

**CONCEPTO 15378 DE 26 DE MAYO DE 2015**  
**DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES**

Bogotá, D.C.

Ref.: Radicado 100011009 del 15/04/2015

Tema Impuesto sobre la renta  
Descriptorios Gastos Deducibles  
Fuentes formales Estatuto Tributario, artículo 107.

De conformidad con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008, es función de ésta Dirección absolver las consultas escritas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias de carácter nacional, aduaneras y cambiarias en lo de competencia de la Entidad, ámbito dentro del cual será atendida su petición.

Consulta en el escrito de la referencia, si las bonificaciones reconocidas a terceros aliados a un contribuyente, con el objetivo de incentivar las ventas del servicio que ofrece y aumentar su productividad, por tener relación directa con el objeto social de la empresa, pueden ser entendidas como gastos necesarios y deducidos en el impuesto sobre la renta, y si dichos incentivos entregados en dinero o en especie estarían gravados.

La consulta se formula en el supuesto de una empresa que presta servicios de rastreo satelital vehicular a través de dispositivos instalados en vehículos que a su vez son comercializados por intermedio de concesionarios, aliados estratégicos que cuentan con un equipo de vendedores de vehículos a quienes se considera conveniente reconocer incentivos económicos - bonificaciones - por las ventas del servicio de rastreo satelital que realicen.

Al respecto, este Despacho se permite hacer las siguientes consideraciones.

De conformidad con lo establecido en el artículo 26 del Estatuto tributario, la renta líquida gravable está constituida por la suma de todos los ingresos ordinarios y extraordinarios realizados en el año o período gravable que sean susceptibles de producir un incremento neto del patrimonio en el momento de su percepción, y que no hayan sido expresamente exceptuados.

De los ingresos se restan las devoluciones, rebajas y descuentos, con lo que se obtienen los ingresos netos. De los ingresos netos se restan,

cuando sea el caso, los costos realizados imputables a tales ingresos, con lo cual se obtiene la renta bruta y de la renta bruta se restan las deducciones realizadas, con lo cual se obtiene la renta líquida. Salvo las excepciones legales, la renta líquida es renta gravable y a ella se aplican las tarifas señaladas en la ley.

El artículo 29 del Ordenamiento Tributario a su vez señala, que el valor de los pagos o abonos en especie que sean constitutivos de ingresos, como se plantea en el caso consultado, se determina por el valor comercial de las especies en el momento de la entrega.

Conforme a las mencionadas disposiciones, corresponde al beneficiario del ingreso recibido en dinero o en especie, efectuada la depuración respectiva, establecer si el mismo se encuentra gravado o no.

De otra parte, para efectos de establecer la procedencia de la deducción de las expensas realizadas durante el año o período gravable en el desarrollo de cualquier actividad productora de renta, se requiere que estas observen los presupuestos de relación de causalidad con las actividades productoras de renta, necesidad y proporcionalidad de acuerdo con cada actividad, en cumplimiento de lo previsto en el artículo 107 del Estatuto Tributario.

El Honorable Consejo de Estado, se ha pronunciado en reiteradas oportunidades sobre las condiciones para que un gasto sea deducible, una de ellas a través de la Sentencia 18488 de veintiuno (21) de noviembre de dos mil doce (2012), Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, Consejero ponente: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, en la que previa transcripción del artículo 107 del Estatuto Tributario, manifestó:

"... Según la disposición legal, son presupuestos esenciales para que los gastos sean deducibles, que tengan relación de causalidad con la actividad productora de renta, que sean necesarias y proporcionales.

Se entiende por relación de causalidad el nexo que existe entre el gasto y la renta obtenida, es decir, que no es posible producir la renta, si no se incurre en el gasto; por su parte, la necesidad implica que el gasto interviene de manera directa o indirecta en la obtención efectiva de la renta o sea, que ayuda a producirla, en oposición al gasto meramente útil o conveniente y la proporcionalidad indica que el gasto debe ser razonable, esto es, la relación que existe entre la magnitud del gasto y el beneficio que pueda generarse con el mismo.

Las expensas necesarias corresponden a los gastos que se generan de

manera forzosa en la actividad productora de renta, de manera que sin tales gastos no se puede obtener la renta. Son indispensables aunque no sean permanentes sino esporádicos. Como lo exige la norma, lo esencial es que el gasto sea "normalmente acostumbrado en cada actividad", lo que excluye que se trate de gastos simplemente suntuarios, innecesarios o superfluos, o meramente útiles o conveniente.

Por otro lado, la proporcionalidad de las expensas, es decir la magnitud que aquellas representen dentro del total de la renta bruta (utilidad bruta) deberá medirse y analizarse en cada caso de conformidad con la actividad lucrativa que se lleve a cabo, conforme con la costumbre comercial para ese sector, de manera que la rigidez normativa cederá ante los gastos reiterados, uniformes y comunes que se realicen, sin perjuicio de la causalidad y necesidad que también deben cumplir...".

En relación con el mismo tema, este Despacho ha fijado su posición en diferentes ocasiones, una de ellas en el Oficio 040931 de julio 11 de 2014, el que por constituir doctrina vigente en la materia se transcribe a continuación en algunos de sus apartes pertinentes:

"... 3.- Para efectos de la deducibilidad de los gastos y costos como expensas necesarias debe acudirse a verificar que dichos gastos o costos cumplan con los requisitos consagrados en el artículo 107 del Estatuto Tributario. Esta verificación es de carácter objetivo y con criterio comercial.

Sobre este tema este despacho ya se ha pronunciado mediante diferentes oficios entre los cuales nos permitimos transcribir los apartes pertinentes del CONCEPTO 031234 DE 22 de mayo de 2014

"Ahora bien, en materia de deducciones en el proceso de depuración del impuesto sobre la renta y complementarios, el artículo 107 del Estatuto Tributario determina lo siguiente:

"ARTÍCULO 107. LAS EXPENSAS NECESARIAS SON DEDUCIBLES.

... Al respecto, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, en providencia del 13 de octubre de 2005, Consejero Ponente: Juan Ángel Palacio Hincapié, Exp. 13631, manifestó:

"Esos requisitos que la doctrina ha denominado esenciales y que aparecen expresos en el artículo 107 del Estatuto Tributario son: (a) la relación de causalidad (b) la necesidad y (c) la proporcionalidad.

La relación de causalidad significa que los gastos, erogaciones o simplemente salida de recursos del contribuyente, deben guardar una relación causal con la actividad u ocupación que le genera la renta al contribuyente. Esa relación, vínculo o correspondencia debe establecerse entre la expensa (costo o gasto) y la actividad que desarrolla el objeto social (principal o secundario) pero que en todo caso le produce la renta, de manera que sin aquella no es posible obtener ésta y que en términos de otras áreas del derecho se conoce como nexo causal o relación causa - efecto. Cabe anotar que la renta aquí mencionada por la norma tantas veces nombrada, no es lo mismo que ingresos, puesto que tal como se vio en la depuración del sistema ordinario previsto en el artículo 26 del Estatuto Tributario, los ingresos se obtienen por el solo ejercicio o desarrollo de la actividad empresarial, mientras que la renta es la parte de los ingresos que queda después de restar de los costos (renta bruta) y/o las deducciones (renta líquida) es decir dicho en términos contables la utilidad bruta y/o operacional del ente económico.

Sobre el particular el Consejo de Estado ha expresado, entre otros fallos los siguientes:

"...Para que las expensas necesarias sean deducibles se requiere que el gasto sea "necesario" esto es, el normal para producir o facilitar la obtención de la renta bruta y el acostumbrado en la respectiva actividad comercial, "proporcional" de acuerdo con la actividad, y que exista una "relación de causalidad", la cual está referida a la vinculación de necesidad entre la actividad productora de renta v el motivo de las expensas, de tal forma que para que se genere aquella se deben realizar éstas".(se ha subrayado CONSEJO DE ESTADO. Sección Cuarta. Sentencia del 31 de marzo de 1995. Expediente 6023. M.P. Consuelo Sarria Óleos.

En otra oportunidad, expresó lo siguiente:

"... Para el reconocimiento fiscal de las deducciones, se deben cumplir además de los requisitos de fondo y de forma, los denominados por la doctrina "presupuestos esenciales", los cuales constituyen una condición para su aceptación, ellos son: la causalidad, necesidad y proporcionalidad y se encuentran consagrados legalmente en el artículo 107 del Estatuto Tributario. La relación de causalidad es el vínculo que guardan los gastos realizados con la actividad productora de renta, por la cual deben ser los normalmente acostumbrados dentro de una actividad económica, va que son el antecedente necesario (causa) para producir el ingreso (efecto) que se genera en el desarrollo de dicha actividad". (Se ha subrayado) CONSEJO DE ESTADO. Sección Cuarta. Sentencia del 25 de septiembre de 1998. Expediente 9018. Ponente: Delio Gómez Leyva.

El otro requisito previsto en el artículo 107 del Estatuto Tributario es que las expensas o gastos (y por supuesto los costos) incurridos sean necesarios y proporcionados con la actividad productora de renta, las cuales deben determinarse con criterio comercial, conforme a lo normalmente acostumbrado en cada actividad.

La necesidad de las expensas indica que las mismas serán las normales, las requeridas para comercializar o prestar un servicio, es decir que sin ellas los bienes o servicios no hubieran quedado listos para su enajenación o prestación del servicio, o más aún no se habrían conservado en condiciones de ser comercializadas, y que en términos de la ley civil corresponderían a las expensas necesarias invertidas en la conservación del bien (C. Civil artículo 965). Por tanto, el citado artículo 107 del Estatuto Tributario, no permite que se deduzcan gastos, erogaciones o salidas de recursos, que sean suntuarios, innecesarios o superfluos que no coadyuven a producir, comercializar o mantener el bien o el servicio en condiciones de utilización, uso o enajenación, es decir que no se requiera incurrir con miras a obtener una posible renta

Por otro lado, la proporcionalidad de las expensas, es decir la magnitud que aquellas representen dentro del total de la renta bruta (utilidad bruta) deberá medirse y analizarse en cada caso de conformidad con la actividad económica que se lleve a cabo, conforme con la costumbre comercial. Sobre la costumbre mercantil el artículo 3 del Código de Comercio expresa: ARTÍCULO 3. La costumbre mercantil tendrá la misma autoridad que la ley comercial, siempre que no la contraríe manifiesta o tácitamente y que los hechos constitutivos de la misma sean públicos, uniformes y reiterados en el lugar donde hayan de cumplirse las prestaciones o surgido las relaciones que deban regularse por ella. En defecto de la costumbre local se tendrá en cuenta la general del país, siempre que reúna los requisitos exigidos en el inciso anterior", para ese sector, de manera que la rigidez normativa cederá ante los gastos reiterados, uniformes y comunes que se realicen, sin perjuicio de la causalidad y necesidad que también deben cumplir...":

A partir, entre otros, de los criterios a los que se ha hecho referencia en el presente escrito, se deberá analizar en cada caso particular, en el contexto de la actividad económica realizada, la procedencia de cada deducción.

En los anteriores términos se resuelve su solicitud 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 en 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,

(Fdo.) YUMER YOEL AGUILAR VARGAS, Subdirector de Gestión de Normativa y Doctrina.