

Los requisitos generales para la deducibilidad de gastos en el impuesto sobre la renta: causalidad, necesidad y proporcionalidad

The General Requirements for the Deductibility of Expenses in the Income Tax: Causality, Necessity and Proportionality

Os requisitos gerais para a dedutibilidade de despesas no imposto de renda: causalidade, necessidade e proporcionalidade

MARÍA PAULA BAPTISTE GONZÁLEZ¹

Resumen

Con miras a determinar los requisitos para la deducibilidad de gastos en el impuesto sobre la renta, el artículo 107 del Estatuto Tributario – ET se vale de los conceptos jurídicos indeterminados de *causalidad*, *necesidad* y *proporcionalidad*, abonando el terreno para la proliferación de discrepancias interpretativas cuya solución

corresponde al juez de lo contencioso administrativo. En ese contexto, el presente documento se encamina a identificar los criterios jurisprudenciales que, desde el año 2013, han regido interpretación de dicha norma y, de suyo, han determinado la deducibilidad de expensas de la renta bruta.

Palabras clave: Causalidad; Necesidad; Proporcionalidad.

¹ Abogada especialista en Derecho Tributario, de la Universidad Externado de Colombia. Actualmente se desempeña como oficial mayor de la sección cuarta del Consejo de Estado e investigadora del Departamento de Derecho Fisca. Correo-e: mariapaulabaptiste@gmail.com. DOI: <https://doi.org/10.18601/16926722.n16.04>

Abstract

With a view to determining the requirements for deductibility of expenses in income tax, Article 107 of the ET uses the indeterminate legal concepts of “causality” “necessity” and “proportionality”, paving the way for the proliferation of discrepancies interpreters whose solution corresponds to the judge of administrative litigation. In this context, the present document is aimed at identifying the jurisprudential criteria that, since 2013, have governed the interpretation of said norm and, in turn, have determined the deductibility of gross income expenses.

Keywords: Causality; Need; Proportionality.

Resumo

Com o objetivo de determinar os requisitos de dedutibilidade de despesas no imposto de renda, o artigo 107 do ET utiliza os conceitos jurídicos indeterminados de “causalidade”, “necessidade” e “proporcionalidade”, abrindo caminho para a proliferação de discrepâncias. intérpretes cuja solução corresponda ao juiz de litígios administrativos. Nesse contexto, o presente documento tem como objetivo identificar os critérios jurisprudenciais que, desde 2013, regem a interpretação da referida norma e, por sua vez, determinam a dedutibilidade das despesas de receita bruta.

Palavras-chave: Causalidade; Necessidade; Proporcionalidade.

Introducción

El problema de la deducibilidad de las expensas necesarias se remonta, con escasa

diferencia, a los orígenes de la imposición directa en Colombia, esto es, a la Ley 56 de 1918 y su Decreto Reglamentario 794 de 1919, que introdujeron la noción de “impuesto a la renta” en el ordenamiento tributario nacional. Desde entonces, nuestro legislador se ha valido de adjetivos de textura abierta, *i.e.* “conceptos jurídicos indeterminados”, como el de *necesidad* de la expensa, para identificar qué gastos son deducibles del impuesto sobre la renta. De esa manera, se ha abonado el terreno para el surgimiento de discrepancias interpretativas que deben ser resueltas por el juez de lo contencioso administrativo, a quien el ordenamiento encarga la labor de dotar de contenido aquel tipo de disposiciones jurídicas.

En efecto, la doctrina jurídica destaca que los conceptos normativos y los conceptos indeterminados constituyen expresiones del denominado “relajamiento legal”, es decir, implican un mayor nivel de independencia del juez en la aplicación la ley. Lo anterior, puesto que, en el primer caso, su comprensión solo se posibilita en conexión con el mundo de las normas; y, en el segundo escenario su “contenido y alcance es en gran medida incierto”, de manera que la aplicación de ambos tipos de conceptos requiere el despliegue de un ejercicio valorativo (Engisch, 1967). De ahí que, en palabras de Engisch (1967), los conceptos normativos a menudo resulten indeterminados, pues con ellos el legislador pretende provocar que la jurisdicción ajuste sus decisiones a las circunstancias especiales de cada caso concreto y a las cambiantes concepciones de la comunidad jurídica. Así pues, aquel tipo de conceptos exige, necesariamente, una actuación jurisdiccional que supere el

paradigma montesquiesiano del “juez como boca de la ley”.

De ahí que, cuando la normativa tributaria se ha valido de expresiones abiertas como la de *necesidad* para restringir la deducibilidad de expensas, o al referirse a la *causalidad* y *proporcionalidad*, lo ha hecho con una cierta pretensión de generalidad, dirigida a abarcar todas las erogaciones que respondan a tales exigencias; y, a la vez, ha efectuado un llamado al juez de lo contencioso para que complete valorativamente aquellos términos indeterminados e identifique el sentido posible de aquellas expresiones. Sin embargo, es frecuente que este tipo de redacción introduzca obstáculos interpretativos que generen mayor litigiosidad en el ámbito tributario (Lozano Rodríguez, 2017) y, por contera, la necesidad de expedir normas específicas sobre la deducibilidad de ciertos conceptos.

Concretamente, la redacción actualmente vigente del artículo 107 del ET determina que “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”. Precisamente a delimitar el alcance de las expresiones *causalidad*, *necesidad* y *proporcionalidad* se dirigen las siguientes páginas.

En efecto, la vaguedad de aquella redacción ha abonado el terreno para que los operadores jurídicos discrepen sobre la aplicación de las normas generales que rigen la deducibilidad de los gastos en casos concretos y, por ello, ha sido el juez de lo

contencioso administrativo el encargado de determinar, en eventos puntuales, si son o no deducibles ciertos tipos de expensas. Este ha sido el caso, por ejemplo, de las discusiones sobre las erogaciones efectuadas a título gratuito y sobre los montos pagados por concepto de tributos. En su momento, ambos debates impulsaron la creación de líneas jurisprudenciales y, posteriormente, propiciaron que el legislador fijara normas específicas sobre el particular, v.g. a través de los artículos 107-1 y 115 del ET.

En ese contexto, cobra especial relevancia el análisis de la jurisprudencia que sobre el particular ha emitido la Sección Cuarta del Consejo de Estado, en cuanto órgano de cierre de los litigios contenciosos de carácter impositivo, ya que es el Alto Tribunal, mediante pronunciamientos de nulidad simple y nulidad y restablecimiento del derecho, el que da alcance al mandato legal e identifica las concretas exigencias normativas frente a la procedencia de gastos deducibles.

Para adelantar esta investigación, partimos del análisis de 63 sentencias, proferidas por la Sección Cuarta del Consejo de Estado, durante el periodo 2013-2018, que fueron publicadas por la relatoría de la entidad, a través de medios electrónicos. El propósito de este trabajo no es el de analizar exhaustivamente ningún tipo de deducción específica y su tratamiento jurisprudencial, sino el de estudiar, desde una perspectiva crítica, la manera en que la Jurisdicción Contenciosa Administrativa ha entendido los requerimientos legales para la deducción de las llamadas “expensas necesarias”.

Desde esa perspectiva, se hace necesario, en primera medida, considerar la relevancia

de los pronunciamientos judiciales dentro del sistema normativo del Derecho Tributario; y, en segundo lugar, realizar algunas precisiones relacionadas con el tributo objeto de estudio, en aras de identificar las notas distintivas de los gastos deducibles (*i.e.* expensas necesarias) al interior de la estructura del impuesto a la renta.

I. Breve comentario sobre el impuesto a la renta

Es de conocimiento generalizado que el impuesto sobre la renta recae, precisamente, sobre esa manifestación de capacidad económica. No obstante, tal afirmación es insuficiente para apreciar, con cierto grado de certeza, cuál es la dimensión específica de la capacidad económica de un sujeto que resulta gravada con el tributo directo. De ahí que, a fin de comprender, con exactitud, qué concepto de renta es el que resulta sujeto a tributación, es necesario estudiar el proceso de depuración de la base gravable.

Con ese objetivo, sea lo primero destacar que el concepto de *renta* no es originario de la ciencia jurídica, sino de la economía y, por lo mismo, antes de analizar su positivización en el orden tributario colombiano, interesa señalar qué entiende por *renta* la ciencia económica. A ese respecto, Lozano Rodríguez (2010) sostiene que, en la ciencia económica, predominan dos conceptos de renta: de un lado, el de rédito producto, o renta producto, y, de otro, el de rédito incremento patrimonial, o renta incremento patrimonial. En cuanto al primero, tras citar a economistas de la talla de Clavijo Hernández, la tratadista manifiesta que el rédito producto es parte de la distinción entre los conceptos de capital y renta, nociones que,

por demás, guardan una relación de causa-efecto. De manera que, bajo esta concepción, la renta corresponde a la generada en la explotación de un bien o la realización de una actividad, a partir de gravar todos los beneficios que generen. De otra parte, Lozano Rodríguez (2010) plantea que, según Von Schanz, Musgrave y Simons, la teoría del rédito como incremento patrimonial incluye tanto los aumentos patrimoniales a título gratuito como las ganancias de capital. El rédito incremento de patrimonio implica, entonces, afectar cualquier aumento de lo propio de un contribuyente, sin importar su naturaleza.

Pues bien, la identificación de la teoría económica en la que se circunscribe el gravamen sobre la renta colombiano dependerá, como se ha señalado, de la depuración de la base imponible, es decir, de la delimitación de los conceptos que el legislador ha concebido como susceptibles de ser sometidos a tributación y de aquellos rubros deducibles de ese importe. Dado que el impuesto sobre la renta colombiano, sobre todo, en el caso de las personas naturales, es la figura que está llamada a identificar la verdadera capacidad contributiva de los sujetos pasivos, el proceso de depuración de la renta (previsto en el artículo 26 del ET) permite extraer de la base gravable los valores que inciden en la solvencia económica del contribuyente, atendiendo a consideraciones tanto objetivas –el 50% del gravamen a los movimientos financieros, soportado durante el periodo (artículo 115 del ET)– como subjetivas –la deducción especial por dependientes (artículo 387 ET)–.

Así, los ingresos brutos, que sirven de punto de partida para hallar la renta líquida

gravable, son afectados con múltiples factores negativos, de conformidad con las condiciones descritas por el referido artículo 26 del ET para el efecto. Sin embargo, no en todos los casos la pauta legal permite identificar con claridad qué componentes pueden disminuir la base de imposición. Por ello, consideramos importante destacar algunas de las características fundantes del tributo en cuestión, con miras a que tal delimitación nos permita más adelante una mejor comprensión de aquello que se pretende gravar y, por contera, de los factores que deben de traerse de la base de imposición.

En primer lugar, el impuesto a la renta es de carácter personal y subjetivo, pues la tributación se determina en función de los sujetos pasivos y no de los bienes y porque se preocupa por identificar las capacidades particulares del contribuyente, a fin de establecer su verdadera situación económica. De otra parte, se trata de un impuesto periódico, en la medida en que su hecho generador se materializa en un lapso que corresponde al año natural (salvo los casos de muerte o liquidación del sujeto pasivo).

El tributo bajo análisis de naturaleza sintética, por lo menos el de las personas jurídicas, ya que todas las percepciones de utilidades integran la misma base gravable, independientemente de cuál es la fuente que genera las ganancias. En efecto, el impuesto a la renta reúne todo lo que se recibió durante el año para determinar la misma base gravable y a esa aplicarle una tarifa. Tal como lo reconoce Ramírez Cardona (1990), esta característica se evidencia cuando el artículo 26 del ET establece que el impuesto sobre la renta se compone de “todos los ingresos ordinarios y extraordinarios” obtenidos

durante el periodo gravable, de modo que no se hace distinción del tipo de renta para calcular el tributo. Por ello, salvo las excepciones de ley, también deberán tenerse en cuenta en el proceso de depuración las expensas ordinarias y extraordinarias, sin que sea necesario imputar cada tipo de expensa a un tipo particular de ingresos. De ahí que las normas sobre pérdidas fiscales no exijan impuesto a una renta líquida en particular, sino al producto de la depuración que hasta ese momento se haya calculado.

Pues bien, estimamos que las anteriores indicaciones bastarán para presentar las conclusiones que más adelante efectuaremos.

II. Delimitación del concepto de gasto

Ahora bien, como hemos mencionado el artículo 107 del ET, que contiene los requisitos objeto de estudio, se refiere al concepto de *expensas necesarias*, lo que ha llevado a parte de la doctrina (como al tratadista Cahn-Speyer Wells) a afirmar que el concepto de *expensas* hace referencia tanto a los costos como a los gastos. No obstante, diferimos de esta posición, dado que, aunque el ET establece que los costos deben cumplir con los mismos requisitos que los gastos, no consideramos que tal característica los convierta en un solo grupo inescindible, particularmente, porque, siendo estos conceptos importados de la normativa contable, es preciso considerar la distinción que esa materia ha trazado entre ambas nociones.

De conformidad con el marco técnico de las NIIF, el concepto de costo se define así:

Los costos son los decrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo

del periodo contable, que están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos y que dan como resultado decrementos en el patrimonio.

Los costos contribuyen a la generación de beneficios económicos futuros, se recuperan, fundamentalmente, por la venta de bienes y la prestación de servicios, razón por la cual tienen relación directa con los ingresos provenientes de las actividades ordinarias de la empresa.

De la noción anterior se desprende que los costos son cargos asociados de manera directa con los bienes que se enajenan, es decir, lo que económicamente queda incorporado dentro del concreto bien que se vende, la idea de costo opera para los casos en que consiste la actividad en transmisión de activos, sean fijos (como una vivienda de habitación) o movibles (inventario fábrica de zapatos); cuando la actividad consiste en vender activos, dichos activos llevan asociados unas erogaciones, están incorporadas en aquello que se vende, son los costos.

Ahora bien, a la luz del marco técnico de las NIIF, el concepto de gasto se define así:

Los gastos son los decrementos en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento de los pasivos, que dan como resultado decrementos en el patrimonio y no están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, ni con las distribuciones realizadas a los propietarios de este patrimonio.

La mayoría de los gastos de una empresa surgen de las actividades ordinarias. No obstante, la empresa también clasifica como gastos, las pérdidas que surjan en siniestros, venta de activos no corrientes, ajustes por efectos en la tasa de cambio de una moneda extranjera y cambios en el valor razonable de activos y pasivos que, de acuerdo con las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos, se deban reconocer en el resultado del periodo.

Así pues, el concepto de gasto se concreta en flujos de salida de recursos, en forma de disminuciones del activo o incrementos del pasivo o una combinación de ambos, que generan disminuciones del patrimonio, incurridos en las actividades de administración, comercialización, investigación y financiación realizadas durante un periodo, que no provienen de los retiros de capital o de utilidades.

En vista de lo anterior, coincidimos con Ramírez Cardona (1990) cuando concluye que, al contrario de los costos, que son gastos directos o insumos (valores agregados al producto o mercancía) que encuentran su comprensión en el precio de venta como equivalente a ese costo económico de producción que incluye la ganancia bruta (como se indicó al comienzo de este capítulo), las deducciones son gastos indirectos frente a ese costo económico de producción, pues se restan de la ganancia bruta que se obtiene de restar las ventas (que compensan aquel costo económico) el costo contable. Son, por lo tanto, “gastos que implican disposición de la misma renta bruta, como los del personal administrativo y de dirección, financieros, de servicios

generales, de distribución de la mercancía productiva y de recuperación del capital fijo utilizado”.

III. Evolución normativa de los requisitos previstos para la deducibilidad de gastos

Tal como lo comentamos en el acápite introductorio de este documento, el impuesto sobre la renta fue incorporado, por primera vez, al ordenamiento jurídico colombiano mediante la Ley 56 de 1918, que estableció tres tributos bajo la rúbrica de “impuesto a la renta”: uno que recaía sobre las rentas derivadas del capital, otro que gravaba las rentas provenientes de industrias o trabajo; y un tercer impuesto que sometía a tributación los ingresos generados por la combinación de ambos factores productivos. En ese sentido, contrario a lo que sucede con el actual impuesto a la renta de las personas jurídicas (y en un sentido similar al que el impuesto a la renta gravó a las personas naturales entre el 2017 y el 2019), el tributo en comento contenía 3 gravámenes diferentes, pues a cada tipo de renta se le atribuía una tarifa independiente, sin que existiese un sistema de conciliación que permitiera obtener una única base impositiva.

Pues bien, al reglamentar la referida Ley 56 de 1918, el Decreto 794 de 1919 estableció, en su artículo 8, un listado positivo de deducciones que debían restarse de los ingresos, a fin de obtener las rentas gravadas, así:

Artículo 8º. Para determinar las rentas gravadas, se deducirá del monto bruto total de cada una de las que disfruten los contribuyentes, lo siguiente:

a) Las expensas necesarias hechas en la administración de los negocios, profesiones o industrias, sin incluir en ellas los gastos personales o de familia.

b) Los intereses pagados durante el período fiscal por razón de deudas a cargo del contribuyente, previa comprobación satisfactoria hecha ante la Junta de que adelante se hablará. Toda situación de deuda o combinación que tenga por objeto defraudar al Fisco, da lugar a un recargo del duplo del impuesto y a una multa de \$50 a \$100.

c) Los impuestos nacionales, departamentales y municipales pagados por el contribuyente dentro del país o en el Exterior, durante el período de tiempo abarcado por el impuesto de que trata este Decreto.

d) La renta que debiera corresponder a propiedades que hayan sido destruidas o inutilizadas por causas fortuitas, como incendios, inundaciones, terremotos y otras semejantes, siempre que tales pérdidas no sean compensadas por un seguro o por otra causa. La deducción solo se extenderá al término de la improductividad de tales propiedades.

e) La renta proveniente de deudas a favor del contribuyente que se estimen sin valor alguno.

f) Los dividendos recibidos de compañías anónimas, en comandita o por acciones, que quedan gravadas sobre las utilidades líquidas.

Como se puede observar, para ese momento de la evolución normativa, las *expensas necesarias* eran apenas una especie de deducciones que podían detrarse de la

base gravable y no el género (como, consideramos, son hoy en día), de manera que los requisitos que a sus efectos estableciera el legislador no eran extensibles a otras detracciones, como aquellas de los impuestos, previstas en la letra c) de la norma transcrita.

Más adelante, al modificar el artículo 2° de la Ley 81 de 1931, la Ley 78 de 1935 “Por la cual se reforman las disposiciones vigentes del impuesto sobre la renta, se aumenta la tarifa, se establecen unos impuestos adicionales y se suprimen otros”, en su artículo 2, mantuvo el listado positivo de deducciones de la renta bruta, pero mudó la redacción del literal relativo a las expensas necesarias, así:

Al computar la renta líquida se harán las siguientes deducciones de la renta bruta:

1. Las expensas *ordinarias* causadas y pagadas durante el año gravable en el manejo de cualquier comercio o negocio cuya renta sea gravable de acuerdo con esta ley, con inclusión de una cantidad razonable por salarios u otra compensación de servicios personales realmente prestados, y con inclusión también de arrendamientos u otros pagos que se hayan hecho como condición para continuar en el uso o goce para los fines del comercio, negocio, profesión o industria, de propiedades sobre las cuales el contribuyente no tiene o no está en vía de tener título de propiedad en todo o en parte.

No se hará deducción por pago o pagos de intereses, arrendamientos, privilegios, salarios, jornales y otras compensaciones

por servicios personales, cuando tales pago o pagos se hagan a cualquiera persona, natural o jurídica, domiciliada en Colombia, o que no siendo domiciliada en el país, tenga un agente o representante en él, si tales pago o pagos ascienden a cien pesos o más, en favor de una persona cualquiera durante el año gravable, a menos que el contribuyente o fideicomisario presente, con su informe, otro que contenga el nombre y dirección de quienes hayan recibido el pago o pagos, y la suma o sumas pagadas. Pero no se concederá ninguna deducción por pago o pagos de intereses, arrendamientos, privilegios, salarios, jornales u otras compensaciones por servicios personales, cuando tales pago o pagos se hayan hecho a cualquiera persona natural o jurídica, no domiciliada en Colombia, y que no tenga un agente o representante en el país, a menos que el contribuyente o fideicomisario haya deducido, retenido y pagado al recaudador el impuesto sobre dichos pago o pagos, tal como se establece en el artículo 7°.

Para esta fecha, el impuesto a la renta aún no obedecía a su actual carácter sintético, situación que fue modificada por la Ley 81 de 1960, que en relación con las expensas necesarias mantuvo el criterio destacado en la norma predecesora y adicionó que “La necesidad de los gastos deberá determinarse con criterio comercial, teniendo en cuenta los normalmente acostumbrados en la clase de actividad de que se trate”.

Más adelante, el Decreto Ley 2053 de 1974, en sus artículos 44 y 45, adicionó al referido requisito de *necesidad* las exigencias de *causalidad* y *proporcionalidad*, a efectos de que las expensas fuesen deducibles.

En concreto, las normas descritas fijaron:

El lo referente a la renta líquida, deducciones y expensas necesarias, el ordenamiento jurídico colombiano desarrolla estos aspectos en el Estatuto tributario en los siguientes términos:

– Renta líquida

Artículo 44. La renta líquida está constituida por la renta bruta determinada de acuerdo con el capítulo anterior, menos las deducciones que tengan relación de causalidad con las actividades productoras de renta, las cuales se señalan en este capítulo.

– Deducciones - expensas necesarias

Artículo 45. Son deducibles las expensas realizadas durante el año o período gravable en el desarrollo de cualquier actividad productora de renta, siempre que sean necesarias y proporcionadas de acuerdo con cada actividad.

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

El Director General de Impuestos Nacionales, mediante disposiciones de carácter general, señalará normas precisas que orienten el criterio de los funcionarios, en orden a la determinación de la necesidad y proporcionalidad de ciertos gastos.

Como puede observarse, la redacción transcrita fue condensada en el actual

artículo 107 del ET, con la salvedad de que el antecedente legal permitía al director general de impuestos dar alcance a los conceptos jurídicos indeterminados objeto de análisis mediante normas generales, potestad que fue declarada inexecutable, por la Corte Suprema de Justicia, mediante sentencia del 30 de septiembre de 1974, por violación del principio de reserva de ley.

IV. Requisitos para la deducibilidad de gastos desde la perspectiva jurisprudencial (2013-2018)

De conformidad con el artículo 107 del ET, son deducibles las expensas realizadas durante el período gravable en desarrollo de “cualquier actividad productora de renta”, siempre que guarden relación de causalidad con las actividades productoras de renta y que sean necesarias y proporcionadas de acuerdo con cada actividad. A esos efectos, la norma *ibídem* señala que los requisitos de necesidad y proporcionalidad de las expensas deben determinarse “con criterio comercial, teniendo en cuenta las normalmente acostumbradas en cada actividad y las limitaciones establecidas en los artículos siguientes”. De ello se deriva que, a menos que el legislador lo excluya expresamente, el artículo 107 constituye el punto de partida para el análisis sobre la deducibilidad de la totalidad de los gastos realizados por los sujetos pasivos del impuesto sobre la renta. No obstante, tal como lo precisa la propia disposición, el Capítulo V del Libro I del ET define reglas particulares para la deducibilidad de ciertos conceptos, por lo que, cuando una deducción esté normada en una disposición especial, su procedencia dependerá, además de lo previsto en el artículo 107,

de los requisitos establecidos por la norma especial.

Ahora, tal como ha sostenido la Sección Cuarta del Consejo de Estado en oportunidades anteriores, el requisito de causalidad contenido en el artículo 107 del ET, a instancias del gasto, no exige que durante el periodo gravable se genere un ingreso, sino que exista una relación de causa y efecto, pero no como gasto-ingreso, sino como gasto-actividad (productividad). Puntualmente, en la sentencia del 06 de noviembre de 2014 (expediente 19247), el Alto Tribunal expresó que los gastos deben guardar una relación causal, de origen-efecto, 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 obtenerla y que en términos de otras áreas del Derecho se conoce como nexo causal o relación causa-efecto. En ese sentido, para el Consejo de Estado, el artículo 107 “no exige que, a instancia del gasto, se genere un ingreso, exige es que tenga relación de causa y efecto, no como gasto-ingreso, sino como gasto-actividad (productividad). Por eso, la injerencia que tiene el gasto en la productividad puede probarse con el ingreso obtenido, pero no será necesariamente la única prueba de la injerencia”.

De tal suerte que, si bien la injerencia que tiene el gasto en la productividad puede probarse con el ingreso obtenido, esa no es la única prueba de la injerencia del gasto en la actividad del contribuyente². De ahí que el requisito de causalidad contenido en el artículo 107 del ET no demanda que la erogación esté relacionada, exclusivamente, con la actividad económica principal del contribuyente (informada en el RUT). Por el contrario, la norma prevé textualmente que la expensa que origina la deducción debe estar ligada a “*cualquier* actividad productora de renta” (se destaca), independientemente de si la misma consta o no en el RUT del sujeto pasivo.

Ahora bien, a pesar de que concordamos con lo que plantea el Consejo de Estado en la premisa mayor de las consideraciones y destacamos que se trata de un criterio que se ha extendido en el tiempo, al analizar la solución de los casos concretos, observamos que, como se explicará a continuación por vía del requisito de necesidad, como se explicará más adelante, la deducción del gasto se limita a aquellos casos en los que la relación de causalidad surge entre la expensa y el ingreso.

Otro ha sido el caso de los requisitos de necesidad y proporcionalidad de las expensas que, en principio, deben medirse con criterio comercial. De tal suerte que se ha

²Entre otras, sentencia de 25 de septiembre de 1998, expediente 9018, CP: Delio Gómez Leyva; de 13 de octubre de 2005, expediente 13631, CP: Juan Ángel Palacio Hincapié; de 2 de agosto de 2006, expediente 14549, CP: Ligia López Díaz; de 12 de diciembre de 2007, expediente 15856, CP: María Inés Ortiz Barbosa; de 24 de julio de 2008, expediente 16302, CP: Ligia López Díaz y de 01 de octubre de 2009, exp -16286 CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; y del 10 de marzo de 2011, expedientes acumulados 17492, 17366, 17549, 17703, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; 09 de marzo de 2017, expediente 20391, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

acudido a criterios auxiliares como la obligatoriedad del gasto en virtud de disposiciones normativas –criterio que en varias oportunidades ha resultado ser un obstáculo para la deducibilidad de la erogación, que una comprobación de su necesidad–; el cumplimiento de una obligación empresarial, o la costumbre mercantil.

Al referirse a la necesidad del gasto, la Sala ha planteado que las erogaciones deben ser *indispensables* para desarrollar la actividad productora de renta, de modo que sin ellas no sea posible obtener ganancias. En algunas oportunidades, como es el caso de la sentencia del 05 de julio de 2018 (expediente 21773), la Sala ha sostenido que los gastos deducibles deben ser *obligatorios* –en virtud de un mandato legal o de un compromiso contractual– para la producción de ingresos, pues, de lo contrario, no podrán ser deducidos del impuesto sobre la renta.

Este tipo de consideraciones han sido defendidas por fallos como el n.º 19474 de 2017, en el que, al pronunciarse, entre otros aspectos, sobre la deducibilidad de sumas reconocidas por incumplimientos contractuales, expresó que, aunque tales expensas se originan en la actividad no son necesarias, pues no son obligatorias en virtud de la ley, de las buenas prácticas empresariales o de la costumbre mercantil. De hecho, la decisión señaló que “todo incumplimiento de un contrato puede generar el efecto contrario, esto es, dar por terminada la fuente generadora de renta”. Nótese que, en esta oportunidad, el Consejo de Estado negó la deducibilidad de la expensa aduciendo que lo que se pague por incumplimiento contractual, en términos genéricos, es contrario al principio de necesidad, porque implica el

desconocimiento de una ley creada por las partes y genera riesgos para el contribuyente. Así, la Sala se limita a generalizar que todos los incumplimientos atentan contra la fuente de la renta, sin efectuar un análisis detallado sobre la situación particular, perdiendo de vista que, en ciertas ocasiones, la satisfacción de una cláusula penal o el pago de un contrato de transacción pueden estar dirigidos a proteger la empresa como fuente generadora de renta. Piénsese, por ejemplo, en una sociedad que se encuentre en un grave estado de iliquidez y, a efectos de salir de esa situación, deba vender un inmueble sobre el que recae un contrato de arrendamiento. Supóngase que, en ese escenario, a efectos de terminar unilateralmente el contrato y efectuar la venta, el arrendador debe satisfacer una cláusula penal. En ese caso, consideramos que es clara la procedencia de la deducción; no obstante, los términos absolutos en los que la Sección Cuarta del Consejo de Estado ha dado solución a casos como el descrito en primer lugar, implican concluir que, incluso en el caso planteado, la expensa no podría ser deducible.

Pues bien, contrario a lo que defiende el Alto Tribunal, concordamos con Ramírez Cardona (1990), cuando plantea que

Tampoco la necesidad del gasto requiere que efectivamente redunde en la obtención efectiva (así sea indirecta) de la renta o ganancia bruta. Basta con que sea susceptible, normalmente, de producirla, o, más exactamente, de ayudar a producirla; lo cual conduce a las siguientes consecuencias concordantes con el índole global (todos los ingresos ordinarios y extraordinarios económicamente constitutivos de renta) del impuesto sobre la renta: que las pérdi-

das puedan deducirse de la renta bruta de otras actividades del mismo sujeto por el mismo periodo; y que, en caso de carecer de otras rentas brutas, las pérdidas puedan deducirse en periodos posteriores, también con las expresas restricciones y limitaciones legales.

Ahora bien, en otras ocasiones, la Sala ha dicho que las expensas deben ser “las normales de la actividad económica, las requeridas dentro del giro ordinario de los negocios; es decir, que sin ellas los bienes o servicios no estén listos para su enajenación o prestación del servicio, o más aún, no se conserven en condiciones de ser administrados, distribuidos y comercializados. En dicho contexto, existen gastos forzosos que por supuesto son necesarios y algunos que sin ser obligatorios son necesarios habida consideración de su provecho en la actividad comercial desarrollada por el contribuyente” (sentencia del 22 de febrero de 2018, Exp. 20478).

Por último, en cuanto al requisito de proporcionalidad, en sentencias como la del 06 de noviembre de 2014 (Exp. 19247), la Sala ha manifestado que la proporción incide frente al aporte que realiza dicho gasto a la posibilidad de llevar a cabo una actividad económica. El gasto se debe proporcionalizar “según las condiciones de cada unidad económica –empresa, establecimiento de comercio y demás– de acuerdo con las condiciones internas de la empresa (la planta de personal, el espacio físico, las negociaciones que se efectúen, entre otras), así como de aquellas que se generan en el entorno económico (según el tipo de actividad económica que realice el contribuyente), de manera que el gasto no puede dejar en

déficit a una empresa puesto que ello pondría en riesgo su existencia” (sentencia del 22 de febrero de 2018, Exp. 20478).

En otras palabras, la proporcionalidad del gasto alude a la medida y a la prudencia del gasto con miras a obtener un provecho. El gasto que se realizó necesita un ingreso, de otro modo no puede ser deducible, frente a la proporcionalidad, es una medida de cantidad en función de que el gasto no sea muy grande en función de tipos que genera.

Conclusiones

En definitiva, las expresiones que emplea el artículo 107 del ET para limitar las erogaciones que son deducibles del impuesto sobre la renta a título de gasto (*i.e.* causalidad, necesidad y proporcionalidad) constituyen conceptos jurídicos indeterminados cuya delimitación corresponde al juez de lo contencioso administrativo, concretamente, a la Sección Cuarta del Consejo de Estado, en tanto órgano de cierre en litigios de naturaleza tributaria. No obstante, la naturaleza propia de ese tipo de conceptos impide el planteamiento de una definición unívoca de cada una de las nociones invocadas, lo que implica que la jurisprudencia de la Sección Cuarta le haya dado distintos alcances en cada uno de los casos que ha analizado.

De ahí que solo sea posible identificar las notas generales con las que la jurisprudencia ha identificado cada uno de los conceptos referidos, determinando que (i) el requisito de causalidad no exige la existencia de una relación directa entre el gasto y el ingreso; al tiempo (ii) la exigencia de necesidad implica que las erogaciones sean perentorias para llevar a cabo la actividad productora de renta, y que (iii) la proporcionalidad del gasto

se refiera a la medida y a la prudencia de la erogación de cara a la obtención de beneficios económicos.

Referencias

- Bernate Arbeláez, J. A. (2014). “Deducciones y deducciones especiales”, en: R. Insignares (Dir.). *El impuesto sobre la renta en el Derecho Comparado* (pp. 493 – 529). Bogotá: ICDT.
- Cahn-Speyer Wells, P. (2014). “Exigencias generales de fondo para la deducción de los gastos”, en: Cahn-Speyer Wells, P. *Derecho crítico: perspectiva tributaria* (pp. 413 – 464). Bogotá: Temis.
- Engisch, K. (1967). *Introducción al pensamiento jurídico*.
- Lozano Rodríguez, E. (2017). *Justicia tributaria: jurisprudencia tributaria del Consejo de Estado, 2005-2016*. Bogotá: Universidad de Los Andes.
- Montalvo Forero, M. C. (2013). “Necesidad de las expensas y procedencia de la deducción por gastos laborales (Sentencias de 2012)”, en: R. Insignares (Dir.). *Estudios críticos de jurisprudencia tributaria*. Tomo III (pp. 193-212). Bogotá: ICDT.
- Ortiz Barbosa, M. I. (2008). “Evolución jurisprudencial en materia de deducciones en el impuesto sobre la renta”, en *Revista del Instituto Colombiano de Derecho Tributario*. (58), 165-184.
- Pardo Ardila, G. (2013). “Deducción por pérdidas (enero a diciembre 2012)”, en: R. Insignares (Dir.). *Estudios críticos de jurisprudencia tributaria*. Tomo III (pp. 193-212). Bogotá: ICDT.
- Pérez Franco, M. (2014). “Deducciones especiales”, en: J. R. Piza Rodríguez, P. E. Sarmiento Pérez y R. Insignares Gómez (Ed.). *El impuesto sobre la renta y complementarios: consideraciones teóricas y prácticas* (pp. 493-529). Bogotá: Universidad Externado de Colombia.
- Piza Rodríguez, J. R. (2015). *La obligación tributaria y sus fundamentos constitucionales*. Bogotá: Universidad Externado de Colombia.
- Ramírez Cardona, A. (1990). *Derecho tributario*. Ed. 4. Bogotá: Temis.
- Ramírez Guerrero, C. (1971). “Deducibilidad de la provisión para pago de jubilaciones”, en *Revista del Instituto Colombiano de Derecho Tributario* (V), 129-133.
- Zapata Torres, R. M. (2014). “Deducciones generales”, en: J. R. Piza Rodríguez, P. E. Sarmiento Pérez y R. Insignares Gómez (Ed.). *El impuesto sobre la renta y complementarios: consideraciones teóricas y prácticas* (pp. 493-529). Bogotá: Universidad Externado de Colombia.
- Zarama Martínez, C. (2016). “Acción 4: Perspectivas de la aplicación del Plan BEPS relativa a los gastos financieros”, en: *Resultado del plan de acción BEPS y su aplicación en Colombia* (pp. 89-108). Bogotá: Instituto Colombiano de Derecho Tributario.
- Zarama Vásquez, F. y Zarama Martínez, C. (2013). *Reforma tributaria comentada. Ley 1607 de 2012*. Bogotá: Legis.
- Zarama Vásquez, F. y Zarama Martínez, C. (2015). *Reforma tributaria comentada. Ley 1739 de 2014*. Bogotá: Legis.
- Zarama Vásquez, F. y Zarama Martínez, C. (2017). *Reforma tributaria comentada. Ley 1819 de 2016*. Bogotá: Legis.