

**RAD: 906014**

100208221-921

Bogotá, D.C. **24/06/2021**

Tema	Impuesto sobre la renta
Descriptores	Costos y deducciones Regalías
Fuentes formales	Artículo 107 del Estatuto Tributario Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, C.P. JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ, Sentencia de Unificación del 26 de noviembre de 2020, Radicación N° 25000-23-37-000-2013-00443-01 (21329).

Cordial saludo,

De conformidad con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008, este Despacho está facultado para absolver las consultas escritas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras y cambiarias, en el marco de las competencias de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Por consiguiente, no corresponde a este Despacho, en ejercicio de las funciones descritas anteriormente, prestar asesoría específica para atender casos particulares, ni juzgar o calificar las decisiones tomadas por otras dependencias o entidades.

Mediante el radicado de la referencia, la peticionaria solicita se le aclare si una empresa cuya actividad comercial es el comercio al por mayor de metales y productos metalíferos (código CIU 4662 acorde con la Resolución DIAN N° 000114 de 2020) puede deducir las regalías pagadas a la Agencia Nacional de Minería.

Sobre el particular, ya que – se reitera – no le compete a este Despacho prestar asesoría específica para atender casos particulares, se considera necesario remitirse a lo ya explicado en el Oficio N° 900198 del 15 de enero de la presente anualidad, el cual se anexa a la presente para conocimiento de la peticionaria, y en el cual se concluyó:

*“(...) la peticionaria deberá examinar en su caso particular si se cumplen los criterios de causalidad, necesidad y proporcionalidad, ordenados por el artículo 107 del Estatuto Tributario, para la procedencia de la deducción del pago de regalías, tal y como se expresó por parte de esta Subdirección en el Oficio N° 003705 del 15 de febrero de 2018:*

*‘(...) la DIAN en ejercicio de sus facultades legales puede objetar las deducciones tomadas por este concepto- regalías pagadas por explotación de recursos naturales no renovables- **analizando cada caso en concreto, siempre que éstas, no cumplan con los requisitos generales del artículo 107 del E.T. (...)**’ (resaltado fuera de texto)”. (Subrayado fuera del texto original).*

Adicionalmente, ya que no es posible realizar un análisis en abstracto de un gasto como el planteado en la consulta, siendo menester – por el contrario – examinar el cumplimiento de los requisitos de causalidad, necesidad y proporcionalidad de la correspondiente expensa a la luz de la situación concreta del contribuyente, se considera prudente igualmente que se tenga en cuenta lo explicado por el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, C.P. JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ, en la Sentencia de Unificación del 26 de noviembre de 2020, Radicación N° 25000-23-37-000-2013-00443-01 (21329):

*“3.1- Como regla general, en los términos del artículo 107 del ET, son deducibles de la renta bruta las expensas realizadas durante el período gravable en desarrollo de «cualquier actividad productora de renta», siempre que guarden relación de causalidad con ella y, además, sean necesarias y proporcionadas de acuerdo con cada actividad. La necesidad y proporcionalidad se determinan «con criterio comercial, teniendo en cuenta las normalmente acostumbradas en cada actividad», según precisa la misma norma. (...)*

*3.2- Acerca de la relación de causalidad exigida por la norma, en armonía con el 178 ibídem, esta Sección ha sostenido que se refiere al nexo causa-efecto que debe existir entre la erogación y la actividad generadora de renta para el contribuyente, «no como costo-ingreso, sino como gasto-actividad». Para tales efectos, es pertinente señalar que el objeto social es un dato meramente indicativo de la actividad lucrativa desarrollada, de manera que no es una limitante para establecer en el caso concreto la actividad productora de renta respecto de la cual se elabora el nexo causal, pues este es un juicio fáctico que no debe confundirse con el jurídico atinente a la capacidad de la persona jurídica para celebrar negocios jurídicos; máxime cuando la descripción del objeto social puede estar reducida a «cualquier actividad lícita», como ocurre con las sociedades por acciones simplificadas (artículo 5.º, ordinal 5.º, de la Ley 1257 de 2008). Por otra parte, aunque la injerencia del gasto en la actividad empresarial del contribuyente puede probarse con el ingreso correlativo obtenido, esa no es la única prueba pertinente sobre la procedencia de la deducción, pues se podrá «acreditar que si no se incurre en la erogación no es posible o se dificulta el desarrollo de la actividad generadora» (sentencia del 11 de junio de 2020, exp. 22918, CP: Julio Roberto Piza).*

(...)

*En cuanto al contenido del requisito de necesidad, esta judicatura ha indicado que la expensa debe intervenir directa o indirectamente en la obtención de ingresos, de forma que ayude a generarlos (sentencias del 24 de julio de 2008, exp. 16302, CP: Ligia López Díaz y del 06 de noviembre de 2014, exp. 19247, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas), sin que ello, precisa esta Sala, equivalga a que la aptitud productiva esté condicionada a la obtención efectiva de ingresos. Para valorar la necesidad de las expensas deducibles en cada situación particular, la Sala ha hecho especial énfasis en la aplicación de un juicio desde la óptica comercial a que alude el artículo 107 del ET (sentencia del 06 de agosto de 2020, exp. 22979, CP: Julio Roberto Piza). En esa oportunidad, se expuso que la «necesidad», exigida por la norma bajo análisis, no ha de ser una necesidad pura, sino una necesidad vista «con criterio comercial», «teniendo en cuenta las normalmente acostumbradas en cada actividad», de modo que lo que cabe apreciar es si la expensa resultaba requerida o provechosa para el desarrollo de la actividad productora de renta en situaciones de mercado. Bajo esas condiciones, las consideraciones relativas a si se estaba constreñido al gasto por una razón legal o contractual son ajenas a determinar si se supera o no el requisito de necesidad con criterio comercial, pues «se hace ineludible para quien bien gestiona sus negocios adelantar las acciones que, de manera real o potencial,*

*coadyuven a la producción o aumento de las ganancias gravadas; o impidan el deterioro de la fuente productiva, ya sea preservándola, adaptándola a una situación de mercado u optimizándola» (sentencia del 22 de febrero de 2018, exp. 20478, CP: Julio Roberto Piza). (...)*

*Con base en los anteriores criterios, la Sala considera que son necesarias las expensas que razonablemente devenga un contribuyente en una situación de mercado y que, real o potencialmente, permiten desarrollar, conservar o mejorar la actividad generadora de renta. Así, la necesidad vista con criterio comercial, esto es, en una situación de mercado, no está condicionada por la inevitabilidad o indispensabilidad, el carácter forzoso por causas legales o contractuales, la obtención de utilidades y el cariz habitual o novedoso que presente la expensa en el mercado. La razonabilidad comercial de la expensa puede estar motivada, en cada caso concreto, por distintas razones, como podría ser, entre otras, la situación financiera del contribuyente, las condiciones del mercado donde se ejecuta la actividad productora de renta, o el modelo de gestión de negocios propio del tipo de actividad generadora de renta que realiza el contribuyente.*

*A su vez, la «proporcionalidad» corresponde al aspecto cuantitativo de la expensa a la luz de un «criterio comercial». Bajo esa premisa, en sentencia del 27 de agosto de 2020 (exp. 21933, CP: Julio Roberto Piza), esta Sección estimó que ese atributo de las expensas deducibles alude a la medida y a la prudencia de la erogación, frente al provecho económico que el contribuyente espera obtener al incurrir en ella; este requisito del artículo 107 del ET impide que el monto de la erogación exceda aquello que sea justificable en términos comerciales, acorde con la específica actividad económica desarrollada por el contribuyente. (...) En ausencia de una regla especial que determine la proporcionalidad de una deducción en particular, su magnitud debe ser valorada conforme a la regla general del artículo 107 del ET.*

*Al respecto, la Sala precisa que la regla general de proporcionalidad del artículo 107 del ET no demanda una comparación entre la erogación incurrida y la renta bruta del contribuyente para verificar su magnitud, sino que, como se señaló anteriormente, se debe apreciar si el monto resulta razonable en el marco de la actividad empresarial realizada por el contribuyente y en el contexto de una situación de mercado dada. En este sentido, un gasto deducible garantiza que se pueda realizar la actividad, por ser causal y necesario, pero además debe guardar una razonabilidad cuantitativa que se valora en cada caso concreto, según las condiciones internas del contribuyente (situación financiera, planta de personal, infraestructura, entre otras), así como por las externas que deriven del entorno económico y mercado en el que se desenvuelve el agente (según el tipo de actividad económica que realice el contribuyente). En definitiva, la proporción se estima acorde con la situación comercial del propio contribuyente y de otros agentes del mismo mercado.*

*Finalmente, la Sala pone de presente que, como la carga de efectuar las demostraciones concernientes a los factores negativos de la base imponible recae sobre los obligados tributarios, incumbe al contribuyente probar y poner en conocimiento de las autoridades administrativas y judiciales las circunstancias que justifican la causalidad, necesidad y proporcionalidad de las erogaciones cuestionadas por la Administración. Por tanto, la mayor concreción del cuestionamiento de autoridad tributaria, frente a la aplicación y alcance de los requisitos del artículo 107 del ET, tendrá como correlato un mayor despliegue probatorio por parte del administrado, pues ese nivel de especificidad requerirá mayor diligencia, carga argumentativa y demostraciones técnicas por parte del contribuyente.” (Subrayado fuera del texto original).*

En los anteriores términos se resuelve su solicitud 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](http://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 ícono de “Normatividad” – “Doctrina”–, dando click en el link “Doctrina Dirección de Gestión Jurídica”.

Atentamente,

**NICOLÁS BERNAL ABELLA**

Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina (E)  
Dirección de Gestión Jurídica  
UAE-DIAN  
Car. 8 N° 6C-38 Piso 4, Edificio San Agustín.  
Bogotá D.C.

Proyectó: Alfredo Ramírez Castañeda

Anexo: Oficio N° 900198 del 15 de enero de 2021