídicas y asimiladas contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta y complementarios, no estarán sujetas al cumplimiento de los requisitos de que trata este artículo por los salarios pagados cuyo monto no exceda de diez (10) salarios mínimos legales mensuales vigentes.”

“Artículo 1.2.1.18.13. Aportes de los empleadores. Son deducibles los pagos efectuados por los empleadores durante el año fiscal por concepto de subsidio familiar y las cuotas o aportes hechos al Servicio Nacional de Aprendizaje (SENA), al Instituto Colombiano de Seguros Sociales (ICSS) o la entidad que haga sus veces, y al Instituto Colombiano de Bienestar Familiar (ICBF).

La deducción se reconocerá por la suma que aparezca en los correspondientes certificados. Cuando se trate de contribuciones o cuotas pagadas al Instituto de Bienestar Familiar, de conformidad con la Ley 27 de 1974, será necesaria la certificación de esta entidad.” (Negrilla fuera del texto)

Por su parte, el artículo 115-1 del Estatuto Tributario establece que:

“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.” (Negrilla fuera del texto)

Sin perjuicio de lo anteriormente mencionado, es necesario mencionar que el artículo 114-1 del Estatuto Tributario establece una exoneración de aportes parafiscales a favor del Servicio Nacional de Aprendizaje (SENA), del Instituto Colombiano de Bienestar Familiar (ICBF) y las cotizaciones al Régimen Contributivo de Salud, entre otros, para las sociedades y personas jurídicas y

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

asimiladas contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta y complementarios, correspondientes a los trabajadores que devenguen, individualmente considerados, menos de diez (10) salarios mínimos mensuales legales vigentes.

Por su parte, y respecto a la deducción por salarios, es importante advertir que se deben cumplir los requisitos generales para la aceptación de las deducciones y, adicionalmente, se requiere satisfacer los requisitos previstos en el artículo 108 del Estatuto Tributario que establece:

“Artículo 108. Los aportes parafiscales son requisito para la deducción por 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.

(...)

PARÁGRAFO 2o. Para efectos de la deducción por salarios de que trata el presente artículo se entenderá que tales aportes parafiscales deben efectuarse de acuerdo con lo establecido en las normas vigentes. Igualmente, para la procedencia de la deducción por pagos a trabajadores independientes, el contratante deberá verificar la afiliación y el pago de las cotizaciones y aportes a la protección social que le corresponden al contratista según la ley, de acuerdo con el reglamento que se expida por el Gobierno Nacional. Lo anterior aplicará igualmente para el cumplimiento de la obligación de retener cuando esta proceda.

PARÁGRAFO 3o. Las sociedades y personas jurídicas y asimiladas contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta y complementarios, no estarán sujetas al cumplimiento de los requisitos de que trata este artículo por los salarios pagados cuyo monto no exceda de diez (10) salarios mínimos legales mensuales vigentes.”

Así las cosas, para la procedencia de la deducción por salarios, el patrono debe estar a paz y salvo por los aportes parafiscales por el respectivo año o período gravable. Su incumplimiento ocasionará la improcedencia de la deducción en la forma prevista en el artículo 664 del Estatuto Tributario.

Por lo tanto, para efectos de resolver la presente consulta respecto de la deducción por concepto de aportes parafiscales para los contribuyentes obligados a llevar contabilidad, serán aceptadas las erogaciones devengadas por concepto de aportes parafiscales, en el año o período gravable que se devenguen, siempre y cuando los aportes parafiscales se encuentren efectivamente pagados previamente a la presentación de la declaración inicial del impuesto sobre la renta. En cuanto a la deducción por salarios, esta procederá por la totalidad de los mismos siempre que, se reitera, se esté a paz y salvo por los aportes parafiscales que correspondan a la nómina que pretenda tomar como deducción en los términos del artículo 108 del Estatuto Tributario, y si cumplan las demás disposiciones concordantes.

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

Lo anterior sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 114-1 del Estatuto Tributario.

Por último, respecto a su inquietud en relación con la provisión, se sugiere la lectura del artículo 105 del Estatuto Tributario, el cual dispone:

“ARTÍCULO 105. REALIZACIÓN DE LA DEDUCCIÓN PARA LOS OBLIGADOS A LLEVAR CONTABILIDAD. <Artículo modificado por el artículo 61 de la Ley 1819 de 2016. El nuevo texto es el siguiente:> Para los contribuyentes que estén obligados a llevar contabilidad, las deducciones realizadas fiscalmente son los gastos devengados contablemente en el año o período gravable que cumplan los requisitos señalados en este estatuto.

1. Los siguientes gastos, aunque devengados contablemente, generarán diferencias y su reconocimiento fiscal se hará en el momento en que lo determine este estatuto:

(...)

c) Los gastos por provisiones asociadas a obligaciones de monto o fecha inciertos, incluidos los costos por desmantelamiento, restauración y rehabilitación; y los pasivos laborales en donde no se encuentre consolidada la obligación laboral en cabeza del trabajador, solo serán deducibles en el momento en que surja la obligación de efectuar el respectivo desembolso con un monto y fecha ciertos, salvo las expresamente aceptadas por este estatuto, en especial lo previsto en el artículo 98 respecto de las compañías aseguradoras y los artículos 112 y 113;

d) Los gastos que se originen por actualización de pasivos estimados o provisiones no serán deducibles del impuesto sobre la renta y complementarios, sino hasta el momento en que surja la obligación de efectuar el desembolso con un monto y fecha cierto y no exista limitación alguna; (...).”

En los anteriores términos se resuelve su solicitud 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, 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” –“Doctrina”–, dando click en el link “Doctrina Dirección de Gestión Jurídica”.

Atentamente,

PABLO EMILIO MENDOZA VELILLA
Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina
Dirección de Gestión Jurídica
UAE-DIAN
Car. 8 N° 6C-38 Piso 4, Edificio San Agustín
Bogotá D.C.

Proyectó: Ingrid Castañeda Cepeda