

CONCEPTO 2543 DEL 4 DE FEBRERO DE 2019
DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

Bogotá, D.C.

Ref: Radicado 100083651 del 20/12/2018

Tema	Impuesto sobre la Renta y Complementarios
Descriptor	Deducción - Improcedencia
Fuentes formales	Descuento por Importación de Maquinaria Pesada Artículos 107 y 258-2 del Estatuto Tributario. Artículo 122 de la Ley 1943 de 2018. Sentencia del Consejo de Estado del 13 de diciembre de 2017, Sección Cuarta, numero interno 19747.

Cordial saludo, Señora Rocha:

De conformidad con lo preceptuado en el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008 este Despacho está facultado para resolver las consultas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras y cambiarias, en el marco de la competencia asignada a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Corresponde explicar que las facultades de esta dependencia se concretan en la interpretación de las normas atrás mencionadas, razón por la cual no corresponde en ejercicio de dichas funciones prestar asesoría específica para atender casos particulares que son tramitados ante otras dependencias o entidades ni juzgar o calificar las decisiones tomadas en las mismas.

En igual sentido, los conceptos que se emiten por este despacho tienen como fundamento las circunstancias presentadas en las consultas y buscan atender los supuestos de hecho y derecho expuestos en estas en forma general; por ello, se recomienda que la lectura del mismo se haga en forma integral para la comprensión de su alcance, el cual no debe extenderse a situaciones diferentes a las planteadas y estudiadas.

En atención a la consulta, en la que solicita:

- 1. Los pagos por producto de una penalidad por incumplimiento en un contrato de tipo civil o privado se encuentran inmerso dentro del nexo causal?**

Dicho pacto de acuerdo al artículo 107 del E.T. es deducible de renta?

El artículo 11 INC 2 del E.T. "Los gastos de financiación ordinaria, extraordinaria o moratorios distintos de los intereses corrientes o moratorios pagados por impuestos, tasas o contribuciones fiscales o parafiscales, serán deducibles de la renta si tienen relación de causalidad. Si bien es cierto el esta está recibiendo producto de la penalidad por incumplimiento de dicho contrato la tributación o impuesto por el ingreso que el tercero está recibiendo.

En primer lugar, según el artículo 107 del Estatuto Tributario (E.T) son deducibles, las expensas realizadas durante el año o periodo gravable en desarrollo de cualquier actividad productora de renta siempre y cuando tengan relación de causalidad con la misma y sean necesarias y proporcionadas con la misma actividad.

En este orden de ideas para que los gastos sean reconocidos fiscalmente como deducibles deben reunir los siguientes requisitos: a) Que tengan relación de causalidad con la actividad productora de renta; b) Que sean necesarias para la obtención de la renta y e) Que se realicen dentro del mismo año o periodo gravable.

Ahora bien, frente a la consulta en cuestión, este despacho considera que las erogaciones realizadas producto de un de una penalidad por incumplimiento de contrato, no constituyen un gasto deducible del impuesto sobre la renta. Lo anterior considerando que dicho gasto no cumple con los requisitos de causalidad, ni de necesidad incorporados en el artículo 107 del E.T. Adicionalmente, consideramos que al aceptar como deducción estas erogaciones, se estaría avalando el incumplimiento de un contrato para la obtención de un menor impuesto a cargo.

Así lo manifestó el Consejo de Estado al determinar que no son deducibles las penalidades pagadas por el incumplimiento del contrato a través de sentencia del 13 de diciembre de 2017, Sección Cuarta, número interno 19747 de la siguiente manera:

"Según el artículo 107 del ET, una expensa es deducible siempre que tengan relación de causalidad con las actividades productoras de renta y que sean necesarias y proporcionadas de acuerdo con cada actividad.

La relación de causalidad está referida a la conexidad que existe entre el gasto realizado en una actividad productora de renta y esa actividad,

conexidad que puede acreditarse, bien mediante el ingreso que generó la expensa efectuada o mediante otra prueba que demuestre que la erogación incidió en la actividad productora de renta.

Por su parte, la necesidad, conforme a la acepción gramatical del adjetivo «necesario», implica que la erogación sea obligatoria, por oposición a las voluntarias y espontáneas, mientras que la proporcionalidad exige que exista conformidad entre la expensa, el ingreso y los costos y gastos, como elementos relacionados entre sí:

Conforme al criterio de la Sala, tanto la necesidad como la proporcionalidad deben medirse con criterio comercial y, para el efecto, el artículo 107 del ET dispone de dos parámetros de análisis. El primero, que la expensa se mida teniendo en cuenta que sea una de las normalmente acostumbradas en cada actividad. La segunda, que la ley no la limite como deducible.

Sobre la necesidad, la Sala ha acudido a criterios como la obligatoriedad de la expensa por una disposición legal, el cumplimiento de obligaciones empresariales o de la costumbre mercantil, pues dada la particularidad de cada caso, los criterios generales que orientan al juez para dictaminar si la expensa es normalmente acostumbrada no resultan objetivos y fáciles de aplicar. De ahí que haya dicho que el contribuyente debe probar que la expensa es forzosa y que repercutió o tuvo injerencia en la actividad.

Por eso, ha advertido que no basta que la expensa esté probada, sino que es menester que la prueba permita inferir que la expensa sí se subsume en los criterios de necesidad, de proporcionalidad y de relación de causalidad con la actividad productora de renta.

En el caso concreto está demostrado que el demandante incumplió ciertos contratos y que, por tal situación, debió pagar o indemnizar por el incumplimiento. Para la Sala, aunque estas expensas se originan en el desarrollo de la actividad económica de la empresa, no son necesarias en los términos del artículo 107 del E.T., esto es, como expensas obligatorias en virtud de la ley, de las buenas prácticas empresariales o de la costumbre mercantil para repercutir o incidir positivamente en la actividad productora de renta y, en el mejor de los casos, como fuente generadora de ingresos.

Esas expensas se pactan para persuadir a las partes del contrato ante un posible incumplimiento, de manera que, ocurrido el incumplimiento, la

expensa tiene como propósito resarcir el perjuicio ocasionado, exclusivamente.

En esas condiciones, todo incumplimiento de un contrato puede generar el efecto contrario, esto es, dar por terminada la fuente generadora de renta. Por lo tanto, así por acuerdo de las partes el pago de la indemnización o penalidad por incumplimiento sea obligatorio y exigible, esa obligatoriedad y exigibilidad no puede homologarse a la "expensa necesaria" de que trata el artículo 107 del E.T., para efectos tributarios."

En atención a lo anterior, se reitera que para que las erogaciones se conviertan en deducciones procedentes, deben tener una relación directa con la actividad productora de renta y adicionalmente debe existir una verdadera necesidad de efectuar dicha erogación y que sin su realización no sea posible la obtención de renta.

Vale la pena recordar que sólo son aceptables como deducción las expensas que tengan relación de causalidad y que sean necesarias y proporcionadas respecto del ingreso percibido. De no ser así solo resultaran procedentes las deducciones expresamente reconocidas por Ley.

2. De acuerdo con la validación del artículo 258-2, solicito muy amablemente su aclaración, si la actividad de perforación de pozos de petróleo puede hacer uso de este beneficio tributario teniendo en cuenta lo siguiente:

a. Es un bien de capital "tangible", depreciable que no se enajena en el giro ordinario del negocio.

b. Se cancelaron los impuestos al momento de su nacionalización (IVA y Arancel).

c. Es maquinaria y equipo para el desarrollo del objeto social.

d. Se encuentran los documentos debidamente soportados de la importación incluidos los respectivos recibos de pago en bancos de los impuestos anteriormente mencionados.

Sobre el particular, el artículo 258-2 del E.T., contempla un descuento por el impuesto sobre las ventas pagado en la adquisición e importación de maquinaria pesada para industrias básicas. Este mismo artículo indica lo que se debe entender como industrias básicas.

"ARTÍCULO 258-2. DESCUENTO POR IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS PAGADO EN LA ADQUISICIÓN E IMPORTACIÓN DE MAQUINARIA PESADA PARA INDUSTRIAS BÁSICAS. <Artículo modificado por el artículo 68 de la Ley 1739 de 2014. El nuevo texto es el siguiente:> El impuesto sobre las ventas que se cause en la adquisición o en la importación de maquinaria pesada para industrias básicas, deberá liquidarse y pagarse de conformidad con lo dispuesto en el artículo 429 del Estatuto Tributario.

Cuando la maquinaria importada tenga, un valor CIF superior a quinientos mil dólares (US\$500.000.00), el pago del impuesto sobre las ventas podrá realizarse de la siguiente manera: 40% con la declaración de importación y el saldo en dos (2) cuotas iguales dentro de los dos años siguientes. Para el pago de dicho saldo, el importador deberá suscribir acuerdo de pago ante la Administración de Impuestos y Aduanas respectiva, en la forma y dentro de los plazos que establezca el Gobierno nacional.

El valor del impuesto sobre las ventas pagado por la adquisición o importación, podrá descontarse del impuesto sobre la renta a su cargo, correspondiente al período gravable en el cual se haya efectuado el pago y en los periodos siguientes.

*Son industrias básicas las de minería, **hidrocarburos**, química pesada, siderurgia, metalurgia extractiva, generación y transmisión de energía eléctrica, y obtención, purificación y conducción de óxido de hidrógeno.*

Sin perjuicio de lo contemplado en los numerales anteriores para el caso de las importaciones temporales de largo plazo el impuesto sobre las ventas susceptible de ser solicitado como descuento, es aquel efectivamente pagado por el contribuyente al momento de la nacionalización o cambio de la modalidad de importación en el periodo o año gravable correspondiente.

PARÁGRAFO 1o. En el caso en que los bienes que originaron el descuento establecido en el presente artículo se enajenen antes de haber transcurrido el respectivo tiempo de vida útil señalado en las normas vigentes, desde la fecha de adquisición o nacionalización, el contribuyente deberá adicionar al Impuesto neto de renta correspondiente al año gravable de enajenación, la parte del valor del impuesto sobre las ventas que hubiere descontado, proporcional a los años o fracción de año que resten del respectivo tiempo de vida útil probable. En este caso, la fracción de año se tomará como año completo.

PARÁGRAFO 2o. A la maquinaria que haya ingresado al país con anterioridad a la vigencia de la Ley 223 de 1995, con base en las

modalidades 'Plan Vallejo' o importaciones temporales de largo plazo, se aplicarán las normas en materia del Impuesto sobre las Ventas vigentes al momento de su introducción al territorio nacional."

Como se puede observar, el descuento es aplicable a la adquisición o importación de maquinaria pesada para industrias básicas. De igual forma define lo que se entienden por industrias básicas, incorporando la industria de hidrocarburos. Por lo tanto, la actividad de perforación de pozos petroleros se encuentra cubierta dentro del supuesto de industrias básicas. En este sentido si las situaciones tácticas cumplen con los demás requisitos establecidos en el artículo citado podría aplicar el descuento en mención.

Sin embargo, es importante recalcar que el artículo 122 de la Ley 1943 de 2018, derogo el artículo 258-2 del E.T. y adicionalmente creo un descuento por el impuesto sobre, las ventas pagado en la importación-, formación, construcción o adquisición de activos fijos reales productivos siempre y cuando cumplan con ciertas características.

En los anteriores términos se resuelve su consulta 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 icono de "Normatividad" -"técnica"-, dando click en el link "Doctrina Dirección de Gestión Jurídica".

Atentamente,

LORENZO CASTILLO BARVO

Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina (E)
Dirección de Gestión Jurídica
UAE-Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales
Car. 8 N° 6C-38 Piso 4, Edificio San Agustín
Tel: 607 99 99 Ext: 904101
Bogotá D.C.