

El emprendimiento
es de todos

Minhacienda

Dirección de Gestión Jurídica

Bogotá, D.C.
100202208-

3 0 ENE 2020

= 0097

 No. Radicado 000S2020001967
 Fecha 2020-01-30 05:17:04 PM

Remitente 00- DIR GES JURIDICA

Destinatario DEISY PAOLA PAEZ ARIZA

Folios 2

Anexos 0



Ref: Radicado 100092451 del 29/10/2019 y 100105290 del 05/12/2019

Tema	Impuesto sobre la Renta y Complementarios
Descriptor	Descuento del Impuesto Sobre la Renta
Fuentes formales	Artículos 115 y 803 del Estatuto Tributario

Cordial saludo señora Deisy Paola.

De conformidad con el artículo 19 del Decreto 4048 de 2008, es función de esta Dirección mantener la unidad doctrinal sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras y cambiarias, en el marco de las competencias de la DIAN. 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.

Respecto al radicado de la referencia, la consulta se responderá atendiendo al contexto general de la situación descrita y únicamente respecto a las inquietudes que ameritan una interpretación normativa, así:

La peticionaria solicita que se revoque el Oficio No. 066373 de 2014 y, en su lugar, se indique que el descuento del impuesto de industria y comercio, avisos y tableros (ICA), previsto en el artículo 115 del Estatuto Tributario, puede efectuarse desde el momento en que se depositen en los bancos autorizados las retenciones en la fuente practicadas a título de dicho tributo de carácter territorial. La peticionaria fundamenta su solicitud en las disposiciones del artículo 803 del Estatuto Tributario.

En primer lugar, es importante transcribir los artículos 115 y 803 del Estatuto Tributario, que constituyen el marco normativo de la consulta.

"ARTÍCULO 115. DEDUCCIÓN DE IMPUESTOS PAGADOS Y OTROS. Es deducible el cien por ciento (100%) de los impuestos, tasas y contribuciones, que efectivamente se hayan pagado durante el año o período gravable por parte del contribuyente, que tengan relación de causalidad con su actividad económica, con excepción del impuesto sobre la renta y complementarios.

En el caso del gravamen a los movimientos financieros será deducible el cincuenta por ciento (50%) que haya sido efectivamente pagado por los contribuyentes durante el respectivo año gravable, independientemente que tenga o no relación de causalidad con la actividad económica del contribuyente, siempre que se encuentre debidamente certificado por el agente retenedor.

Las deducciones de que trata el presente artículo en ningún caso podrán tratarse simultáneamente como costo y gasto de la respectiva empresa.

El contribuyente podrá tomar como descuento tributario del impuesto sobre la renta el cincuenta por ciento (50%) del impuesto de industria y comercio, avisos y tableros.

Para la procedencia del descuento del inciso anterior, se requiere que el impuesto de industria y comercio, avisos y tableros sea efectivamente pagado durante el año gravable y que tenga relación de causalidad con su actividad económica. Este impuesto no podrá tomarse como costo o gasto.

PARÁGRAFO 1. El porcentaje del inciso 4 se incrementará al cien por ciento (100%) a partir del año gravable 2022.

PARÁGRAFO 2. El impuesto al patrimonio y el impuesto de normalización no son deducibles en el impuesto sobre la renta.

PARÁGRAFO 3. Las cuotas de afiliación pagadas a los gremios serán deducibles del impuesto de renta”.

“ARTICULO 803. FECHA EN QUE SE ENTIENDE PAGADO EL IMPUESTO. Se tendrá como fecha de pago del impuesto, respecto de cada contribuyente, aquélla en que los valores imputables hayan ingresado a las oficinas de impuestos Nacionales o a los Bancos autorizados, aún en los casos en que se hayan recibido inicialmente como simples depósitos, buenas cuentas, retenciones en la fuente, o que resulten como saldos a su favor por cualquier concepto”.

De las normas transcritas anteriormente, y tal como se expuso en el Oficio No. 066373 de 2014, se desprende que *“es necesario que el impuesto se haya pagado efectivamente, es decir, se haya concretado la expectativa a favor del Estado”*. Lo anterior significa que el descuento de ICA en el impuesto sobre la renta solamente podrá tomarse una vez se haya depurado y pagado el ICA a cargo del contribuyente, y siempre y cuando dicho tributo tenga relación de causalidad con su actividad económica. En este orden de ideas, la retención en la fuente a título de ICA, al ser una simple expectativa de un impuesto a recaudar, no permite determinar el valor del impuesto a cargo y, consecuencia, tampoco permite determinar **cuál es el impuesto efectivamente pagado por el contribuyente**.

Nótese que el concepto del 2014, que la peticionaria solicita tener en cuenta para sustentar su posición, se encuentra en línea con las consideraciones señaladas por la entidad en la presente respuesta. Igualmente, en el concepto del 2019 la Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina fundamentó su respuesta, entre otros, en una sentencia del Consejo de Estado en donde se dispone que *“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 (...) En esa medida, el Estado percibe el anticipo a título de simple expectativa de un impuesto a recaudar, puesto que éste no se causado. Esa expectativa se consolida a favor del Estado, cuando el impuesto, efectivamente, se causa (...) Esto implica que los contribuyentes no pueden llevar como deducible el anticipo del impuesto pagado”* (negrilla fuera del texto).

Adicionalmente, el concepto de 2019 se sustentó en el Oficio 066373 del 15 de diciembre de 2014, que es objeto de análisis en la presente respuesta y que dispone que *“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.”*

Por consiguiente, el artículo 803 del Estatuto Tributario debe interpretarse de manera sistemática y por contexto, lo cual se logra al validar que dicha disposición normativa ubicada en el capítulo denominado “Formas de extinguir la obligación tributaria – Solución o pago”, quiere decir que el pago de la retención en la fuente se entiende efectuado en el momento en que los valores imputables han ingresado a las oficinas de impuestos nacionales o bancos

autorizados, lo que no altera la imperiosa necesidad de liquidar el impuesto a cargo, para poder consolidar su valor y determinar la realización del pago efectivo del mismo.

Si bien el anticipo del pago del impuesto (retención en la fuente a título de ICA) se entiende efectuado con el ingreso al fisco, el impuesto a cargo sólo puede determinarse al momento en que se causa y se liquida dentro de la declaración respectiva, oportunidad en la cual el contribuyente determina el valor del impuesto a su cargo y -en el caso de las retenciones- el mismo imputa dichas retenciones al valor determinado como impuesto a cargo, **para así obtener el monto a pagar o establecer un saldo a favor.**

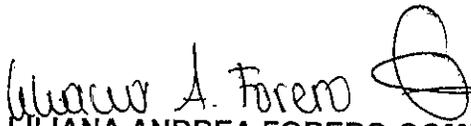
Por lo tanto, al ser las retenciones en la fuente un mecanismo anticipado de pago del impuesto, significa que en su aplicación se efectúa primero el pago y luego -cuando se causa- se determina el impuesto a cargo. Lo anterior implica que, para la procedencia del descuento del artículo 115 del Estatuto Tributario, se requiere determinar el impuesto a cargo para así **poder identificar el monto al que asciende el 50% del impuesto que es objeto del respectivo descuento tributario.**

De modo que, no es jurídicamente viable admitir que el pago del 50% de las retenciones en la fuente a título de ICA es objeto del descuento tributario en el impuesto sobre la renta, debido a que estos pagos son anticipados a la determinación del impuesto a cargo, por lo cual pueden ser mayores o menores al resultado de la liquidación del impuesto mismo. Por lo cual, la retención en la fuente a título de ICA no se considera un impuesto, sino un anticipo.

En consecuencia, para la procedencia del descuento, se requiere que el ICA sea efectivamente declarado y pagado durante el año gravable, para lo cual debe determinarse el impuesto a cargo, es decir, tal como se explicó en el oficio cuestionado, *"solo se podrán deducir los impuestos causados, que hayan sido efectivamente pagados y que tengan relación de causalidad con la actividad productora de renta"*. El precitado argumento es aplicable tanto para la procedencia del descuento como para la procedencia de la deducción.

En los anteriores términos se responde su consulta, se confirma el Oficio 066373 de 2014 y, cordialmente le informamos 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 nuestra base de datos jurídica ingresando a la página electrónica de la DIAN: <http://www.dian.gov.co> siguiendo los íconos "Normatividad" – "Técnica" y seleccionando los vínculos "Doctrina" y "Dirección de Gestión Jurídica".

Atentamente,


LILIANA ANDREA FORERO GOMEZ

Directora de Gestión Jurídica
UAE-Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales
Cra. 8 No. 6c-38. Piso 4. Edificio San Agustín.
Bogotá D.C.

Proyectó: Judy M. Céspedes Q.