**OFICIO N° 031234**

**22-05-2014**

**DIAN**

Dirección de Gestión Jurídica

Bogotá, D. C.

100202208-601

Doctor

**IVÁN DARÍO AGUDELO ZAPATA**

Representante a la Cámara

Congreso de la República

Carrera 7 No. 8-68

Bogotá, D. C.

**Ref.** Radicados 26845 del 25 04 2014, 27850 y 28092 del 02 05 2014.

**Tema:** Impuesto Sobre la Renta y Complementarios

**Descriptores:** Deducciones

**Fuentes Formales:** Estatuto Tributario, art. 107

Ley 1421 de 2010, art. 1

Ley 1106 de 2006, art. 6

Ley 418 de 1997, art. 121

Cordial saludo H. Representante.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 19 del Decreto 4048 de 2008 y la Orden Administrativa 000006 del 21 de agosto de 2009, esta Dirección es competente para absolver las consultas escritas que se formulen sobre interpretación y aplicación de las normas tributarias nacionales, aduaneras o de comercio exterior y en materia de control cambiario en lo de competencia de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, razón por la cual su consulta se absolverá en el marco de la citada competencia.

Consulta usted si la contribución parafiscal sobre contratos de obra pública consagrada en la Ley 1421 de 2010 es deducible en la determinación del impuesto sobre la renta.

El respecto se señala:

La ley 1421 de 2010, por usted referenciada, prorroga en su primer artículo, por el término de cuatro (4) años, la vigencia, entre otros, del artículo 121 de la Ley 418 del 26 de diciembre de 1997 y del artículo 6 de la Ley 1106 de 2006.

El artículo 6 de la Ley 1106 de 2006, establece:

**"ARTÍCULO 6o. DE LA CONTRIBUCIÓN DE LOS CONTRATOS DE OBRA PÚBLICA O CONCESIÓN DE OBRA PÚBLICA Y OTRAS CONCESIONES.** El artículo 37 de la Ley 782 de 2002, quedará así:

Todas las personas naturales o jurídicas que suscriben contratos de obra pública, con entidades de derecho público o celebren contratos de adición al valor de los existentes deberán pagar a favor de la Nación, Departamento o Municipio, según el nivel al cual pertenezca la entidad pública contratante una contribución equivalente al cinco por ciento (5%) del valor total del correspondiente contrato o de la respectiva adición.

Las concesiones de construcción, mantenimiento y operaciones de vías de comunicación, terrestre o fluvial, puertos aéreos, marítimos o fluviales pagarán con destino a los fondos de seguridad y convivencia de la entidad contratante una contribución del 2.5 por mil del valor total del recaudo bruto que genere la respectiva concesión.

Esta contribución sólo se aplicará a las concesiones que se otorguen o suscriben a partir de la fecha de vigencia de la presente ley.

Se causará el tres por ciento (3%) sobre aquellas concesiones que otorguen las entidades territoriales con el propósito de ceder el recaudo de sus impuestos o contribuciones.

Autorízase a los Gobernadores Departamentales y a los Alcaldes Municipales y Distritales para celebrar convenios interadministrativos con el Gobierno Nacional para dar en comodato inmuebles donde deban construirse las sedes de las estaciones de policía.

**PARÁGRAFO 1o.** En los casos en que las entidades públicas suscriban convenios de cooperación con organismos multilaterales, que tengan por objeto la construcción de obras o su mantenimiento, los subcontratistas que los ejecuten serán sujetos pasivos de esta contribución.

**PARÁGRAFO 2o.** Los socios, copartícipes y asociados de los consorcios y uniones temporales, que celebren los contratos a que se refiere el inciso anterior, responderán solidariamente por el pago de la contribución del cinco por ciento (5%), a prorrata de sus aportes o de su participación”.

A su turno, el artículo 121 de la Ley 418 de 1997, determina:

**“ARTÍCULO 121.** Para los efectos previstos en el artículo anterior, la entidad pública contratante descontará el cinco por ciento (5%) del valor del anticipo, si lo hubiere, y de cada cuenta que cancele al contratista.

El valor retenido por la entidad pública contratante deberá ser consignado inmediatamente en la institución que señale, según sea el caso, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público o la entidad territorial correspondiente.

Copia del correspondiente recibo de consignación deberá ser remitido por la entidad pública al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, Unidad Administrativa de Impuestos y Aduanas Nacionales o la respectiva Secretaría de Hacienda de la entidad territorial, dependiendo de cada caso. Igualmente las entidades contratantes deberán enviar a las entidades anteriormente señaladas, una relación donde conste el nombre del contratista y el objeto y valor de los contratos suscritos en el mes inmediatamente anterior”.

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**. Son deducibles las expensas realizadas durante el año o periodo 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.

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.

<Inciso adicionado por el artículo 158 de la Ley 1607 de 2012.> En ningún caso serán deducibles las expensas provenientes de conductas típicas consagradas en la ley como delito sancionable a título de dolo. La administración tributaria podrá, sin perjuicio de las sanciones correspondientes, desconocer cualquier deducción que incumpla con esta prohibición. La administración tributaria compulsará copias de dicha determinación a las autoridades que deban conocer de la comisión de la conducta típica. En el evento que las autoridades competentes determinen que la conducta que llevó a la administración tributaria a desconocer la deducción no es punible, los contribuyentes respecto de los cuales se ha desconocido la deducción podrán solicitar la correspondiente devolución o solicitar una compensación, de conformidad con las reglas contenidas en este Estatuto y según los términos establecidos, los cuales correrán a partir de la ejecutoria de la providencia o acto mediante el cual se determine que la conducta no es punible”.

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, vinculo 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 y 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 Olcos.

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, ya 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 comercia (Sic) “Sobre la costumbre mercantil el artículo 3° del Código de Comercio expresa: ARTICULO 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.

Sobre los requisitos de necesidad y proporcionalidad, la reiterada jurisprudencia de la sala, ha expresado entre otros fallos:

“…Es claro y determinante el texto del artículo 107 del estatuto Tributario, al establecer que para que las expensas sean deducibles se requiere que el gasto sea "necesario" o sea, el normal para producir o facilitar la generación de la renta por parte de la actividad generadora de la misma, y lo acostumbrado en la correspondiente actividad empresarial, vale decir, proporcional de acuerdo a la actividad, y que exista una "relación de causalidad" la cual está referida al vínculo que debe existir entre la actividad productora de renta y el motivo de las expensas..." CONSEJO DE ESTADO. Sección Cuarta. Sentencia del 13 de diciembre de 1995. Expediente 7158. Ponente Delio Gómez Leyva.

"...No puede argumentarse que el pago no está probado, porque por una parte fue la propia la (Sic) Administración la que admitió haber encontrado al realizar la visita administrativa, que el pago si había sido efectuado y se hallaba contabilizado, sólo que estimó que no era procedente su reconocimiento por no tener relación de causalidad ni proporcionalidad con el ingreso declarado. Aseveración con la cual desconoce que dada la participación del gasto en la proporción de una renta como factor de su creación sino como condición para que la misma se produzca, debe efectuarse su reconocimiento fiscal y que de no hacerlo así se viola el principio de justicia tributaria. Con relación a la necesidad y proporcionalidad del gasto, tampoco se encuentra válido el cargo de la demandada, en cuanto pretende fijar un porcentaje para deducirla y determinar su normalidad, porque como lo enseña la ley y reitera la jurisprudencia, para que un gasto sea necesario sólo requiere que sea de los normalmente acostumbrados y su proporcionalidad no puede hacerla discrecionalmente el reglamento y menos aún fijarla a su arbitrio el funcionario administrativo cuando no ha sido establecida por la Ley..." CONSEJO DE ESTADO. Sección Cuarta. Sentencia del 6 de septiembre de 1996. Expediente 7844. Ponente Julio Enrique Correa Restrepo.

Ahora bien, el Estatuto Tributario a partir de su artículo 108 y hasta el 176 , se refiere a algunas deducciones o gastos para los cuales exige requisitos especiales.

Pero esos conceptos pueden tener la calidad de costos o deducciones, dependiendo de su relación con los ingresos o con la renta bruta, eso si con las condiciones antes expuestas y contempladas en el artículo 107 ib, ya que en algunos casos quedarán incorporadas de manera directa en los bienes o servicios prestados y en otros apenas serán necesarias para la administración, financiación o comercialización de los mismos, pero de todas formas deberán tener relación de causalidad, necesidad y proporcionalidad con los ingresos o con la actividad productora de renta. El hecho que el legislador hubiere regulado de manera especial algunos egresos en que incurre un contribuyente dentro de su objeto social, no quiere decir que sean los únicos aceptados como deducciones en el Impuesto sobre la renta y complementarios, simplemente representan las expensas necesarias que en su calidad de costos o deducciones, tienen además de los requisitos generales señalados en el artículo 107 del Estatuto Tributario algunos requisitos específicos sin cuyo cumplimiento tampoco lograrán su reconocimiento fiscal dentro del denuncio rentístico”.

**En este orden de ideas, considera el despacho que la contribución de los contratos de obra pública o concesión de obra pública y otras concesiones, en los términos establecidos por el artículo 6 de la Ley 1106 de 2006, cumple con los presupuestos esenciales de causalidad, necesidad y proporcionalidad previstos por el artículo 107 del Estatuto Tributario, lo cual comporta su deducibilidad dentro del proceso de depuración del impuesto sobre la renta y complementarios.**

Cordialmente,

**DALILA ASTRID HERNÁNDEZ CORZO**

Directora de Gestión Jurídica

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_