



www.dian.gov.co |

Dirección de Gestión Jurídica

Bogotá, D.C. **22 ENE. 2014**
100202208-0073

2014 JAN 24 A 9:12

003397

Doctora
MYRIAM STELLA GUTIERREZ ARGÜELLO
Kpmg. Impuestos y Servicios Legales
Calle 90 No. 19C - 74 Piso 4
Bogotá D.C.

Ref: Radicado 78832 del 05/11/2013

Tema: Impuesto sobre la renta y Complementario
Descriptores: Deducción pago de estampillas
Fuentes Formales: Estatuto Tributario artículo 107

De conformidad con el artículo 19 del Decreto 4048 de 2008 y la Orden Administrativa 0006 de 2009, es función de esta Subdirección absolver las consultas escritas que se formulen sobre interpretación y aplicación de las normas tributarias de carácter nacional, aduaneras y cambiarias en lo de competencia de esta entidad.

En el escrito de la referencia, solicita la reconsideración del Concepto No 018148 de marzo 15 de 2012 mediante el cual esta Dirección señaló que las erogaciones por concepto de estampillas no son deducibles en la determinación del impuesto sobre la renta al considerar que solo los impuestos señalados de manera taxativa en el artículo 115 del Estatuto Tributario pueden ser deducibles de este impuesto.

Fundamenta su solicitud señalando que no es acertado afirmar que las erogaciones correspondientes a las estampillas tienen la naturaleza de impuesto y por ende aplicar a estas el artículo 115 del mencionado Estatuto Tributario, tema sobre el cual el H. Consejo de Estado, en varios pronunciamientos ha precisado su calidad de tasa y en consecuencia ha reconocido su deducibilidad. Para el efecto, cita las sentencias de la Corte Constitucional C-1097 de 2001, C-768 de 2010, mediante las cuales esta Corporación las reconoce como tales, de la misma manera, cita al H. Consejo de Estado Sentencia Octubre 5 de 2006 exp 14527 CP Dra Ligia López Díaz en la que igualmente precisa que las estampillas son tasas parafiscales al ser un gravamen que tiene características propias y distintas el impuestos indirecto, así como otros fallos de este tribunal, en igual sentido.

Sobre el particular este Despacho precisa:

En efecto, mediante el Oficio No. 018148 de marzo 15 de 2012, al referirse al tema de la deducción de los valores pagados por concepto de estampillas, esta dependencia, analizó el tema frente al artículo 115 del Estatuto Tributario que consagra los impuestos deducibles y

preciso:

"En materia de impuesto sobre la renta, el artículo 115 del Estatuto Tributario, modificado por la Ley 1111 de 2006, artículo 4º, señala:

"Artículo 115: -Es deducible el cien por cien (100%) de los impuestos de industria y comercio, avisos tableros y predial, que efectivamente se hayan pagado durante el año o período gravable siempre y cuando tengan relación de causalidad con la actividad económica del contribuyente: La deducción de que trata el presente artículo en ningún caso podrá tratarse simultáneamente como costo y gasto de la respectiva empresa".

La anterior disposición es taxativa y excluyente y dado que el legislador no consagró la deducción por el pago de estampillas como deducible del impuesto sobre la renta no es permissible darle a la norma un alcance diferente, para incluir conceptos no previstos en ella.

Por su parte, la doctrina oficial de Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de manera reiterada ha considerado que solo son deducibles los impuestos que de manera taxativa y con el cumplimiento de las condiciones exigidas, el legislador ha previsto:

"Debe observarse que respecto de los impuestos pagados, para la depuración de renta del contribuyente, la norma transcrita está señalando en forma taxativa cuáles impuestos con qué condición y en qué porcentaje son deducibles. de manera que ningún otro impuesto puede ser depurado de la renta, aunque su pago haya estado vinculado a la actividad generadora de renta". (Concepto 038906 de julio 7 de 2003)

Es decir, que solo los impuestos enumerados de manera taxativa en el artículo 115 del Estatuto Tributario pueden ser deducibles cuando: primero, efectivamente se hayan pagado durante el año y período gravable y segundo, tengan una relación de causalidad con la renta del contribuyente. (Concepto 13971 de septiembre 14 de 1999). ...

No obstante lo anterior, si bien en casos particulares la deducción por concepto del pago de estampillas ha sido objeto de debate jurisprudencial desde otra óptica, el fundamento legal para el rechazo de la deducción por el pago de estampillas se encuentra vigente en el artículo 115 del Estatuto Tributario.

En efecto, la restricción planteada por el legislador encuentra su fundamento en el hecho de que a través de las estampillas se paga un tributo de carácter territorial, que el contribuyente se encuentra obligado a soportar, sin que el legislador haya previsto que este tipo de tributos sean deducibles del impuesto sobre la renta..."

...En suma, la deducción de tributos de orden local se encuentra restringida a los casos previstos en el artículo 115 del E.T. esto es, ICA e impuesto predial, siempre y cuando guarden relación de causalidad con la actividad económica del contribuyente. Obsérvese que, en estos casos, al igual que en las estampillas, el gravamen es una erogación obligatoria para el contribuyente, pero no por ello se otorga su deducibilidad."

Ahora bien, dados los argumentos expuestos y la jurisprudencia citada, que plantean la modificación de la doctrina expuesta en el citado Oficio, es pertinente referirnos a estas y otros pronunciamientos reiterados de los altos tribunales, acerca de la naturaleza jurídica de las estampillas y su tratamiento frente al impuesto sobre la renta y complementarios. En efecto, en las Sentencias citadas por la consultante, ha sido reiterada la jurisprudencia en el sentido de considerar la posibilidad de deducción del pago de estampillas, dado su carácter de obligatoria para el contribuyente que realice determinadas actividades, enmarcado en todo caso dentro de las previsiones para su procedencia, previstos en el artículo 107 del mismo Estatuto.

Así, igualmente en Sentencia veintisiete (27) de enero de dos mil once (2011), Radicación número: 25000-23-27-000-2007-00009-01(18003), C. P.: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA, el Consejo de Estado, consideró frente al pago de estampillas a diferentes entidades del Estado, rechazado por la Administración Tributaria, en uno de sus apartes:

"(...) Ahora bien, frente a la controversia de la naturaleza de las estampillas para ser aceptadas como costo o deducción, esta Corporación ha señalado que:

" (...), es irrelevante determinar en este proceso si tal carga es una tasa o una contribución, toda vez que en materia de deducciones del impuesto de renta solamente ciertos y precisos impuestos pueden ser deducibles por

autorización legal (artículo 115 del Estatuto Tributario⁶), de manera que sean tasas o contribuciones, de todos modos son erogaciones a cargo de la sociedad para cuya procedencia deben analizarse los presupuestos del artículo 107 del Estatuto Tributario, es decir, que se demuestre que tiene relación de causalidad con la actividad productora de renta y que sean necesarias y proporcionales a esa actividad⁷.

En efecto, el gravamen que consagró el legislador a favor de las entidades departamentales como estampilla⁸, sigue la regla general del artículo 107 del Estatuto Tributario para las expensas necesarias, y no la limitación que consagra el artículo 115 del mismo Estatuto sobre los impuestos deducible⁹. (Subrayas fuera de texto)

(...), la Sala ha indicado que "interpretando armónicamente, los artículos 77 y 107 del Estatuto Tributario, se tiene que los costos y deducciones requieren para su deducción los requisitos que expresamente y en términos generales exige el citado artículo 107, para lo cual se deberá analizar su alcance y aplicabilidad en las diferentes clases de erogaciones que realiza el contribuyente en desarrollo de su objeto social.

Ahora bien, lo hasta ahora expuesto permite concluir que el pago de las estampillas es para la actora un requisito sin el cual no puede obtener el ingreso por el directorio de páginas amarillas, lo cual lo hace indispensable para el desarrollo de su actividad, independientemente de que sea o no impuesto, pues su procedibilidad como costo o deducción, se define por los requisitos del artículo 107 E.T., es decir, que tenga una relación de causalidad con la actividad productora de renta, que sea necesaria y proporcionada, aspectos estos últimos que deben ser vistos con un criterio comercial teniendo en cuenta las expensas normalmente acostumbradas en cada actividad.

Sobre la *relación de causalidad*, no existe duda sobre el vínculo de causa y efecto, esto es, entre el pago de la estampilla y la producción de la renta, pues ese pago es la causa indispensable para que la demandante pueda obtener la renta líquida u operacional para el impuesto (efecto). La *necesidad*, se reitera, esta dada porque es un desembolso imprescindible para desarrollar su objeto social y resulta *proporcionado*, pues el costo declarado fue de \$449.975.000, frente a unos ingresos brutos de \$64.812.109.000, es decir, que es una cifra razonable respecto de los ingresos obtenidos por el contribuyente en su actividad económica.

En cuanto al criterio comercial con el que se deben analizar los presupuestos de necesidad y proporcionalidad, supone que la carga que asume la demandante para realizar su objeto social, sea una expensa normal, acostumbrada y necesaria en su actividad productora de renta, pues de no haber pagado ese gravamen, no podría celebrar contratos con entidades municipales que, a su vez, le permiten la obtención de la renta.."

De igual manera, mediante Sentencia de cuatro (4) de marzo de dos mil diez (2010), Radicación número: 76001-23-31-000-2004-05247-01(16557), C. P. (E): MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA precisó frente al rechazo de la deducción del pago de estampillas:

" (...) La DIAN rechazó la deducción porque no cumple los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario.

Pues bien, el artículo 107 del Estatuto Tributario establece:

"ART. 107.- Las expensas necesarias son deducibles. Son deducibles las expensas realizadas durante el año o período gravable en el desarrollo de cualquier actividad productora de renta, siempre que tengan **relación causalidad** con las actividades productoras de renta y que sean **necesarias y proporcionadas de acuerdo con cada actividad**.

La necesidad y proporcionalidad de las expensas debe determinarse con criterio comercial, tenido en cuenta las normalmente acostumbradas en cada actividad y las limitaciones establecidas en los artículos siguientes."

Las expensas necesarias corresponden a los gastos que se generan de manera forzosa en la actividad productora de renta. Sin estos no se puede obtener la renta. Son indispensables, aunque no sean permanentes sino esporádicos. Lo esencial es que el gasto sea "normalmente acostumbrado en cada actividad". Entonces, se excluyen los gastos simplemente suntuarios, innecesarios o superfluos y los puramente útiles o conveniente³.

*Por su parte, la **relación de causalidad** significa que los gastos, erogaciones o salida de recursos del contribuyente guarden relación de causa-efecto, con la actividad generadora de renta de este. El vínculo o correspondencia debe establecerse entre la expensa (costo o gasto) y la actividad que se desarrolla (el objeto social principal o secundario), que es la que produce la renta del contribuyente, de tal manera que sin la expensa no es posible obtenerla.*

*Y, la **proporcionalidad del gasto** atiende a la magnitud que las erogaciones representan dentro del total de la*

renta bruta (utilidad bruta). Debe medirse en cada caso, según la actividad económica que se lleve a cabo y la costumbre comercial para el sector. Así, el rigor normativo cede ante los gastos reiterados, uniformes y comunes que se realicen, sin perjuicio de la causalidad y necesidad que también deben concurrir.

.(...)

Según las regulaciones locales, en concordancia con las leyes que les crean, las estampillas se pagan por la realización de ciertos actos, contratos o actuaciones con entidades públicas. En consecuencia, son gravámenes que debe soportar quien contrate con aquella

...

Por último, el hecho de que solo ciertos impuestos sean deducibles (artículo 115 del Estatuto Tributario), no significa que otros tributos no lo sean, según la norma general del artículo 107 del Estatuto Tributario. Eso sí, en cada caso debe analizarse si se cumplen los requisitos de la última norma en mención...

De otra parte, mediante Oficio 71381 de Noviembre 13 de 2013, esta dependencia, si bien no aborda el estudio detallado de estos pagos, señala:

(...) Respecto a la naturaleza de las estampillas, la H Corte Constitucional mediante Sentencia C-768 /10, acogiendo los pronunciamientos del H. Consejo de Estado, señaló que las estampillas son tasas parafiscales, que para el caso de la estampilla "Prodesarrollo de la Universidad Surcolombiana en el Departamento del Huila", es a la Asamblea Departamental a quien le corresponde, según la Ley 367 de 1997 determinar las características, tarifas y todos los demás asuntos referentes al uso obligatorio de dicha estampilla.

En ese entendido, este es un tributo dentro de la especie de "tasa parafiscal" de orden departamental..."

Por ello, dado que en efecto, las estampillas no han sido catalogadas como impuesto, sino que su naturaleza ha sido analizada en el contexto de una tasa parafiscal, que en ocasiones resulta una erogación necesaria e indispensable que debe sufragarse por parte del contribuyente, para el desarrollo de su actividad, puede señalarse que en efecto, su deducibilidad no debe estar ceñida al artículo 115 del Estatuto Tributario que señala taxativamente los impuestos deducibles, sino al tenor del artículo 107 del mismo ordenamiento cuando consagra:

" 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 ..."

Lo anterior, en concordancia con lo señalado por esta oficina mediante el Oficio 001758 de enero 10 de 2007:

" ..Acerca de los presupuestos de las deducciones contenidos en el artículo 107 del Estatuto Tributario, el Honorable Consejo de Estado, en Sentencia del 16 de marzo de 2001 (Exp. 11607. M.P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié), señaló:

"En materia tributaria no resulta suficiente la inclusión dentro del denunciado privado de una erogación para que ésta sea deducible, pues de una parte, el gasto efectivamente debe realizarse dentro de la vigencia fiscal correspondiente y de la otra, reunir los requisitos exigidos por la disposición para la deducibilidad de las "expensas necesarias" que son entre otros, la relación de causalidad con la actividad productora de renta, vinculada a la actividad y al motivo de las expensas, en forma tal que para la generación de la renta deba realizarse el gasto, "proporcionado" de acuerdo a las características de cada actividad y necesario, entendido este último como el normal para producir o facilitar la obtención de la renta, determinado con criterio comercial"

En este contexto, se modifica la doctrina contenida en el Oficio No. 14148 de marzo 15 de 2012, en el sentido de considerar que el pago de las estampillas puede ser deducible al tenor de lo previsto en el artículo 107 del Estatuto Tributario, debiendo en cada caso concreto analizarse su concordancia con el citado artículo 107, para determinar si procede o no su

aceptación en el impuesto sobre la renta.

En los anteriores términos se resuelve su consulta 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 iconos: "Normatividad"- "Técnica" y seleccionando los vínculos " doctrina" y " Dirección de Gestión Jurídica".

Atentamente,



DALILA ASTRID HERNÁNDEZ CORZO
Directora de Gestión Jurídica

p/lepm,r/ Comité nyd

Handwritten text, possibly a date or initials, partially obscured by a stamp.