

## NOTICIAS TRIBUTARIAS

Diciembre 06 de 2004

FLASH 159

Redacción: J. Orlando Corredor Alejo

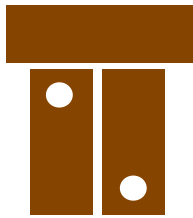
### DEDUCIBILIDAD DE LOS IMPUESTOS

Desde siempre nuestro Estatuto Tributario tuvo establecida la posibilidad de deducir, sin limitación, el valor del impuesto de industria y comercio, predial, vehículos, registro y anotación y timbre que efectivamente se hubiere pagado durante el año. En la reforma tributaria de 2002, contenida en la Ley 788, se dispuso que serían deducibles, en un 80%, el valor de los impuestos de industria y comercio y predial que efectivamente se hubieren pagado en el año, retirando de la lista el impuesto de vehículos, de timbre y de registro y anotación. Con todo, este precepto legal fue declarado inconstitucional mediante la sentencia C-1152 de diciembre 3 de 2003, por encontrar la Corte que en el trámite de aprobación de la norma no se cumplió el principio de consecutividad exigido por nuestra Constitución. En consecuencia, para el año 2003, resultaron deducibles en el 100% todos los impuestos mencionados en la norma (timbre, predial, vehículos, registro y anotación e industria y comercio).

La ley 863 de 2003, aplicable a partir del año 2004, volvió a aprobar la disposición limitativa, hoy contenida en el artículo 115 del ET, conforme a la cual es deducible el 80% de los impuestos de industria y comercio y de predial que efectivamente se hayan pagado durante el año o periodo gravable.

Conforme a esta nueva disposición, surge la pregunta acerca de ¿qué impuestos son deducibles?

El tema sólo admite dos respuestas. Una, según la cual los impuestos son verdaderas expensas necesarias, proporcionadas y relacionadas con la actividad generadora de renta, por lo que serán deducibles todos los impuestos, aunque en el caso del industria y comercio y predial, la deducción encuentra doble limitación: deben haberse pagado efectivamente y la deducción se limita al 80%. Esta tesis, que en lo personal compartimos y consideramos la justa en Derecho, se apoya en el artículo 107 del ET que permite, como regla general, la deducción de todas las expensas ordinarias que se hayan realizado durante el año, siempre que tengan relación de causalidad y sean proporcionadas. No podemos, por tanto, percibir como justo que a una empresa de transporte, por ejemplo, se le diga que no tiene derecho a deducir el impuesto de vehículos, siendo ésta una expensa directamente relacionada con el desarrollo de su objeto; o que a una empresa que explota juegos de suerte y azar no se le permita deducir el impuesto que por esta actividad debe pagar. Esta tesis encuentra apoyo, de antaño, en la legislación que en Colombia existió desde el año 1935,



# TRIBUTAR ASESORES LTDA

EMPRESA COLOMBIANA LIDER EN SOLUCIONES Y SERVICIOS TRIBUTARIOS

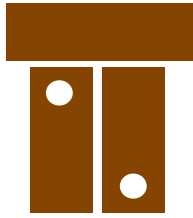
posteriormente recogida en la reforma del año 1960 y luego en el año 1974, de cuyo análisis se extracta que todos los impuestos son deducibles, sólo que respecto de industria y comercio, predial, vehículos, timbre y registro y anotación, se exigía el pago efectivo para lograr su deducibilidad. En este sentido, no es que el artículo 115 del ET estuviera llamado a permitir la deducción de tales impuestos, sino que con base en el mismo se determinaba que la deducción requería del pago efectivo. Así lo ha entendido la doctrina de autores, tal como puede leerse en la ponencia presentada por la Dra. Lucy Cruz para las XXV jornadas de Derecho Tributario (véase Memorias tomo I, páginas 137 a 140). En similar sentido en el libro EL IMPUESTO DE RENTA EN COLOMBIA de autoría de quien redacta este FLASH, primera y segunda edición (véase segunda edición, páginas 260 a 267). Y, por fortuna, esta tesis ha logrado eco ante el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, en sentencia de primera instancia dictada en el año 2003, y esperamos que sea acogida por el H. Consejo de Estado cuando decida la segunda instancia.

No obstante lo anterior, existe una segunda forma de ver el tema, de la cual es partidaria la DIAN y, a nuestro pesar, la reciente sentencia emitida por la Corte Constitucional, al declarar la exequibilidad de la limitación a la deducción de estos impuestos contenida en el artículo 115 del ET. En efecto, el precepto contenido en la ley 863 de 2003 fue demandado ante la Corte Constitucional y ésta, mediante sentencia C-1103 de octubre 14 de 2004, declaró la constitucionalidad de la norma, tras considerar que la limitación en la deducción no viola la carta política.

En sus motivaciones, sostiene la citada sentencia que:

*“De la norma surge, sin lugar a dudas, lo siguiente: (1) que la deducción tiene un ámbito específico: los impuestos predial y de industria y comercio, de forma tal que son sólo estos impuestos y no otros los que pueden deducirse; (2) que para que esa deducción tenga lugar, no es suficiente con que tales impuestos se hayan causado sino que es necesario que hayan sido efectivamente pagados durante el año o periodo gravable; (3) que es imprescindible que los aludidos impuestos tengan una relación de causalidad con la renta del contribuyente, pues en caso contrario no operará la deducción; (4) que dicho beneficio no se concede sobre la totalidad de lo pagado, sino solamente sobre el 80%, y (5) que esa deducción no podrá tratarse paralelamente como costo y gasto de la respectiva empresa” (Subrayamos).*

Según el criterio de la Corte, las deducciones son de creación legal y se refieren a ciertos beneficios que puede conceder el legislador, es decir, aquellas partidas que la ley permite restar de la renta bruta para obtener la renta líquida. Recalca la Corte que *“Esas deducciones si bien se encuentran dentro de la órbita propia del legislador y constituyen un beneficio otorgado a favor de los contribuyentes, pueden ser derogadas, disminuidas o ampliadas por el legislador, sin que por ese sólo motivo resulten contrarias a la Constitución” (Subrayamos).*



# TRIBUTAR ASESORES LTDA

EMPRESA COLOMBIANA LIDER EN SOLUCIONES Y SERVICIOS TRIBUTARIOS

De manera que, por ser las deducciones beneficios concedidos a los contribuyentes, puede el legislador modificarlas, ampliarlas, reducirlas o eliminarlas, sin que con ello se violente la carta política. Por tal razón, entendemos nosotros, es que la Corte estima que únicamente resultan deducibles los impuestos señalados por la norma, de suerte que los demás impuestos no son deducibles.

Respetamos la tesis de la Corte pero a ello hay que anotar que las deducciones no son “beneficios” otorgados a favor de los contribuyentes. El concepto de renta es una magnitud económica, que si bien puede ser regulada por el legislador en virtud del principio de legalidad, debe respetar principios elementales como el de “disposición” de la renta, es decir, su determinación debe conectarse con una manifestación de la vida económica susceptible de revelar la existencia de capacidad contributiva, siempre que esta aparezca recogida como criterio de justicia distributiva en los textos constitucionales, como es el caso Colombiano. Con razón dicen los técnicos que la renta gravable debe ser **renta disponible** y, en el caso de los impuestos pagados, éstos, por ser expensas obligatorias, erosionan la disponibilidad de la renta que puede ser capitalizada y por ende gravada. Esto para significar que no sólo creemos que la norma hubiera debido ser declarada inexecutable, sino que ampararse en la sentencia de la Corte para sustentar la no deducción de los otros impuestos deja mucho que desear por la falta de profundidad de la sentencia en el análisis del tema. No dudamos que resulta ligera la apreciación de la sentencia al decir de manera directa que no se pueden deducir otros impuestos, ya que no se detuvo, ni un momento, a analizar el sistema tributario en renta, ni sus antecedentes, con base en los cuales la manifestación seguramente hubiera sido diferente.

Al final, el tema cobra vital importancia y probablemente será uno de los tantos que, a futuro, generarán controversias, ahora profundizadas con la tesis de la Corte, que, con todo y lo equivocada que nos resulta, sigue siendo un criterio auxiliar de interpretación del Derecho, que le servirá de refuerzo a la DIAN para mantener su postura tradicional.

**\*\*\*Queda prohibida su reproducción total o parcial con fines comerciales. Cuando con fines diferentes se reproduzca, debe citarse su fuente.**