

MARÍA PAULA BAPTISTE GONZÁLEZ

EL CONCEPTO DE EXPENSAS NECESARIAS.

**EL ATRIBUTO DE NECESIDAD EN LA JURISPRUDENCIA DE LA SECCIÓN CUARTA DEL CONSEJO
DE ESTADO ENTRE EL 2012 Y EL 2020.**

(Tesis de Maestría)

Bogotá D. C., Colombia

2020

UNIVERSIDAD EXTERNADO DE COLOMBIA

FACULTAD DE DERECHO

TESIS DE GRADO

Rector: Dr. Hernando Parra Nieto

Secretaria General: Dr. José Fernando Rubio

Directora Departamento

Derecho Fiscal: Dra. Olga Lucía Parra G.

Director Tesis: Dr. Julio Roberto Piza R.

Presidente de Tesis: Dr. Gabriel Muñoz Martínez

Examinadores: Dr. José Manuel Castro

Dr. César Sánchez

A mi amada hermana menor, que es la luz de mis ojos.

AGRADECIMIENTOS

Al Dr. Julio Roberto Piza por su paciencia y constante guía. Al Dr. Gabriel Muñoz, mi mentor, quien diariamente señala el camino de la pregunta relevante y la respuesta concisa. A los admirados tributaristas Aitor Navarro, Carlos Giovanni Rodríguez y Pedro Emiro Madera, por estar siempre dispuestos a discutir y por orientar mis dudas con acierto y claridad. A mis amigos Andrés José Sánchez, Duván Felipe Ordóñez y Jennifer Villamil, por sus invaluable comentarios. A María José Suárez y Jaime Smith por todo su apoyo en las revisiones finales. A los docentes del Departamento de Derecho Fiscal por sus enseñanzas. Y a todos las personas que han hecho parte del despacho del Dr. Julio Roberto Piza, porque su incansable trabajo y camaradería me permitieron culminar este proyecto.

TABLA DE CONTENIDO

AGRADECIMIENTOS	4
ÍNDICE DE ACRÓNIMOS Y ABREVIATURAS	6
INTRODUCCIÓN 7	
I. ELEMENTOS PARA LA APROXIMACIÓN AL CONCEPTO DE “EXPENSAS NECESARIAS” 12	
A. LA NOCIÓN DE “RENTA”	12
(a) La acepción económica	13
(b) El aporte de la disciplina contable.....	16
(c) La perspectiva constitucional: la capacidad contributiva como límite al concepto jurídico de renta.....	21
(d) El faro: la renta líquida ordinaria	32
B. LA FUNCIÓN DE LAS “EXPENSAS NECESARIAS” EN LA DEPURACIÓN DE LA RENTA LÍQUIDA ORDINARIA DEL EJERCICIO.....	38
(a) Las diferencias respecto de los costos	39
(b) La distinción respecto de otras deducciones	45
C. ANTECEDENTES NORMATIVOS DE LAS DISPOSICIONES QUE RIGEN LA DEDUCIBILIDAD DE GASTOS EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA	47
II. LA NORMA SOBRE DEDUCIBILIDAD DE LAS EXPENSAS A LA LUZ DE LA JURISPRUDENCIA 53	
(I) CONSIDERACIONES GENERALES.....	53
(II) LOS ATRIBUTOS DE LAS “EXPENSAS NECESARIAS”	62
(i) La causalidad.	63
(ii) La necesidad.	66
(iii) La proporcionalidad.....	75
(iv) Sentencia de unificación nro. 2020CE-SUJ-4-005, del 26 de noviembre de 2020. 60	
CONCLUSIONES 76	
REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS	80

ÍNDICE DE ACRÓNIMOS Y ABREVIATURAS

Decreto Único Reglamentario en Materia Tributaria	DURT
Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales	DIAN
Doctor	Dr.
Estatuto Tributario	ET
Gravamen a los movimientos financieros	GMF
Impuesto al valor agregado	IVA
Impuesto de industria y comercio y comentario de avisos y tableros	ICA
Normas Internacionales de Información Financiera	NIIF
Numero	nro.

INTRODUCCIÓN

La cuestión sobre la deducibilidad de las denominadas “expensas necesarias” ha estado latente en nuestro contexto, con escasa diferencia, desde los orígenes de la imposición directa en Colombia¹. Ya en 1919, el Decreto 794 —reglamentario de la Ley 56 de 1918 “Por la cual se establece el impuesto sobre la renta”— preceptuaba que eran deducibles del “monto bruto total” de las “rentas gravadas” todas las “expensas necesarias” que se realizaran en la administración de los negocios, profesiones o industrias, sin incluir en ellas los gastos personales o de familia (letra a., artículo 8.º). Así pues, desde ese entonces, nuestro legislador optó por definir las erogaciones deducibles de la base imponible valiéndose de “conceptos normativos indeterminados”², en lugar de establecer, *v. g.*, una remisión general a la contabilidad o un listado taxativo, bien de gastos procedentes, ora de erogaciones no deducibles.

Por contera, desde esa misma época, los operadores del derecho tributario colombiano se han visto avocados al debate sobre el alcance de la expresión “expensas necesarias” y su aplicación casuística, lo que ha dado lugar a que asiduamente se demande la intervención del juez de lo contencioso administrativo en controversias sobre la procedencia de erogaciones concretas³ (Lozano Rodríguez, 2017), siendo a él a quien nuestro ordenamiento confía la labor de dotar de contenido aquellas nociones. No en vano la doctrina alemana más autorizada ha destacado que, al exigir un ejercicio valorativo (Engisch, 1967), la aplicación de conceptos normativos y conceptos indeterminados supone una actuación judicial que trasciende el paradigma napoleónico del “juez como boca de la ley”, pues con ellos el legislador pretende provocar que la jurisdicción ajuste sus decisiones a las circunstancias especiales del caso concreto y a

¹ El primer impuesto personal sobre la renta fue creado por la Ley 30 de 1821.

² Si bien hemos planteado en escritos previos (Baptiste González, 2020) que la disposición en comento establecía un listado positivo de gastos deducibles, porque así lo hizo el precepto, consideramos que no se trataba de un listado taxativo, en la medida en que el primero de los ítems de la lista era, precisamente, la enunciación de textura abierta arriba descrita.

³ Este ha sido el caso, por ejemplo, de la discusión sobre la procedencia de las erogaciones efectuadas a título gratuito, que originó, en un primer lugar, la fijación de líneas jurisprudenciales y, seguidamente, la adición del artículo 107-1 del ET, con el precepto 63 de la Ley 1819 de 2016.

las cambiantes concepciones de la comunidad jurídica (Engisch, 1969). Al respecto y en lo que interesa al presente documento, adviértase que, en nuestra legislación, la deducibilidad de los gastos es tratada con una cierta pretensión de generalidad, ya que al aludir a nociones indefinidas como la de “expensa necesaria” —empleada, aún en la actualidad, por el artículo 107 del ET— se logra abarcar el universo de las erogaciones procedentes, dejando al fallador la tarea de completar valorativamente el contenido de ese universo.

En esas circunstancias, es indudable la relevancia del análisis de la jurisprudencia que sobre el particular ha emitido la Sección Cuarta del Consejo de Estado, que es el órgano de cierre de los litigios contenciosos de carácter impositivo y, como tal, ha determinado el alcance del mandato legal e identificado las concretas exigencias que ordenamiento tributario establece para la procedencia de los gastos.

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, 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, conviene, 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 sobre la renta.

El artículo 230 de la Constitución dispone que la actividad judicial sólo está sometida al imperio de la ley, pues la jurisprudencia, la equidad y los principios generales del Derecho constituyen, apenas, un criterio auxiliar de interpretación. Según Santofimio Gamboa (2010), la norma anterior creó fraccionamiento en relación con el tema de

existencia y aplicabilidad de la teoría de los precedentes⁴ al sistema jurídico del Derecho Positivo, aplicabilidad referida como una forma del derecho vinculante, ya que el entendimiento de la expresión “imperio de la ley” apunta a una noción genérica de la ley, del ordenamiento vigente, que no excluye la fuerza vinculante de los antecedentes jurisprudenciales.

De tal suerte que, si se tiene en cuenta que esa obligación de respetar el sentido y las razones que sustentan las decisiones previas se encuentran íntimamente ligadas a una exigencia que cabe formular respecto de toda actuación judicial, con el fin de que pueda catalogarse como ajustada al ordenamiento, eso significa que la decisión del juez debe venir de los principios generales y reglas universales (Santofimio Gamboa, 2010). Así pues, que el Estado actúe según las orientaciones de la jurisprudencia no sólo es regla de justicia, sino que es máxima de racionalidad, porque “los desvíos de la Administración, tarde o temprano, serán corregidos por el juez” (Hernández, 2011).

En armonía con la tesis anteriores, la jurisprudencia constitucional ha dado alcance al contenido del artículo 230 superior, en aras de salvaguardar la obligatoriedad de los pronunciamientos emitidos por las Altas Cortes (incluido el Consejo de Estado) y, en esa dirección, ha sostenido que la fuerza normativa de sus pronunciamientos, como órganos de cierre de sus jurisdicciones, proviene fundamentalmente: (i) de la obligación de los jueces de aplicar la igualdad frente a la ley y de brindar igualdad de trato en cuanto autoridades que son; (ii) de la potestad otorgada constitucionalmente a las altas corporaciones, como órganos de cierre en sus respectivas jurisdicciones y el cometido de unificación jurisprudencial en el ámbito correspondiente de actuación; (iii) del principio de la buena fe, entendido como confianza legítima en la conducta de las autoridades del Estado; (iv) de la necesidad de seguridad jurídica del ciudadano respecto de la protección de sus derechos, entendida como la predictibilidad razonable de las decisiones judiciales

⁴ Si bien parte de la doctrina nacional plantea que la ley colombiana establece distinciones entre los conceptos de precedente y jurisprudencia (ver, entre otros, Santofimio Gamboa, 2010), esta posición no es unívoca (para posición contraria, ver Rojas Betancourth, 2012); y, en cualquier caso, ese particular desborda el objeto del presente documento. Por este motivo, ambos conceptos serán utilizados como sinónimos.

en la resolución de conflictos, derivada del principio de igualdad ante la ley como de la confianza legítima en la autoridad judicial (sentencia C-621 de 2015, exp.: D-10609)⁵.

En el ámbito contencioso administrativo, durante la última década el legislador ha tomado medidas para respaldar los planteamientos jurisprudenciales descritos. Al efecto, la Ley 1437 de 2011 (CPACA) introdujo al ordenamiento contencioso administrativos dos poderosos instrumentos de cara al fortalecimiento del precedente judicial como fuente de Derecho: el mecanismos de extensión de la jurisprudencia (artículos 102 y 209 *ibidem*) y las sentencias de unificación (artículo 270 *ejusdem*). Como se puede anticipar un análisis detallado sobre esos institutos excede el propósito del presente documento; no obstante, valga destacar que ambas figuras hacen parte del sistema de garantías constitucionales de igualdad, acceso a la administración de justicia y seguridad jurídica (Rojas Betancourth, 2012) y que, además, materializan el carácter vinculante de las providencias expedidas por las Altas Cortes.

En definitiva, al día de hoy es innegable el carácter vinculante de las decisiones de las denominadas Altas Cortes, como órganos jurisdiccionales de cierre, condición que, conforme con lo planteado pro al Corte Constitucional en la sentencia C-816 de 2011, les impone el deber de unificación jurisprudencial en sus respectivas jurisdicciones.

Precisada la relevancia constitucional y práctica del precedente jurisprudencia, valga destacar que, en materia tributaria, compete al Consejo de Estado, Sección Cuarta, juzgar la constitucionalidad y la legalidad de actos administrativos de contenido general y particular emitidos por las autoridades tributarias, en función de su cuantía. En el primer caso, los litigios darán lugar al medio de control de simple nulidad, consagrado en el artículo 137 del CPACA, y a providencias con efectos *erga omnes*; en tanto que, en el segundo evento, se tratará de procesos de nulidad y restablecimiento del derecho con efectos *inter partes* (Muñoz & Zornoza, 2015).

Con el fin de analizar y exponer el estado del arte de la materia objeto de investigación se adelantó el estudio de los pronunciamientos del Consejo de Estado (95 providencias),

⁵ En el mismo sentido, ver las sentencias C-131 de 1993; C-083 de 1995; C-037 de 1996; C-252 de 2001; C-335 de 2008.

relativos a las deducciones y a los requisitos de su procedencia, durante el periodo 2012 – 2020. Durante el año 2014 esta corporación profirió la mayor cantidad de providencias sobre el tema en cuestión, con un total de 42 sentencias. Además, en el transcurso de estos nueve años, la mayor cantidad de problemas jurídicos dirimidos versaron sobre deducciones generales, cuyo tema álgido era la procedencia de la deducción sujeta a la verificación del agotamiento del requisito de necesidad, siendo los gastos más debatidos aquellos relacionados con los pagos de carácter laboral, los honorarios, las comisiones y las remuneraciones económicas, seguido por la deducción de impuestos diferentes a los consagrados en el artículo 115 del ET.

I. ELEMENTOS PARA LA APROXIMACIÓN AL CONCEPTO DE “EXPENSAS NECESARIAS”

Con miras a alcanzar el objetivo esbozado en la introducción, se hace necesario realizar algunos comentarios sobre la manifestación de riqueza que resulta sometida a tributación a través del impuesto sobre la renta. Así, porque la afectación de la renta bruta con “expensas necesarias” corresponde, precisamente, a una de las etapas del proceso de depuración de la “renta líquida gravable” (*i. e.* la base del tributo en cuestión), de modo que el contenido de la primera expresión (que es el objeto de nuestro estudio) sólo se explica al servicio de la última. De ello se deriva que el concepto de renta que pretende gravar nuestra legislación será el que defina las notas distintivas de los gastos deducibles y, por ende, la adecuada comprensión de aquella noción es imprescindible a efectos de nuestra investigación.

A. LA NOCIÓN DE “RENTA”

Para los fines propuestos, y aunque parezca evidente, debemos partir de destacar que, dado que el principio de legalidad impone al Congreso la tarea de delimitar los concretos hechos que se sujetan a imposición, en últimas, el concepto de renta gravado con el tributo homónimo es uno normativo. En efecto, son las previsiones que rigen el gravamen —y, en particular, las que disciplinan la depuración de su base gravable— las encargadas de enumerar los factores positivos y negativos a partir de los cuales se determina la cuantía afectada con la tarifa de imposición. Es así, porque siendo la base gravable el aspecto del elemento objetivo del hecho imponible que señala la medida en que se realiza el hecho generador (*i. e.* la percepción de renta), es ella la que termina por revelar cuál es la circunstancia fáctica que verdaderamente se grava.

Ahora, sin perjuicio de que la noción normativa de renta sea la finalidad perseguida en el presente acápite, sucede que ni ella es originaria de la disciplina jurídica (sino de la economía), ni esta le otorga una definición precisa cuya interpretación esté libre de debate. De ahí que, antes de analizar su positivización, interese indagar qué entiende por “renta” la ciencia económica a fin de advertir hacia cuál de las tendencias de ese

orden se inclina nuestra legislación y, en virtud de esa orientación (juzgada a la luz del ordenamiento jurídico), extraer elementos que aporten en el ejercicio hermenéutico que nos ocupa. Como también es patente que aquella expresión goza de plena regulación contable, con igual propósito, abordaremos esta conceptualización, pese a que afirmar la subordinación de la base fiscal al resultado contable fue discutible, por lo menos, hasta la adición del artículo 21-1 al ET (con el artículo 22 de la Ley 1819 de 2016)⁶. Veamos:

(a) La acepción económica

Para Jarach (1996, págs. 472 - 476), son tres las tesis económicas que desarrollan los conceptos predominantes de renta: la teoría de las fuentes; la del rédito como incremento neto del patrimonio (más consumo) y la teoría de Irving Fisher. Por ser esta última la de menor impacto en la formulación positiva de nuestro impuesto sobre la renta (de hecho, podría afirmarse que su incidencia fue nula), prescindiremos de describirla *in extenso*; al respecto, baste con indicar que, en esencia, enuncia que el rédito equivale a la “utilidad directa que los bienes proporcionan a su poseedor”, ya sea que este los tuviera anteriormente en su poder o los adquiriera durante el período gravable con el dinero obtenido como remuneración de bienes vendidos y servicios prestados a terceros (*ibidem*, pág. 476)⁷.

⁶ Dado que el diagnóstico sobre ese punto excede el objeto del presente documento, baste con destacar que es tal la cantidad, detalle y profundidad de las disposiciones tributarias que rigen los factores positivos y negativos de la base, que, incluso en la actualidad, las remisiones (explícitas e implícitas) al ordenamiento contable terminan siendo escasas y, en algunos eventos, inoperantes a efectos del cálculo de la renta gravable. Al respecto, Báez Moreno (2005, pág. 36) expone que entre las normas fiscales y las financieras y, de suyo, entre la base fiscal y el resultado contable, puede existir bien una conexión probatoria o una normativa, así: mientras la primera requiere tener “por buenos los hechos que subyacen a la cuenta de pérdidas y ganancias rendida por el sujeto pasivo, aplicando a éstos las normas, estrictamente fiscales, que disciplinan el reconocimiento de ingresos y gastos y su valoración”; la segunda supone que las normas fiscales remiten efectivamente a las financieras con miras a la depuración de la renta, de suerte que la determinación del balance fiscal estará sujeta a la estimación del resultado contable.

⁷ Este planteamiento esencial genera dos consecuencias, también esenciales a la teoría: de un lado, hacen parte de la noción de rédito tanto los ingresos monetarios como los bienes poseídos por el sujeto pasivo (v. g. vivienda propia o arrendada, vehículo, los servicios prestados por empleados domésticos, etc.); y, de otro lado, quedan excluidos de dicha conceptualización los montos ingresados y destinados al ahorro, esto último, a fin de incrementar la formación del capital. Sobra decir que ambos postulados se oponen a nuestras prescripciones tributarias, e. g. el impuesto sobre la renta de las personas naturales colombiano favorece a quienes adquieren vivienda con financiación (artículo 119 del ET) e impide la deducción de los

En cambio, la teoría de las fuentes —sustentada en la relación entre el capital (causa) y la renta (efecto)— expone que el rédito equivale al producto periódico neto de una “fuente permanente”, de modo que los ingresos se clasifican y someten a tributación según su procedencia (*v. g.* intereses, derivados del capital; regalías, provenientes de propiedad intelectual; *business profits*, generadas por las empresas⁸; etc.). De suyo, esta conceptualización excluye las ganancias extraordinarias o eventuales que sean percibidas por los contribuyentes, bajo el argumento de que la falta de habitualidad conlleva una ausencia de aptitud contributiva, es decir, que la exteriorización de capacidad económica gravada al amparo de esta postura será aquella que resulte “normal” o “regular” a instancias del obligado. La renta sería, entonces, *sólo* aquella derivada de la explotación de un determinado bien o de la realización de una actividad específica. Allende las críticas que quepa formular a ese postulado (desde la perspectiva de la justicia formal), de golpe se advierte que este no coincide plenamente con la noción de renta acogida por nuestro ordenamiento en la actualidad⁹, pues el impuesto complementario de ganancias ocasionales (artículos 299 a 317 del ET) somete a tributación, mediante una base gravable independiente, los réditos excepcionalmente obtenidos por los obligados (*i. e.* herencias, donaciones, utilidad en la enajenación de activos fijos, etc.), al tiempo que el impuesto sobre la renta a cargo de las personas jurídicas goza de un carácter sintético, esto es, recae en la misma medida sobre todos los tipos de ingresos (sin perjuicio del impuesto complementario de ganancias

gastos por arrendamiento del mismo bien; salvo los beneficios tributarios previstos en los artículos 126-1 y 126-4 *ibidem*, nuestro impuesto sobre la renta no distingue entre rentas destinadas al consumo y rentas destinadas al ahorro a fin de determinar la base de imposición o la cuota tributaria.

⁸ Jarach (1996, pág. 474) relata que la doctrina económica discute si la empresa, en sí misma, puede ser concebida como una fuente de riqueza; el sector que responde afirmativamente (teoría del balance) plantea que incluso los beneficios empresariales extraordinarios (*e. g.* los provenientes de la enajenación de activos fijos) deben incluirse en la base de imposición; mientras que la postura opuesta (teoría de la cuenta de explotación) conserva la visión restrictiva a que nos hemos referido.

⁹ No obstante, Restrepo (2013, pág. 238 y 239) relata que: “Este fue el sistema que introdujo el primer impuesto a la renta que tuvimos en Colombia entre 1918 y 1927, año en el que se abandonó el sistema cedular propiamente dicho”.

ocasionales)¹⁰. En cuanto nos incumbe, rescatamos que, según esta tesis, son deducibles del producto bruto todos los gastos en que se incurra para generarlo y, también, todas aquellas erogaciones que permitan conservar intacta la fuente productiva, puesto que el vínculo inescindible entre el capital y la renta sugiere que, de agotarse aquel, no podrá realizarse esta.

Atendiendo a razones de justicia y coherencia, la teoría del rédito como “incremento neto del patrimonio” (postulada por tratadistas como Von Schanz, Musgrave, Haig y Simons) supera la alienación de ingresos extraordinarios que se le critica a la doctrina de las fuentes; y, en su lugar, propone un concepto de renta que “comprende en su alcance, además de los productos periódicos de fuentes permanentes (...) todos los ingresos de ganancias ocasionales o eventuales, las llamadas ‘ganancias de capital’ y las provenientes del juego”, así como “los aumentos de patrimonio derivados de herencias, legados y donaciones” (Jarach, 1996, pág. 475). Pero la innovación de esta doctrina respecto de su predecesora no acaba ahí, sino que exige que el rédito que sirve como base de imposición sea, además, *disponible* “para el consumo personal y el ahorro neto” y “susceptible de capitalizarse como inversión” (Ramírez Cardona, 1998, págs. 248 - 249); así, porque sólo esa porción de las ganancias percibidas por el sujeto pasivo resulta demostrativa de capacidad económica, en la medida en que, si aquella *puede* destinarse al ahorro y/o al gasto personal, también *puede* dirigirse “parte de ella al pago del tributo” (*ibidem*, pág. 90). Desde esa perspectiva, será perentorio que de la renta se detraigan: (i) todas las erogaciones incurridas para producirla; (ii) aquellas necesarias para mantener la fuente productora —tal como ocurre en la tesis de las fuentes—; y, también, (iii) todos los gastos de consumo requeridos para la subsistencia del obligado. Es así, porque la teoría del rédito como incremento neto patrimonial más consumo no desecha las enunciaciones de su predecesora, sino que se limita a ajustarla atendiendo,

¹⁰ Ello no significa que esta teoría impositiva sea completamente irrelevante en el campo colombiano, pues a partir de la reforma introducida con la Ley 1819 de 2016, la determinación del impuesto sobre la renta de las personas naturales se basa en una cedulación que atiende, precisamente, a la distinción de las “fuentes” defendida por dicha teoría; y, de antaño, el tributo que soportan los no residentes ha obedecido a una lógica real.

como se expuso, a criterios de justicia y de coherencia en la imposición de aquellos elementos del ingreso que también son demostrativos de capacidad adquisitiva — seguramente sea este el motivo por el cual el sistema en comento es “el más aplicado hoy en día en todo el mundo” (Restrepo, 2013, pág. 239)—. Justamente, al proponer que esta teoría fuese acogida en el diseño del impuesto canadiense sobre las sociedades de la segunda mitad del siglo XX, los redactores del afamado Informe Carter (1975, pág. 257 y 258) explicaron que el “principio general, según el cual todas las rentas obtenidas por una empresa deben incluirse en la renta global implica otro principio, que suscribimos, según el cual todos los gastos razonables de la empresa habrían de deducirse de la renta en algún momento”.

Sin perjuicio de las anteriores precisiones, destacamos junto a Ramírez Cardona (1998, pág. 252), que aunque la renta en su acepción estrictamente económica (*i. e.* referida al proceso productivo) no requiera para su configuración inmediata de un previo intercambio por dinero a precios de mercado, la índole de una economía capitalista como la colombiana “exige que la mercancía producida sea enajenada como condición de la *realización*, en términos monetarios, de la ganancia generada en aquel proceso e incorporada durante él al valor de aquella mercancía”. Por tal motivo, el rédito entendido como incremento neto del patrimonio más consumo personal no corresponde aún al valor sujeto a tributación.

(b) El aporte de la disciplina contable

A través del concepto de “devengo”, también denominado “causación” o “acumulación”, el ordenamiento contable plantea una solución a la inquietud manifestada por Ramírez Cardona con respecto a la ausencia del elemento monetario en la noción económica de renta¹¹. Antes de ahondar en el particular, no sobra recordar que la

¹¹ En el Informe Carter (1975, págs. 253 - 254) se critica, desde una perspectiva teórica-ideal, el hecho de que la renta se contabilice en el año en que se realiza y no en las demás etapas de la producción, se concluye que la técnica contable ha optado por esta solución, habida cuenta de que “no ha sido posible descubrir un medio totalmente objetivo para medir la renta que eventualmente se forma en cada etapa de este proceso (...) En la actualidad, la determinación de la renta es un problema de identificación de esta renta en el momento en que es fácil hacerlo, sea con ocasión de una venta o con ocasión de una

contabilidad tiene como cometido el de proporcionar información sobre el ente económico “a los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales”, a fin de que estos tomen “decisiones sobre el suministro de recursos a la entidad” (IFRS, 2010). De ello se sigue que los conceptos contables que permiten establecer el resultado del ejercicio financiero están al servicio de una finalidad privada que no siempre concuerda con el interés general orientador de las normas tributarias, este es, el de recaudar los recursos necesarios para el levantamiento del gasto público con arreglo a la Constitución y la ley (sin perjuicio de los objetivos extra fiscales). Esta dicotomía es la razón de ser de la precisión contenida en la última oración del artículo 21-1 del ET que, tras adoptar el modelo de conexión normativa entre el régimen contable y el impositivo, deja a salvo la finalidad pública de la definición fiscal de “renta”, al declarar que “la ley tributaria puede disponer de forma expresa un tratamiento diferente”¹².

Por tal razón, no concebimos que el entendimiento jurídico-tributario de la renta se *derive* de su enunciación contable, independientemente de que, en la práctica, ella se compute a partir del resultado financiero, máxime si se tiene presente que, para el momento en el que el método contable alcanzó un adecuado nivel de positivización en Colombia (*i. e.* con la expedición de los Decretos 2649 y 2650 de 1993), el procedimiento jurídico de determinación de la renta líquida gravable ya llevaba más de un siglo de desarrollo¹³. Con este aserto no sugerimos que haya deficiencias en el método contable, al contrario, lo que defendemos es que, si bien la noción financiera de “renta” es otro paso en dirección a la comprobación de su definición tributaria, esta última es, en su

enajenación, así como la imputación de costes y beneficios lo más exactamente posible. Al preguntarse si la determinación de la renta habría de realizarse en otro momento, interesa no olvidar que la objetividad, uno de los imperativos de la ciencia contable, es también indispensable en materia fiscal; de aquí que, al menos por el momento, no podamos imaginar un régimen fiscal que descansase sobre reglas menos objetivas que las que se utilizan en contabilidad”.

¹² Sobre la conveniencia de una conexión normativa entre las disposiciones que rigen la renta gravable y aquellas que versan sobre el balance, sugerimos consultar a Báez Moreno (Normas contables e impuesto sobre sociedades, 2005).

¹³ Con respecto al desarrollo de la disciplina contable en Colombia puede consultarse el recuento efectuado por el profesor Sierra González (Evolución de la normativa contable en Colombia, 2001).

connotación jurídica, independiente de aquella¹⁴.

Precisado lo anterior, observamos que, ya desde el artículo 14 del Decreto 2649 de 1993, la disciplina contable advertía que sólo habría “utilidad” si, al cierre del periodo, el patrimonio del ente económico se mantenía o recuperaba, al paso que el artículo 38 *ejusdem* (concordante con los artículos 12, 48 y 97 *ibidem*) precisaba que los ingresos representan flujos de entrada de recursos, en forma de “incrementos en el patrimonio, devengados por la venta de bienes, por la prestación de servicios o por la ejecución de otras actividades” (destacamos). En la misma línea, pero refiriéndose a los factores negativos de determinación de la utilidad contable, los artículos 39, 40 y 96 *ejusdem* establecían que, entre otros conceptos, debían restarse de esos ingresos tanto los cargos asociados “clara y directamente” con la producción de los bienes y servicios lucrativos (costos) como los flujos de salida de recursos incurridos en las actividades de administración, comercialización, investigación y financiación (gastos), realizados durante un período.

En la actualidad, los párrafos 4.24 y siguientes del Marco Conceptual de las NIIF indican que la cifra del resultado es a menudo usada como una “medida del rendimiento en la actividad de la entidad” y que los elementos relacionados directamente con esa medida son los ingresos y los gastos. En concreto, establece que los primeros son incrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del periodo contable, en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como decrementos de los pasivos, que dan como resultado aumentos del patrimonio, y no están relacionados con las aportaciones de los propietarios a este patrimonio; mientras que los gastos son los decrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del

¹⁴ En el mismo sentido de la postura que respaldamos, al oponerse a un sistema de dependencia plena del resultado contable en Canadá, en el Informe Carter (1975, págs. 247 - 249) se expresó: “Hemos decidido ajustarnos a la opinión expresada por el Instituto canadiense de censores de cuentas y no recomendar que la Ley del Impuesto sobre la Renta contenga una disposición estableciendo la aplicación de los principios y métodos contables en el cálculo de los beneficios. Esta conclusión no quiere decir que existan deficiencias en los principios y métodos, pues estimamos que habría que tener en cuenta los métodos contables admitidos, bajo reserva, no obstante de las disposiciones expresas de la ley y de la aplicación de la jurisprudencia, como en la actualidad. Somos más bien de la opinión de que el concepto de renta, a efectos fiscales, tiene unas características propias que le hacen diferir a menudo de las comprendidas en los conceptos de la ciencia contable” (destacamos).

periodo contable, 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 relacionados con las distribuciones realizadas a los propietarios de este patrimonio. Al tenor de esas definiciones, queda clara la adopción financiera del primer postulado de la teoría económica de la renta como incremento patrimonial (no aún “más consumo”), en la medida en que, a grandes rasgos, la ganancia contable se estima sumando todos los ingresos susceptibles de aumentar el patrimonio y restando todos los gastos relacionados (directa o indirectamente) con esa obtención de ingresos, sin atender a los gastos de subsistencia que, según la aludida doctrina económica, permite identificar la capacidad económica individual. Ello es apenas razonable, habida cuenta de que el estado de resultados está pensado para señalar el rendimiento neto generado en desarrollo de actividades lucrativas y no para materializar el principio de justicia, como sí lo está la base gravable del impuesto sobre la renta.

Ahora, a fin de precisar la oportunidad en que ingresos y gastos deben ser reconocidos en la dinámica financiera, los apartados OB17 a OB19 del anotado el Marco Conceptual señalan que el rendimiento financiero se refleja mediante la contabilidad de “acumulación (o devengo)”, que “describe los efectos de las transacciones y otros sucesos y circunstancias sobre los recursos económicos y los derechos de los acreedores de la entidad que informa en los periodos en que esos efectos tienen lugar, incluso si los cobros y pagos resultantes se producen en un periodo diferente” (destacamos). A primera vista, este enunciado no difiere demasiado de las reglas que permiten fijar la carga contributiva, de modo que podría pensarse que se trata de una medida satisfactoria desde el punto de vista fiscal; sin embargo, tal fundamento contable es “lo suficientemente amplio para englobar un gran número de situaciones que pueden producirse en la práctica [comercial]”, pero que dejan “distintos elementos de incertidumbre” en relación con el parámetro la capacidad económica (Carter & otros, 1975, pág. 255). Piénsese, por ejemplo, en los ingresos que se realizan contablemente con ocasión del método de participación patrimonial: aunque la técnica financiera estima que el control ejercido sobre una corporación basta para incluir en el resultado comercial

las utilidades no distribuidas por la controlada, ese razonamiento parecería insuficiente a efectos tributarios, en la medida en que tales recursos *aún* no han sido obtenidos por el sujeto pasivo¹⁵. Igual sucederá con un gran número de provisiones que, por mandato del principio contable de prudencia, instan al ente económico a afectar negativamente el cálculo de su utilidad, pero no representan disminuciones *actuales* del patrimonio.

Precisamente atendiendo a consideraciones de orden similar (aunadas a una preocupación por el respeto al principio de reserva de ley), en el marco del proceso deliberativo de la reforma de 2016, el Consejo Técnico de la Contaduría Pública (2016) conceptuó que no era recomendable adoptar un sistema de plena dependencia del balance fiscal al mercantil y, en particular, desaconsejó “incorporar en la ley tributaria el principio de devengo contable (...) por remisión a las NIIF” en lugar de definirlo en el texto de la ley tributaria. Al respecto, puntualizó que, si bien la contabilidad (bajo NIIF) está atenta al momento en el que se producen los efectos económicos de las transacciones y otros sucesos de similar naturaleza, el reconocimiento de esos efectos requiere, además que ellos se hayan producido, que los mismos puedan medirse fiablemente y que sea probable que la entidad obtenga los correspondientes beneficios (o sacrificios) económicos e incluso, en casos puntuales, está sujeto a exigencias adicionales plasmadas en normas específicas. En resumidas cuentas, el Consejo Técnico expresó que “la razón de ser de la contabilidad no es tributaria” y que, por ende, corresponde al régimen fiscal definir claramente los componentes de la renta (*i. e.* ingreso, costo y gasto), “identificando además los aspectos temporales (realización), territoriales y de cuantificación de estos elementos”.

En definitiva, como cierre de este apartado vale insistir en que la realización de la utilidad contable en términos de renta gravable permanece —lógicamente— supeditada a su coincidencia con el concepto esbozado por en el ordenamiento jurídico como hecho imponible del impuesto directo.

¹⁵ Valga destacar que esta apreciación la planteamos al margen de las consideraciones que sustentan regímenes fiscales con clara función antielusiva como aquellos que buscan prevenir el diferimiento del tributo.

(c) La perspectiva constitucional: la capacidad contributiva como límite al concepto jurídico de renta

Ya hemos esbozado que la principal distinción entre la acepción contable de renta y la tributaria responde a un criterio teleológico: mientras la primera persigue una finalidad privada, la segunda atiende al propósito recaudatorio de interés general. Ahora bien, no puede perderse de vista que, más allá de esa finalidad meramente recaudatoria, la determinación de los tributos —en especial la del impuesto sobre la renta— está subordinada a parámetros constitucionales y, entre ellos, particularmente, al de justicia tributaria. En términos generales, es así, porque el ordenamiento fiscal “sólo puede organizar la materia imponible con sujeción a criterios de justicia, de los que únicamente podría prescindirse dando paso a un régimen de opresión o, cuando menos, de frívolo arbitrarismo fiscal” (Sainz de Bujanda, 1963, p. 184). En efecto, ese fundamento axiológico goza en nuestro contexto de reconocimiento constitucional (artículos 95.9 y 363) y cobra singular relevancia frente a la estimación de la renta gravable, pues, como se verá, ella fue pensada para revelar el “nivel de vida y condiciones de bienestar económico del sujeto individual” (Ramírez Cardona, 1998, pág. 90), cuestiones trascendentes para la efectividad de la justicia formal (*i. e.* el postulado de tratamiento igual para los iguales y desigual para los desiguales). Así pues, es forzosa la afirmación del criterio de justicia¹⁶ adoptado por en el Texto fundamental, a fin de efectuar un análisis riguroso sobre la cuantificación del impuesto sobre la renta.

No es este un asunto baladí ni uno que haya sido suficientemente abordado en nuestro ámbito: aunque de sobra se asevera que la justicia se mide en términos de capacidad contributiva y que es esta la que determina el cómputo de la renta gravable, son escasos

¹⁶ Aristóteles (1998, pág. 239) advierte sobre la polisemia del concepto de justicia, señalando que “(...) la justicia y injusticia tienen varios significados, pero por ser estos próximos, su homonimia pasa inadvertida”. Al indagar sobre lo que es justo e injusto frente a la ley, el mismo autor previene que “La justicia fundada en la convención y en la utilidad es semejante a las medidas, porque las medidas de vino o de trigo no son iguales en todas partes, sino mayores donde se compra y menores donde se vende. De la misma manera, las cosas que son justas no por naturaleza, sino por convenio humano, no son las mismas en todas partes, puesto que tampoco lo son los regímenes políticos, si bien sólo uno es por naturaleza el mejor en todas partes” (*ibidem*, pág. 257).

los pronunciamientos sobre deducibilidad de expensas que aluden al ideal constitucional. Estimamos que esta falencia metodológica puede explicar por qué surgieron, en el periodo examinado, precedentes judiciales con entendimientos tan dispares —y a menudo contradictorios— sobre lo que constituye un “gasto deducible”, pues no advertimos cómo puede arribarse a una adecuada comprensión de este último término si se pasa por alto que su función en el proceso de depuración de la renta es de una eminente justicia (abordaremos la sustentación de este aserto en un acápite posterior).

Puestos a la tarea, sea lo primero indicar que los fundamentos constitucionales propios de la ciencia tributaria están plasmados en los artículos 95.9 y 363 de la Carta, pero que ninguno de ellos decreta el “principio de capacidad contributiva” que tan holgadamente defiende la doctrina nacional¹⁷. Aunque coincidimos en que es este el rasero que guía (y debe guiar) la estimación del impuesto sobre la renta, es necesario exteriorizar el procedimiento hermenéutico (lógico-deductivo) que conduce a esa conclusión, pues la existencia de múltiples criterios de justicia fiscal¹⁸ pone de manifiesto que la sola declaración de esa máxima no basta para inferir, automática e indefectiblemente, un parámetro superior de capacidad contributiva. Pues bien, el artículo 363 constitucional preceptúa que el sistema tributario se funda tanto en el principio de equidad como en el de progresividad, con lo cual sujeta el reparto tributario a un axioma de justicia formal cuya satisfacción exige que la distribución del gravamen sea más que sólo proporcional. Hasta aquí, entonces, aparece con claridad que el Fuero eleva dos manifestaciones del principio de justicia a la categoría de fundamentales, *i. e.* la equidad y la progresividad, de suerte que su obligatoriedad es inobjetable a la luz del

¹⁷ Recientemente, la doctrina interna se ha ocupado de identificar la verdadera naturaleza del concepto. Rodríguez Peña (2017, pág. 197 y 198) desarrolla un análisis profundo sobre el concepto de capacidad contributiva y, tras plantear que se trata de una “no expresa del ordenamiento jurídico”, cuyo contenido se obtiene a partir de un razonamiento lógico deductivo de otras normas expresamente contenidas en la Constitución, concluye con acierto que en lugar de un principio dicha noción representa un criterio para evaluar los cánones constitucionales.

¹⁸ Por poner un ejemplo, Tipke (2002, pág. 33), destaca otros dos criterios adicionales al de capacidad económica: de un lado, lo que él denomina “principio de capitación”, en virtud del cual todos los ciudadanos aportan al levantamiento del gasto público con una cuantía idéntica; y, de otro lado, lo que denomina “principio de equivalencia” que corresponde a lo que la doctrina normalmente reconoce como “principio de beneficio”.

artículo 4.º de la Constitución¹⁹. Es así, para el legislador, quien deberá acatar esos mandatos al diseñar el sistema²⁰ y, también, para los operadores jurídicos, que no podrán eximirse de derivar de ellos consecuencias jurídicas concretas²¹²². Pero ¿a qué se refieren esas máximas y cómo pueden ser alcanzadas? El texto de la disposición superior no ofrece solución a estos interrogantes. Por ello, bien podría juzgarse que, en lugar de orientar la partición de la carga impositiva entre los obligados, la norma en comento establece un criterio de reparto de los ingresos tributarios entre los distintos niveles territoriales, máxime si se observa que esa es la temática abordada por el Capítulo IV “De la distribución de recursos y de las competencias” del Título XII constitucional “De la Hacienda Pública”, al cual pertenece dicha prescripción.

Acerca de esta cuestión, seguramente resulta más ilustrativo el enunciado del ordinal 9.º del artículo 95 *ejusdem*, que instituye el deber general de “contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado”, según el cual “todos” estamos compelidos a levantar el gasto público, pero “dentro de conceptos de justicia y equidad”. En esos

¹⁹ Disposición que reivindica la categoría normativa de la Constitución y su aplicación directa. Entre otros, a esa temática se refieren Sierra Porto (Concepto y tipos de ley en la Constitución Colombiana, 1998) y Retrepo Piedrahita (Tres ideas constitucionales: supremacía de la constitución, corte constitucional, el ombudsman, 1978).

²⁰ Sobre esta cuestión, con razón apuntó Sainz de Bujanda (1963, pp. 186 a 187) que, en tal evento, “el jurista, por muy positivista que sea, por mucho apego que sienta por la letra de la ley, por muy alejado que espiritualmente se sitúe de la doctrina iusnaturalista, tendrá inexorablemente que enfrentarse con la interpretación de tales principios [los de justicia], considerarlos como parte integrante de la normativa, con que ha de operar; en definitiva, descubrir su eficacia. No podrá por lo tanto decir con fundamento que son principios o conceptos parajurídicos, ni siquiera extrapositivos, cuyo análisis no le incumbe, porque la ley constitucional es tan positiva como cualquier otra, le vedará esa postura. Su única actitud razonable será precisamente la de determinar, con el rigor posible, la relevancia jurídica de tales principios; esto es, mostrar su campo de acción y los resortes que cada ordenamiento permita darles, en la vida real del Derecho, una mayor o menor efectividad”.

²¹ Esta orden se hace tangible en el artículo 683 del ET (que compiló el artículo 31 de la Ley 52 de 1977), que impone a los funcionarios de la Administración tributaria “tener siempre por norma (...) que la aplicación recta de las leyes deberá estar presidida por un relevante espíritu de justicia, y que el Estado no aspira a que al contribuyente se le exija más de aquello con lo que la misma ley ha querido que coadyuve a las cargas públicas de la Nación” (destacamos).

²² Disentimos, por tanto, de aquellos sectores de la doctrina que plantean, bien que la justicia tributaria es un concepto parajurídico cuya aplicación directa es irrealizable, ora que su graduación dentro del sistema fiscal está únicamente supeditada a la libertad de configuración del legislador, de modo que no puede ser sometida a un juicio de constitucionalidad.

términos, el artículo 95.9 fija una exigencia de justicia²³, ya no indeterminada como la del artículo 363, sino *respecto de* aquellos obligados a soportar la detracción fiscal, indicando que, para que la exacción sea legítima, sólo podrá gravar a quienes cuenten con una cierta *aptitud para contribuir*. La norma precisa, entonces, los dos mandatos fundamentales arriba esbozados: de un lado, constriñe al legislador a formular los hechos generadores de acuerdo con índices (directos o indirectos²⁴) de esa *idoneidad subjetiva*; y, de otro, impide que se exija a los obligados cuantías superiores a las que les correspondan²⁵, según su *aptitud para contribuir*. Sin embargo, nada en el enunciado preceptivo *ejusdem* sugiere que esa aptitud deba determinarse atendiendo a la capacidad económica del individuo²⁶, por lo cual, *a priori*, también podrían sostenerse

²³ Aunque la Constitución alude tanto al principio de “justicia” como al de “equidad”, entendemos que este último se refiere a la primera mitad del postulado de justicia formal (*i. e.* el tratamiento igual a los iguales) y no al concepto ético de “equidad”, según el cual “lo equitativo, si bien es justo, no lo es de acuerdo con la ley, sino como una corrección de la justicia legal” (Aristóteles, 1998, pág. 265). En efecto, es del postulado de justicia formal (y no de un concepto autónomo de “equidad”) que la Corte Constitucional ha extraído los denominados principios de equidad horizontal y vertical (este último asignado a la “progresividad”) que ha empleado para juzgar la legitimidad del sistema tributario. No vemos, entonces, que la “equidad tributaria” a la que se refiere nuestro Texto fundamental cuente con una entidad propia distinta de la del principio de justicia. En consecuencia, en adelante nos referiremos a esta y no a aquella como fuente del criterio de capacidad contributiva, incluso en los eventos en que la jurisprudencia de la Corte plantee que dicha capacidad es expresión del principio de equidad y no del de justicia.

²⁴ Al respecto, desde una perspectiva histórica, Piza (2003) sintetiza que “el primer criterio que se utilizó como indicador de capacidad fue la riqueza, entendida como los bienes poseídos, vale decir, el patrimonio. Posteriormente, las transacciones en sí mismas (importaciones y ventas), después, la renta, y, por último, el consumo. Desde el punto de vista económico esta evolución responde también a una exigencia de eficiencia en la sociedad, pues en verdad gravar el patrimonio sin consideración a la renta generada, es afectar la fuente de la riqueza misma. Por tanto, una medida más idónea es la renta que produce el patrimonio o la actividad personal. Pero este mecanismo tiene el defecto de gravar el ahorro, pues no distingue el uso de la renta, mientras el consumo, alienta el ahorro en la medida en que sólo grava aquella parte de la renta consumida”

²⁵ Esta orden se hace tangible en el artículo 683 del ET (que compiló el artículo 31 de la Ley 52 de 1977), que impone a los funcionarios de la Administración tributaria “tener siempre por norma (...) que la aplicación recta de las leyes deberá estar presidida por un relevante espíritu de justicia, y que el Estado no aspira a que al contribuyente se le exija más de aquello con lo que la misma ley ha querido que coadyuve a las cargas públicas de la Nación” (destacamos).

²⁶ No sucede así en normas análogas extranjeras, *e. g.*, el artículo 53 de la Constitución italiana de 1947 determina que “*Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva*”; el artículo 31 la Carta española de 1978 indica que “Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica”; la Constitución chilena de 1980 garantiza “La igual repartición de los tributos en proporción a las rentas o en la progresión o forma que fije la ley, y la igual repartición de las demás cargas públicas” (artículo 20); y la brasilera de 1988 prescribe que “(...) *os impostos (...) serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte*” (artículo 145, párrafo

otros parámetros a fin de sustentarla, v. g. el bienestar que el asociado deriva de la actuación del Estado (teoría del beneficio), discernimiento que, además de gozar de reconocimiento académico²⁷, es textualmente invocado por el inciso 2.º del artículo 338 *ejusdem*, según el cual las tasas y las contribuciones corresponden a la “recuperación de los costos de los servicios” o “participación en los beneficios” que el Estado proporciona los contribuyentes. No obstante, su aplicación de cara a la determinación de los impuestos (como categoría tributaria), suponiendo que el beneficio fuera cuantificable, que se gravaría de forma más onerosa a quien más requiriera de asistencia estatal, situación que, al rompe, resulta contraria al principio de justicia, dado que suelen ser los sectores menos favorecidos del conglomerado social aquellos que demandan mayores prestaciones públicas^{28,29}.

Partiendo de la misma consideración sobre la imposibilidad de extender la teoría del beneficio al campo impositivo, la Corte Constitucional ha afirmado que debe acudirse al “principio alternativo de imposición equitativa que se soporta sobre la capacidad de pago del contribuyente” y que esta viene “constituida por su renta y supone un concepto mucho

1.º). Incluso la Norma superior alemana de 1949, que tampoco esboza textualmente un concepto de capacidad contributiva, ofrece más luces al respecto que el Fuero colombiano, en la medida en que ordena a la Federación y sus Estados evitar la sobrecarga de los contribuyentes (“*Die Deckungsbedürfnisse des Bundes und der Länder sind so aufeinander abzustimmen, daß ein billiger Ausgleich erzielt, eine Überbelastung der Steuerpflichtigen vermieden und die Einheitlichkeit der Lebensverhältnisse im Bundesgebiet gewahrt wird*”, artículo 106.3).

²⁷Ramírez Cardona (Hacienda Pública, 1998, pág. 87 y ss.) relata que esta corresponde con la teoría política, económica y financiera de Estado capitalista individualista, que pretende distribuir el costo público de acuerdo al sistema del cambio perfecto, en analogía al sector privado de la economía. Jarach (Finanzas Públicas y Derecho Tributario, 1996, pág. 3 y ss.) dedica el primer capítulo de su obra a identificar los hitos de la evolución del pensamiento financiero y al hacerlo identifica los defensores de la teoría del beneficio como sustento de la imposición y su cuantificación.

²⁸ Desde una perspectiva hacendística, Ramírez Cardona (1998, pág. 88) explica que, como en la economía pública no existe ese intercambio individual directo entre el valor monetario entregado por el bien o servicio prestado por el Estado, los fondos para cubrir el costo público deben ser “detráidos de la renta de la economía privada sin compensación individual” (subrayamos) y que “Al no ser ya el individuo aislado, mediante su demanda económica o de mercado el que provee estos recursos, sino colectivamente integrado, mediante demanda política de servicios comunes, debe proveer también colectivamente los recursos suficientes, independientemente del beneficio personal obtenido o que espera obtener el auténtico costo público, como costo colectivo”.

²⁹ Asunto que está ligado, también, a la corrección de las fallas del mercado. Es una falla que exista una porción de la población colombiana que permanezca por fuera de los beneficios del mercado, de modo que corresponde al Estado enmendar la falla a través de su intervención.

más equitativo que la base del beneficio, de manera que a igual capacidad de pago igual contribución —equidad horizontal— y a mayor capacidad de pago mayor la contribución —equidad vertical—” (C-419 de 1995). A esos efectos, el alto tribunal ha interpretado los artículos 95.9 y 363 en forma sistemática con el principio de solidaridad³⁰, la garantía de la dignidad humana³¹, la cláusula de Estado social de Derecho (todos ellos en el artículo 1.º), la protección de la libertad de empresa (artículo 333)³² y los amparos fundamentales a la propiedad privada, estos son, además de los descritos por el artículo 58, inciso 1.º³³, la prohibición de confiscación (artículo 34)³⁴ y los límites a la expropiación y a la

³⁰ Sentencia C-015 de 1993, relativa al artículo 278 del Decreto Ley 624 de 1989. Sentencia C-333 de 1993, que analizó la exequibilidad del artículo 135 de la Ley 6ª de 1992. Sentencia C-183 de 1998, que resolvió demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 476 (parcial) del Decreto 624 de 1989. Sentencia C-261 de 2002, que examinó la constitucionalidad de los artículos 147 y 351 (parciales) del Decreto 624 de 1989. Sentencia C-776 de 2003, relativa a la Ley 788 de 2002 y a los artículos 8.º, 29 (parcial), 34, 57, 69, 70, 71, 72, 73 74, 114 y 116 de la misma. Sentencia C-209 de 2016, que falló una acción pública de inconstitucionalidad contra el numeral 3.º (parcial) del artículo 71 de la Ley 1607 de 2012. Sentencia C-571 de 2019, que analizó la constitucionalidad de los artículos 145 (parcial), 184 (parcial) y 185 (parcial) de la Ley 1819 de 2016. Sentencia C-293 de 2020, que efectuó la revisión de constitucionalidad del Decreto Legislativo 568 de 15 abril de 2020.

³¹ En el mismo sentido, las sentencias C-776 de 2003, C-492 de 2015, C-209 de 2016, C-388 de 2016 y C-293 de 2020.

³² Decisión C-293 de 2020, mediante la cual se efectuó control automático a los Decretos Legislativos nros. 417 y 568 de 2020.

³³ Entre otras, sentencias C-409 de 1996, que decidió la constitucionalidad del artículo 84 de la Ley 223 de 1995; y C-249 de 2013, sobre la exequibilidad del Artículo 26 de la Ley 1430 de 2010.

³⁴ Además de las citadas en el punto anterior, las providencias C-409 de 1996, relativa al artículo 84 (parcial) de la Ley 223 de 1995; C-776 de 2003, que falló una acción pública de inconstitucionalidad contra la totalidad de la Ley 788 de 2002; C-913 de 2003, sobre la constitucionalidad del artículo 91 *ibidem*; C-249 de 2013, que analizó la exequibilidad del artículo 26 de la Ley 1430 de 2010; C-291 de 2015, que resolvió demanda de inconstitucionalidad contra los artículos 21 y 22 (parciales) de la Ley 1607 de 2012; C-492 de 2015, que analizó la exequibilidad de los artículos 3.º, 4.º y 7.º (parciales), y 10, 11, 13 y 14 (integrales) de la Ley 1607 de 2012; C-052 de 2016, sobre el artículo 17 de la Ley 49 de 1990; C-209 de 2016, que falló una acción pública de inconstitucionalidad contra el numeral 3.º (parcial) del artículo 71 de la Ley 1607 de 2012; C-333 de 2017, que examinó la constitucionalidad del artículo 3º de la Ley 1780 de 2016; C-117 de 2018, que falló una acción pública de inconstitucionalidad contra del artículo 185 (parcial) de la Ley 1819 de 2016; C-120 de 2018, sobre el artículo 336 (parcial) del Estatuto Tributario; C-521 de 2019, que analizó la exequibilidad de la Ley 1943 de 2018 en su totalidad y subsidiariamente contra los artículos 27, 36, 37 y 38 de la misma; C-520 de 2019, sobre los artículos 24 (parcial), 33, 42 a 49, 66, 67, 68, 70, 71, 78, 79, 83, 105 y 115 de la Ley 1943 de 2018; C-593 de 2019, que falló una acción pública de inconstitucionalidad contra el artículo 21 de la Ley 1943 de 2018; C-606 de 2019, relativa al artículo 77 (parcial) de la Ley 1819 de 2016; y C-293 de 2020, que efectuó la revisión de constitucionalidad del Decreto Legislativo 568 de 15 abril de 2020.

ocupación del dominio privado (artículos 58, inciso 4.º, y 59)³⁵. Como resultado del análisis conjunto de esas disposiciones, la Corte asevera que la capacidad contributiva del sujeto pasivo es un factor que limita la facultad impositiva del Estado³⁶ “tanto para crear un gravamen como para exigirlo”, de forma tal que debe haber “una correlación entre la imposición y un índice así sea mínimo de riqueza o de capacidad económica del sujeto obligado”., de ahí que la legitimidad de la imposición depende, en primer grado, de que esta se erija sobre una premisa de abstracta aptitud para contribuir (capacidad contributiva absoluta); y, en segundo lugar, de que sea esa aptitud subjetiva para el pago del tributo la que guíe la determinación de la concreta carga tributaria ³⁷ (capacidad contributiva relativa).

A fin de aterrizar esta idea de capacidad contributiva relativa, el tribunal constitucional colombiano ha señalado que los tributos han de atender a “la condición individual y concreta para pagar tributos” (sentencia C-293 de 2020) y de recaer sobre expresiones “reales” (*i. e.* presentes, actuales) y, en lo posible, “netas” de posesión de riqueza.

De manera ilustrativa, en la decisión C-876 de 2002, el máximo intérprete de la Constitución declaró la inexecutable de un precepto³⁸ que impedía reconocer las variaciones negativas de la base gravable del “Impuesto para preservar la seguridad democrática” (*i. e.* el patrimonio líquido), bajo el argumento de que el tributo debía recaer

³⁵ En adición a las anteriores, los fallos C-291 de 2015, relativa a los artículos 21 y 22 de la Ley 1607 de 2012; y C-520 de 2019 que examinó la exequibilidad de los artículos 24, 33, 42 a 49, 66, 67, 68, 70, 71, 78, 79, 83, 105 y 115 de la Ley 1943 de 2018, entre otras.

³⁶ Fallos C-252 de 1997, C-913 de 2003, C-492 de 2015, C-388 de 2016, C-606 de 2019 y C-293 de 2020.

³⁷ Sobre esas dos acepciones de la capacidad contributiva, Rodríguez Bereijo (1992): “El principio de capacidad económica tiene dos significados diferentes: — Por una parte es la razón de ser (la *ratio*) o fundamento que justifica el *hecho mismo de contribuir* (y del cumplimiento del deber constitucional), y, por tanto, constituye el elemento indisociable de la tipificación legal impositiva que legitima constitucionalmente el tributo. Se debe porque *se tiene* capacidad económica para soportar el gravamen tributario. En este sentido, la capacidad económica es la aptitud para contribuir. — Por otra, el principio de capacidad económica es la *medida, razón o proporción* de cada contribución individual de los sujetos obligados al sostenimiento de los gastos públicos. Se debe *según* la capacidad que se tiene. Lo que ha de tener su reflejo en el hecho imponible y en los elementos esenciales que determinan la cuantificación del tributo. Son los dos aspectos que la doctrina, sobre todo italiana, suele distinguir dentro del concepto de capacidad contributiva, la capacidad absoluta y la capacidad relativa” (cursivas originales).

³⁸ En concreto, el 4.º del Decreto Legislativo 1838 de 2002 establecía que “la base gravable del impuesto está constituida por el patrimonio líquido poseído a 31 de agosto de 2002, el cual se presume que en ningún caso será inferior al declarado a 31 de diciembre de 2001”.

sobre el valor actual del patrimonio de sus destinatarios, pues, de lo contrario, “aquellos contribuyentes que efectivamente hubieran tenido una disminución en su patrimonio líquido entre el 1 de enero de 2002 y el 31 de agosto de 2002 estarían obligados a contribuir con base en un patrimonio líquido que no poseen en realidad”, lo que era violatorio del principio de justicia tributaria. En un caso similar (sentencia C-010 de 2018), el tribunal concluyó que se vulneraba la capacidad contributiva cuando se limitaba al periodo gravable 2015 la posibilidad de compensar la base gravable del CREE con excesos de base mínima, pues con ello se generaba una carga tributaria excesiva sobre quienes habían sufrido una merma en sus ingresos, en la medida en que “la realidad de cada sujeto aparecería desligada de la supuesta capacidad de pago establecida en la norma”. Análogamente, al analizar las reglas sobre la determinación de la base gravable del impuesto sobre la renta (a cargo de trabajadores independientes), la corporación ha indicado que es “necesario contar con un mecanismo para el reconocimiento fiscal” de costos y gastos, pues impedir su deducibilidad implicaría obligar a los contribuyentes a asumir una carga fiscal “a pesar de la ausencia material de ingresos” (sentencia C-120 de 2018). Sobre esa base, la Corte ha planteado que someter a los sujetos pasivos a un impuesto sobre la renta que grave “los ingresos brutos”, implica desconocer su “renta real”, circunstancia que incluso puede “tornar el impuesto en confiscatorio en el escenario en que tales rubros superen los ingresos” (C-668 de 2015, C-520 de 2019 y C-553 de 2019). Por el mismo motivo, en el fallo C-293 de 2020, el alto tribunal declaró la inconstitucionalidad del “Impuesto solidario por el COVID 19”. En concreto, explicó que el tributo acentuaba una “presión fiscal excesiva” sobre los obligados “al recaer sobre el ingreso bruto” y limitar las aminoraciones a la suma de \$1.800.000, sistema que impedía depurar la base gravable y, de suyo, “establecer el ingreso neto de los contribuyentes y de esta manera, identificar la real y subjetiva capacidad de pago de los obligados”. Hasta aquí, las decisiones de la Corte en torno al alcance y contenido del concepto constitucional de capacidad contributiva equivalen a la defensa de lo que, según la traducción de Herrera Molina (1998, pág. 117), el tribunal constitucional alemán ha denominado “sub-principio de rendimiento neto objetivo”

(*objektives nettoprinzip*), en virtud del cual los gravámenes deben recaer sobre rendimientos netos (no brutos), actuales (no potenciales) y reales (no ficticios).

Pero sucede que la concurrencia de esas características es aún insuficiente para garantizar la justicia tributaria, puesto que, como se explicó en precedencia, en el proceso de imposición de determinada carga, se debe atender a la situación particular del individuo, es decir, al “poder real [o efectivo] de financiar” el tributo y no una teórica “realidad reveladora de capacidad contributiva” (sentencia C-052 de 2016)³⁹; de ahí que sea imperativo considerar “de manera específica la situación en que se encuentran quienes están llamados a contribuir y su capacidad de pago” (sentencia C-261 de 2002), sin perder de vista que “carece de capacidad contributiva la persona cuyo nivel de ingresos se agota en la mera satisfacción de sus necesidades vitales mínimas” (C-333 de 1993). Viene aquí un atributo adicional de la capacidad a la que nos hemos referido, que parte del mandato constitucional de individualización del tributo y se dirige a la cuantificación de las obligaciones fiscales a cargo de personas naturales. Con arreglo a esta característica, es perentorio que la carga impositiva recaiga sobre riqueza que esté “disponible” para el pago de exacciones, lo que supone considerar que los individuos requieren, para su subsistencia, realizar gastos de consumo destinados no a finalidades productivas, sino a la protección de su mínimo vital. Sobre esa línea, al decidir sobre la constitucionalidad de gravar con IVA elementos de la canasta familiar, en la decisión C-776 de 2003, la alta corporación expresó que “en un Estado social de derecho, el concepto de capacidad contributiva —que es uno de los componentes de la justicia tributaria—, está estrechamente vinculado al de mínimo vital”, puesto que la capacidad contributiva es la “posibilidad económica que tiene una persona de tributar, o sea, la idoneidad subjetiva, no teórica sino real, en cuanto depende de la fuerza económica del sujeto, para ser llamado a cumplir con el deber de pagar tributos”. Con base en esa consideración, aclaró que “las personas que apenas disponen de lo necesario para subsistir son las que tienen menor capacidad contributiva, o, inclusive, las que pueden

³⁹ Sentencias C-261 de 2002, que falló una acción pública de inconstitucionalidad contra los artículos 147 y 351 (parciales) del Decreto 624 de 1989; y C-397 de 2011 relativa al numeral 5.º del artículo 206 del ET.

carecer de capacidad económica de tributar”, de tal suerte que “[l]llamar a quienes carecen de capacidad contributiva a soportar estas cargas públicas de orden impositivo que las afecta de manera ineludible y manifiesta en su subsistencia, resulta contrario a la justicia tributaria”⁴⁰. Este segundo grupo de pronunciamientos se dirige, entonces, a la garantía del aspecto subjetivo del principio de capacidad contributiva que Herrera Molina (1998, pág. 120 y ss.) denomina “principio del neto subjetivo” y exige tener en cuenta las circunstancias personales y familiares del individuo.

A partir de la sumatoria de las características que hemos descrito, en virtud de las cuales la Corte Constitucional colombiana ha delimitado el concepto de capacidad contributiva, bien podría resumirse que dicho criterio se resume así (Tipke, 2002, pág. 35):

(...) todos deben pagar impuestos con arreglo al importe de su renta, en la medida en que ésta exceda del mínimo existencial y no deba utilizarse para atender obligaciones particulares de carácter ineludible. Este deber ser se funda en el ser empírico de que los impuestos sólo pueden pagarse con la renta. Es cierto que el ciudadano tiene capacidad económica por el importe total de su renta, pero la renta no está disponible para el pago de impuestos en la medida en que es necesaria para la propia existencia y para la atención de deberes particulares ineludibles.

A la larga, según nuestra interpretación de la jurisprudencia constitucional, la capacidad contributiva que limita el poder tributario del Estado colombiano (y, de suyo, la renta gravada) debe responder a las mismas cuatro propiedades que ha identificado la doctrina internacional (Sainz de Bujanda, 1963, pág. 202 y ss.), a saber: (i) debe atender a la situación *individual* del sujeto pasivo; (ii) tener en cuenta el estado *actual* de

⁴⁰ Sobre esas bases, precisamente, la doctrina (nacional y extranjera) ha cimentado la clásica distinción entre los conceptos de capacidad económica y capacidad contributiva, que Ramírez Cardona (1998, pág. 96) logra resumir con el siguiente comentario: “De esta manera, la capacidad económica no se identifica con la capacidad tributaria. Esta supone aquella, pero no toda capacidad económica supone capacidad tributaria, que es económica en cuanto renta neta personal disponible como capacidad de pago del impuesto. En el concepto de renta neta aparece configurada la capacidad contributiva”; al tiempo que Moschetti (2001, pág. 259) señala que “es capacidad contributiva la capacidad económica considerada idónea para realizar en el campo económico y social las exigencias colectivas recogidas en la Constitución”. En igual sentido, el tribunal constitucional colombiano ha sostenido que “[l]a capacidad contributiva es la posibilidad económica de tributar, esto es, (...) llamar a quienes carecen de esa capacidad contributiva a soportar una carga pública resulta contrario a la justicia tributaria, ni es automáticamente equiparable a la capacidad adquisitiva” (entre otras, en la providencia C-593 de 2019).

su aptitud para el pago; (iii) propender por que la carga impositiva sea *net*a y (iv) asegurar que el gravamen sólo recaiga sobre la porción de la capacidad económica que esté *disponible* para levantar el gasto público. Tal ha sido la reivindicación del criterio de capacidad de pago que, a nuestro entender, ha llevado a cabo el tribunal constitucional colombiano en la motivación de sus pronunciamientos y es sobre esa base que postulamos que, aunque la Corte haya reiterado con marcado énfasis que las exigencias derivadas de la justicia tributaria se refieren al ordenamiento fiscal en su conjunto y no a “cada uno de [sus] ingredientes singulares” (C-100 de 2014 y C-492 de 2015), la determinación de la base gravable del impuesto sobre la renta está especialmente sometida al parámetro fundamental de la capacidad contributiva. Es así, porque siendo la renta gravable “la mejor indicadora de la capacidad de pago de los contribuyentes” (Restrepo, 2013, pág. 241) ella debe revelar la porción de ingresos que estos tienen disponible para concurrir a la financiación del gasto público, habida cuenta de que, en últimas, los impuestos sólo pueden ser pagados con renta (Tipke, 2002, pág. 34).

La afirmación anterior es, sin embargo, insuficiente para apreciar cuál es la dimensión específica de la capacidad de pago que resulta gravada con el tributo en cuestión, habida cuenta de que la “renta” es (como la “justicia”) una expresión polisémica, cuyo significado concreto dependerá de la formulación que le otorgue la ley. Respecto de esta cuestión —y sin perjuicio de las limitantes que al efecto impone el criterio constitucional de capacidad contributiva que hemos abordado— recalca Jarach (1996, pág. 472) que “no existe un concepto de renta o rédito *a priori* que obligue al Estado a ceñirse a él en el momento de crear un impuesto a la renta [sino] sólo existe un concepto normativo”. Incluso, advierte Herrera Molina (1998, pág. 96) que, la naturaleza abierta del criterio constitucional de capacidad contributiva genera que, al definir los elementos que componen ese concepto normativo de renta, el legislador pueda emplear, indistintamente, “técnicas restrictivas, como la exclusiva deducibilidad de los gastos necesarios para obtener los ingresos (sistema que se encuentra muy extendido en el derecho comparado)”; “un criterio expansivo [como el de la ley alemana basada en el principio de causalidad (*Veranlassungsprinzip*), de acuerdo con el cual son deducibles,

en principio, todos los gastos originados por la actividad empresarial]” o “un sistema de remisión al beneficio derivado de la contabilidad mercantil”, habida cuenta de que la elección del mecanismo es “una opción esencialmente política que corresponde al legislador democrático pero que -una vez tomada- debe desarrollarse de modo coherente (*Systemgerechtigkeit*)” de cara al concepto de renta adoptado en el ordenamiento. De ahí que, a fin de comprender a qué se refiere la expresión jurídico tributaria de “expensa necesaria”, primero deba estudiarse cuál es la acepción renta que resulta efectivamente gravada, sea inevitable estudiar el mecanismo de depuración previsto en la ley, cuestión a la que nos dedicaremos en el acápite siguiente.

(d) El faro: la renta líquida ordinaria

Pues bien, como anunciamos al inicio de este apartado, corresponde a las normas que sistematizan la depuración de la base gravable indicar cuál es la puntual manifestación de capacidad contributiva que resulta sometida a tributación con el impuesto sobre la renta. En el caso colombiano, el panorama de ese cálculo aparece perfilado en el artículo 26 del ET (compilador del antiguo artículo 15 del Decreto 2053 de 1974), que se titula “Los ingresos son la base de la renta líquida” y que prevé que, por regla general, esta (*i. e.* la “renta líquida”) será la base sobre la cual se compute el gravamen directo y personal sobre la renta. En términos generales, la previsión establece que la estimación de la base inicia con la suma de “todos” los ingresos que se hayan “realizado en el año o período gravable”, siempre que estos sean “susceptibles de producir un incremento neto del patrimonio” y no hayan sido expresamente exceptuados. La cantidad así determinada (denominada *ingresos brutos*) debe ser afectada con múltiples elementos negativos y será esta afectación la que —en términos muy simplificados— arroje como resultado el valor que puede ser gravado con el impuesto colombiano. Bajo ese contexto, primero, deben detrarse de los *ingresos brutos* las devoluciones, rebajas y descuentos; y, también, los ingresos no constitutivos de renta que (en su mayoría) aparecen listados en los artículos 36 a 57-2 del ET, con lo cual se

obtienen los *ingresos netos*⁴¹. Pero de esta cuantía aún no se han excluido los costos de producción (*i. e.* materias primas, salarios, etc.) realizados en el periodo que sean “imputables a tales ingresos” (artículo 26), es decir, todos aquellos cargos en los cuales “se ha incurrido directamente en el proceso productivo” (Restrepo, 2013, pág. 241) para generar la *renta bruta*, de la que se substraen las “deducciones realizadas” (artículo 26), con lo cual se obtiene la *renta líquida*. Conforme al precepto al que aludimos, es esta *renta líquida* la que “salvo las excepciones legales” (*i. e.* comparación con la base gravable mínimo o renta presuntiva, compensaciones de pérdidas fiscales, rentas exentas, rentas líquidas especiales, etc.) constituye la base de imposición, lo que indica que, en puridad, sólo a partir de este punto debería permitirse aminorar conceptos que obedezcan “a razones distintas a las de la actividad económica normal de los particulares” (Restrepo, *ibidem*)⁴².

La descrita proposición jurídica delata, entonces, que el impuesto sobre la renta colombiano adopta la tesis defendida por Haig y Simons, al amparo de la cual quedan por fuera del hecho generador los réditos que no aumentan el patrimonio —*v. g.*, recursos percibidos en nombre de terceros, devoluciones de capital e indemnizaciones por daño emergente (en los términos del artículo 45 *ibidem*)—y, en cambio, quedan comprendidas las cuantías obtenidas excepcionalmente —como las ganancias de capital y las herencias— al margen de que estas deban integrarse en una base de imposición separada cuando se verifiquen los supuestos de hecho de los artículos 299 y siguientes *ejusdem*. El acogimiento de ese postulado supone, por sí solo, que también “todos” los elementos que hayan influido en la obtención de esos ingresos sean convocados a

⁴¹ Comenta Ramírez Cardona (1990, pág. 168) que el artículo 26 *ejusdem* introduce “imperfectamente” el concepto de ingresos netos puesto que las devoluciones, descuentos y rebajas no son ingresos (ni siquiera contablemente), en cuanto que “[l]as rebajas y descuentos en ventas no son ingresos porque antes de la venta misma o de la cancelación total del precio, es disminuido este”.

⁴² No obstante, como es sabido, las disposiciones subsiguientes sobre la base del impuesto sobre la renta colombiano no acatan esta regla técnica, puesto que, desde los ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional, incluyen aminoraciones que constituyen beneficios fiscales y no elementos de identificación de capacidad económica, *v. g.*: donaciones a partidos y movimientos políticos (artículo 47), ingreso obtenido por la enajenación de los inmuebles en la zona del Nevado del Ruíz (artículo 57), donaciones a bibliotecas de la Red Nacional de Bibliotecas Públicas y de la Biblioteca Nacional (artículo 125), donaciones a la Corporación General Gustavo Matamoros D'Costa (artículo 126-2), etc.

componer (ahora, negativamente) el cálculo de la base imponible, puesto que el principio de justicia ordena que exista equilibrio en la procedencia de los factores que aumentan y reducen la base gravable o, como lo expone Herrera Molina (1998, pág. 96), una vez elegido el sistema de renta global, debe garantizarse la “coherencia” en “la adecuada valoración de todos los ingresos y gastos”. Al respecto, insistimos, “el principio general, según el cual todas las rentas obtenidas por una empresa deben incluirse en la renta global implica otro principio (...) según el cual todos los gastos razonables de la empresa habrían de deducirse de la renta en algún momento” (Carter, 1975, pág. 257 y 258).

Pero esta conclusión no es la única que se deriva del enunciado normativo contenido en el artículo 26 del ET, pues a él subyacen (con claridad) dos de las cuatro propiedades⁴³ que la doctrina atribuye a la renta gravable (a las que nos referimos en el acápite anterior): su actualidad y su naturaleza neta. La connotación *actual* de la renta exige, pues, que el impuesto recaiga sobre rendimientos reales y no meramente ficticios o potenciales, cualidad que es expresamente acogida por la disposición que comentamos, habida cuenta de que sólo llama a componer la base fiscal a aquellos ingresos, costos y gastos que hayan sido “realizados” (devengados o pagados, según los artículos 27 y 28 *ejusdem*) dentro del periodo gravable. Ello supone exceptuar de la base de tributación, por ejemplo, los ingresos percibidos por anticipado y los provenientes de la aplicación del método de participación patrimonial (como lo prevén los artículos 27 y 28.4 *ibidem*, respectivamente); y, a la vez, incorporar en ella, entre otras, las pérdidas generadas por la medición a valor razonable y las provisiones asociadas a obligaciones de monto o fecha inciertos (según las letras b. y c. del artículo 105.1 *ejusdem*). Asimismo, la lectura del aludido artículo 26 evidencia la preocupación del ordenamiento fiscal por hallar la renta *net*a producida por el sujeto pasivo dentro del periodo, pues de otro modo no se explicarían las múltiples aminoraciones permitidas en

⁴³ Al pronunciarse sobre el particular, Sainz de Bujanda (1963, pág. 202) apunta que dentro del área de la imposición sobre la renta español, el legislador de ese país ha entendido que el mandato de “capacidad contributiva lo constriñe a acotar la materia imponible con arreglo a cuatro criterios fundamentales, que derivan de las características mas salientes que ha de revestir la renta. Esta, al someterse a imposición, ha de ser neta, individual, actual y disponible” (destacamos).

el proceso de depuración de la *renta gravable*. Al referirse a una cuestión similar en el contexto del impuesto sobre sociedades español (homólogo al impuesto sobre la renta colombiano, en lo que interesa a esta investigación), vigente en la segunda mitad del siglo XX, Sainz de Bujanda (1963, pág. 203) planteaba que las normas sobre la depuración del beneficio neto eran “uno de los más claros exponentes de la alta significación del concepto de renta neta en el despliegue del principio de capacidad de pago dentro de este sector impositivo” y destacaba que eran notorios los esfuerzos históricos del parlamento ibérico por fortalecer la noción legal de “renta neta”. Un fenómeno similar podría observarse en la historia de las recientes reformas tributarias colombianas y sus consecuentes controles de constitucionalidad, si se es del criterio que con ellas se abrió la puerta a la deducibilidad de gastos puntuales cuya procedencia antes estaba proscrita. Si se acoge esa postura, serían ejemplos de la referida tendencia, la adición del artículo 107-1 al ET (con el artículo 63 de la Ley 1819 de 2016), que permite (aunque limitadas) la deducciones por atenciones a clientes, proveedores y empleados y por pagos salariales y prestaciones provenientes de litigios laborales; así como la modificación del artículo 115 del ET (con el artículo 76 de la Ley 1943 de 2018 y, seguidamente, el artículo 86 de la Ley 2010 de 2019) que permitió la deducibilidad de todos los tributos (salvo el de renta) que guarden relación de causalidad con la actividad lucrativa del contribuyente. Aun cuando, por las razones que expondremos más adelante, suscribimos la tesis según la cual la adecuada interpretación del artículo 107 del ET ya avalaba la deducibilidad del primero de esos conceptos (de modo que, según nuestra teoría, la modificación del 2016 fue en detrimento de la renta neta), no se puede desconocer que, hasta esa reforma, la procedencia de ese tipo de gastos (aparentemente donaciones) era altamente debatida y que su defensa en estrados judicial solía ser infructuosa. En últimas, lo que se evidencia de las referidas disposiciones y, en general, de las demás que rigen la determinación del impuesto sobre la renta colombiano, es la preocupación del legislador por “depurar” la base imponible de todos los elementos que no constituyan renta.

Con todo, al margen de las anteriores consideraciones que se relacionan con

deducciones puntuales, vemos que la preocupación por la determinación de un beneficio neto sí ha estado presente en la evolución del proceso de depuración del impuesto colombiano, como se demostrará en el acápite correspondiente, pues ya a comienzos del siglo XX, al efectuar un estudio sistemático de la noción renta que se sometía a imposición, Jaramillo (1930, pág. 396) apuntaba que:

La renta en general es el producto del capital o del esfuerzo humano, o de estos dos factores combinados. Los frutos de la tierra, los cánones de arrendamiento de las propiedades, los intereses del dinero, los productos de la industria, los beneficios del comercio, los sueldos y salarios de los empleados, el rendimiento de las profesiones, constituyen lo que se llama renta en un sentido muy general. Pero desde el punto de vista fiscal y para los efectos del impuesto, no puede considerarse como renta el monto total de aquellos productos o emanaciones del capital o del trabajo humano, pues ellos están sujetos a deducciones de más o menos significación. Por lo general, para producir es necesario gastar, y el valor de estos gastos debe deducirse del beneficio total, para poder fijar la cuantía del producto neto. Por otra parte, la renta bruta del individuo puede estar afectada con gravámenes especiales, que deben restarse también de la entrada total para conocer la suma de que se puede disponer libremente. El que carga con una deuda que devenga intereses, no puede disponer de su renta sin deducir de ella el valor de aquel desembolso periódico, pues dicha renta, económicamente hablando, no le pertenece sino en el saldo que queda de ella una vez efectuado tal pago. Los gastos de producción y de administración de los negocios, los intereses de las deudas contraídas, son otras tantas cantidades que y deben deducirse para el cómputo de la renta gravable. Hay que distinguir, pues, se tiene en cuenta para los efectos fiscales y de imposición del gravamen, y consiste en el producto del capital o del esfuerzo humano, o de la combinación de ambos factores, previa deducción de los gastos hechos para obtener dicho producto, de ciertas pérdidas, de otros impuestos y de los intereses de las deudas que afectan al contribuyente. entre la renta bruta y la renta líquida. (Destacamos).

En efecto, ya en la Ley 64 de 1927 (con la cual la imposición sobre la renta dejó de ser cédular para instaurar un sistema sintético⁴⁴) se preveía que el impuesto sobre la renta se calculaba sobre la “renta total líquida” (artículos 3.º a 5.º) y que esta se

⁴⁴ Respecto del contenido de esta reforma fiscal, González, F. & Calderón, V. (2002) afirman que “En 1922 y 1927 se tomaron medidas para corregir los problemas de administración del impuesto y se alteraron las exenciones. La Ley 64 de 1927, implementó un impuesto progresivo sobre la renta global, eliminando el sistema de renta según origen. Se definió por primera vez la renta líquida como renta bruta menos deducciones, arrendamientos e intereses pagados a terceros. La tarifa variaba según los ingresos desde 1% hasta 8% de la renta líquida. Estas medidas permitieron corregir algunos de los elementos regresivos del impuesto”.

determinaba restando a “la renta bruta del contribuyente “las deducciones concedidas por la ley” (Camacho Rueda, 1977, pág. 333). Tal metodología de cómputo se sostuvo, en líneas generales, hasta el régimen del Decreto 2053 de 1974 (que fue compilado por nuestro actual ET) y que, según Ramírez Cardona (1990, pág. 168), se sintetiza en tres etapas: “renta bruta, renta líquida y renta gravable”. Si bien estas fases corresponden, en términos abstractos, a la radiografía del sistema ordinario de depuración, a los efectos que interesan a nuestro estudio, ocurre que el artículo 147 del ET contiene un eslabón intermedio entre la estimación de la *renta líquida* y su homónima *gravable*. A grandes rasgos, la norma *ibidem* permite a las personas jurídicas “compensar las pérdidas fiscales” con las *rentas líquidas ordinarias* durante los 12 períodos gravables siguientes a la obtención de la pérdida fiscal. En ese sentido, al tenor de la precisión introducida por el mencionado artículo 147, resultará que la *renta líquida* solo se obtendrá después de aminorar la *ordinaria del ejercicio* con las cuantías ahí establecidas, valor que no podrá ser menor al umbral calculado conforme con el sistema de renta presuntiva previsto en los artículos 188 y siguientes del ET, pues en tal caso la cuota tributaria se liquidará a partir de esa base mínima y no de la renta líquida ordinaria (Madera Argumedo, 2021). Tales disposiciones ponen de manifiesto que nada obsta para que resultado del ejercicio, computado según las normas fiscales, sea negativo, pues aquel bien puede consistir en una pérdida líquida cuya futura deducibilidad estará sujeta a las expresas previsiones del mencionado artículo 147 y sus preceptos reglamentarios. Dicho de otro modo, tal enunciado normativo revela que los factores negativos de la base gravable pueden superar el monto de los ingresos, pues se admite la procedencia de la determinación de pérdidas fiscales llamadas a afectar el cómputo de la base en periodos futuros, sin perjuicio de que el contribuyente termine tributando, en el año en que determine la pérdida, sobre la base de imposición presunta equivalente al 3,5% de su patrimonio líquido (artículo 188 del ET).

La *renta líquida ordinaria* (o *pérdida líquida ordinaria*) es, entonces, una categoría central del proceso de cuantificación de la base gravable del impuesto sobre la renta, que equivale a aminorar la *renta bruta* en la suma de las “deducciones que tengan

relación de causalidad con las actividades productoras” (artículo 178 del ET); y que se confundirá con el concepto mismo de base imponible cuando no procedan compensaciones de pérdidas fiscales o excesos de renta presuntiva (artículo 147 *ibidem*), se supere la base mínima de imposición (artículo 188 *eiusdem*) y se carezca de rentas exentas (artículos 206 y ss. *ibidem*). Así pues, es dable advertir que la capacidad económica gravada, en esta instancia del cómputo del impuesto sobre la renta, no es apenas potencial ni bruta sino actual y neta; y que la misma coincide con la porción de los ingresos obtenidos por el contribuyente de los que este puede disponer bien para el ahorro o el consumo particular, una vez deducidas la totalidad de las erogaciones realizadas en desarrollo de sus actividades productivas. Así determinada, la *renta líquida ordinaria* es, pues, corolario del principio constitucional de justicia tributaria y, de suyo, del mandato de gravar según la capacidad contributiva de los sujetos pasivos.

B. LA FUNCIÓN DE LAS “EXPENSAS NECESARIAS” EN LA DEPURACIÓN DE LA RENTA LÍQUIDA ORDINARIA DEL EJERCICIO

Con fundamento en los parámetros constitucionales que expusimos arriba, observamos que la máxima orientadora de la regla sobre la deducibilidad de las “expensas necesarias” es la justicia tributaria, vista a través del prisma de la capacidad contributiva en su vertiente relativa, pues tales erogaciones representan uno de los eslabones del proceso de depuración del beneficio neto objetivo producido por la persona contribuyente dentro del periodo gravable o, en los términos de los referidos artículos 26, 147 y 178 del ET la *renta líquida ordinaria del ejercicio*. Esta consideración, aunada a las mencionadas reglas de cuantificación de la base gravable del impuesto sobre la renta, indican *a priori* que la expresión que ocupa nuestra atención encuentra un paralelo (imperfecto) en el concepto de “gasto contable” que anteriormente definía el artículo 40 del Decreto 2649 de 1993 y que alude a los cargos que se realizan para generar utilidades pero que no encuentran un correlato directo en un ingreso determinado. Es, pues, bajo ese contexto que el artículo 107 del ET determina las atribuciones que han de reunir las “expensas necesarias” (concepto que, como veremos, equivale al de “gasto

deducible”⁴⁵ o “procedente”⁴⁶) a fin de ser deducibles de la renta bruta. Ahora, hemos sostenido (sin detenernos, aún, a comprobarlo) que la expresión normativa que nos ocupa es diferenciable de los demás factores negativos de la base gravable, pero interesa, en particular, trazar una línea divisoria entre ella (*i. e.* la expensa necesaria) y los conceptos de “costo”, “deducción” y “deducción especial”.

(a) Las diferencias respecto de los costos

Es común escuchar, en la *praxis*, que las nociones tributarias de “costo” y “gasto” son semejantes y que, en consecuencia, las previsiones del artículo 107 del ET son extensibles al primer tipo de erogaciones. Seguramente, ello encuentra su origen en las siguientes situaciones prácticas: de un lado, ambos conceptos son comunes al desarrollo de las actividades lucrativas, sin que la determinación de la utilidad requiera forzosamente separar unos de otros; tanto es así que, en la actualidad⁴⁷, el Marco Conceptual de las NIIF ha desistido de ese paralelo y, en su lugar, ha optado por englobar todos los elementos negativos requeridos (directa o indirectamente) para la producción del beneficio neto bajo el concepto de “gasto”⁴⁸. La segunda causa probable consiste, a nuestro parecer, en que numéricamente es indiferente si el factor negativo se detrae de los ingresos netos o de la renta bruta, puesto que las reglas generales de realización de

⁴⁵ En ese sentido, los artículos 28, ordinales 6.º y 7.º; 145; 288; 291; 319; 616-1 del ET, por citar ejemplos.

⁴⁶ Así, entre otros, los artículos 123; 258-1; 336 y 771-1 *ibidem*.

⁴⁷ No ocurría así en vigencia del Decreto 2649 de 1993, cuyo artículo 39 indicaba que los costos “representan erogaciones y cargos asociados clara y directamente con la adquisición o la producción de los bienes o la prestación de los servicios, de los cuales un ente económico obtuvo sus ingresos”; mientras que su artículo 40 señalaba que los gastos “representan 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 período, que no provienen de los retiros de capital o de utilidades o excedentes”.

⁴⁸ Aunque en una oportunidad anterior (Baptiste González, 2020) hemos afirmado que dicho documento en efecto plantea diferencias entre ambas conceptualizaciones, nos referíamos al “Marco conceptual para la preparación y presentación de información financiera de entidades del gobierno”, publicado por el Ministerio de Hacienda colombiano en el 2015, que está disponible para revisión en: https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&ved=2ahUKEwiV8NXO98DwAhUvEFkFHc4cAn0QFjAAegQIAxAD&url=http%3A%2F%2Fmedia.actualicese.com%2F08-07-2015-Marco-Conceptual.pdf&usq=AOvVaw3GTPeE9kpnQpwLG13_746p.

costos y expensas son similares⁴⁹ y, además, en ambos casos, se contribuye (en igual dimensión cuantitativa) al cálculo de la “renta líquida ordinaria del ejercicio” que, compensados los valores descritos en el artículo 147 del ET, se compara con la “renta presuntiva”, a fin de establecer si la estimación supera el umbral que ha fijado el ordenamiento como base gravable mínima. A partir de este punto empezarán a ser atractivas las diferencias en la calificación de las aminoraciones fiscales, pues ellas implicarán una mayor o menor tributación, *e. g.* que un concepto sea denominado “gasto” y no “exención” impedirá que este disminuya la base de imposición cuando se tribute por renta presuntiva. Al margen de las circunstancias descritas, no podemos suscribir tal equiparación, pues, según expusimos en precedencia, el concepto de renta que se somete a imposición en las condiciones descritas por los artículos 26 y siguientes del ET no se identifica con la utilidad contable que, en la actualidad, se estima de acuerdo con las NIIF; de ahí que no pueda extrapolarse la equivalencia entre “costo” y “gasto” que, con fines financieros, traza ese compendio normativo (ello sin perjuicio de las remisiones expresas que efectúan las normas fiscales sobre la cuantificación de esos conceptos a la técnica contable⁵⁰). Sin embargo, hemos de advertir que esta imprecisión conceptual ha sido un punto común en el ejercicio de la función fiscalizadora encomendada a la DIAN y, también, en la jurisprudencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado, que se ha referido a ellos indistintamente, en particular, en los pronunciamientos sobre el artículo 77 del ET (como se expondrá más adelante). Puestos en ese panorama, veremos en el curso de este acápite, que son distintas las funciones tributarias a las que atienden tales conceptualizaciones y, por ello, que también son distintas las exigencias que se realizan en el ámbito de uno u otro cargo.

En efecto, ya desde el artículo 26, la normativa fiscal indica que los costos susceptibles de aminorar los ingresos netos son los “imputables a tales ingresos” o, lo que es igual, que cuando la realización de ingresos implica la existencia de costos, la renta bruta

⁴⁹ *V. g.*, los artículos 176 a 177-2 se componen el apartado sobre “Limitaciones comunes a costos y gastos” del Capítulo V, del Título I, del Libro Primero del ET.

⁵⁰ Por ejemplo, las contenidas en los artículos 59, parágrafo 2.º; 66, ordinal 1.º, letras a) y b); y 134.

equivale a “la suma de dichos ingresos menos los costos imputables a los mismos” (artículo 89 *ibidem*). Bajo ese contexto se explica que Ramírez Cardona (1990, págs. 168 y ss.) afirme que la renta bruta es el “ingreso total configurado por el valor de las ventas de las mercancías producidas o adquiridas para su re-venta”, sustraído “el costo contable de producción o de ventas que comprende”; y que el “costo económico de producción” se identifica con:

(...) el valor de cambio (precios) total de los ingresos por ventas, equivalente al gasto o valor agregado total directo así compensado (materias primas y auxiliares, desgaste de la maquinaria y equipo y el valor total del trabajo invertido -salario más plustrabajo-). Este costo económico se desdobra en costo contable (que comprende el valor del gasto en materias primas y auxiliares, desgaste de la maquinaria y equipo y salarios) y en la ganancia como renta bruta (que comprende el plustrabajo o plusvalía). Por consiguiente para obtener la renta bruta ha de restarse, del costo económico o ingresos totales netos, el costo contable de producción.

En suma, para el tratadista, los costos son “gastos directos o insumos (valores agregados al producto o mercancía) que encuentran su compensación en el precio” del bien enajenado o el servicio prestado y, a efectos del impuesto sobre la renta, ellos se fijan con arreglo a las disposiciones de los artículos 58 a 88 del ET.

Al otro extremo del espectro, el artículo 178 del mismo cuerpo normativo precisa que las expensas necesarias serán aquellas que guarden “relación de causalidad” con “las actividades productoras de renta” (vínculo que, como expondremos más adelante, también es exigido por el artículo 107 *ibidem*). De la lectura de esas disposiciones es posible advertir que las conexiones existentes entre la utilidad gravada y los “costos” y “expensas necesarias” difieren. En el primer caso, el vínculo entre ambas dimensiones es apenas evidente, en la medida en que los costos se justifican por la generación de ingresos, lo que explica, por ejemplo, que el artículo 83 del ET permita la estimación de costos presuntos en los eventos en no sea posible su cálculo directo. Así, surge la premisa conforme a la cual “todo ingreso lleva aparejado un costo”⁵¹. No sucede igual en

⁵¹ Así lo afirmó la Sección Cuarta del Consejo de Estado, entre otras, en las providencias del 23 de noviembre de 2005, exp. 14794; 23 de agosto de 2007, exp. 14764; y del 15 de noviembre de 2007, exp. 14712, según las cuales “no se puede desconocer que todo ingreso lleva aparejado un costo y que no se puede determinar el impuesto de renta sobre los ingresos brutos sin depuración”.

el campo de la expensa necesaria, puesto que su atadura con el ingreso es, en la mayoría de ocasiones, difusa, sin que ello impida su deducibilidad. Esto último, porque el ordenamiento prescribe que la misma ha de vincularse con la *actividad productora de renta*, con lo cual impone la suscripción de un postulado cercano al anterior, pero autónomo: el desarrollo de cualquier actividad económica supone incurrir en gastos que no están directamente relacionados con un ingreso concreto. Así las cosas, coincidimos con la tesis que expone Ramírez Cardona (1990) al tenor de la cual:

Los costos, en lógica lo mismo que los gastos generales o expensas son factores negativos que sirven para obtener la renta neta. Sin embargo, en la legislación tributaria, acorde con la técnica contable, la renta bruta se establece restando a los ingresos netos totales los costos en su producción; y para determinar la renta líquida se restan de aquella las expensas necesarias y otros. Los gastos son erogaciones necesarias para obtener la renta líquida, tanto directos (costos propiamente dichos) como indirectos (gastos generales, o expensas). No obstante, cuando la ley fiscal se refiere a gastos hace relación a las expensas necesarias o deducciones y no a costos.

En vista de los anteriores planteamientos, no podemos coincidir con la tesis que se ha postulado en reiterada jurisprudencia del Consejo de Estado, según la cual “interpretando armónicamente, los artículos 77 y 107 del ET, se tiene que los costos y deducciones requieren para su deducción los requisitos que expresamente y en términos generales exige el citado artículo 107”⁵². Ello, con sustento en tres razones fundamentales. Primero, porque, como el costo se recupera a través del precio, la existencia del ingreso basta para justificar la procedencia del cargo (abstracción hecha, claro está, de los requisitos referidos a la prueba de su realidad, e. g. el señalado por el artículo 771-2 del ET); segundo, porque no vemos que esa conclusión pueda extraerse del enunciado normativo contenido en el artículo 77 del ET; y, tercero, porque la aplicación de ese criterio conduce a soluciones irrazonables. Dado que ya hemos explicado la primera de las razones esbozadas, nos referiremos a continuación a las dos restantes.

En cuanto a la segunda de esas cuestiones, es de destacar que el artículo 77 *ibidem*

⁵² Entre otras, sentencia del 13 de octubre de 2005, exp. 13631; del 27 de enero de 2011, exp. 18003; del 17 de noviembre de 2011, exp. 16875; y, del periodo analizado, la del 30 de agosto de 2016, exp. 21274.

establece que, cuando “los costos o inversiones amortizables” incluyan “pagos o abonos en cuenta, que correspondan a conceptos respecto de los cuales obliga el cumplimiento de requisitos para su deducción”, deberán llenarse “en relación con tales pagos o abonos, los mismos requisitos señalados para las deducciones”⁵³. El texto de la norma nos sitúa, entonces, en aquellos escenarios en los cuales la composición del costo de un bien o servicio se compone de una multiplicidad de rubros, como sucede, *v. g.* con el costo fiscal de los bienes que son construidos por el propio contribuyente. En el panorama de este ejemplo, piénsese que la construcción requiere de mano de obra y que esta fue vinculada al sujeto pasivo mediante contratación laboral, en tal evento lo que la disposición demanda es el cumplimiento de las particulares exigencias que se plantean con miras a la deducibilidad de los salarios (artículos 108 y siguientes *ejusdem*), pues de otro modo se abriría la puerta al incumplimiento de las reglas especiales sobre la deducción de ciertas erogaciones por la vía de la elaboración de activos. Efectivamente, esta lectura se ve amparada en el hecho de que la referida proposición jurídica está incluida en el acápite denominado “Otras normas comunes al costo de activos fijos y movibles”, de manera que su ámbito de aplicación no se amplía a la generalidad de estos cargos, sino, únicamente, a aquellos que correspondan a activos. Pero existe, además, una razón de orden sistemático que fundamenta nuestra postura y que surge del análisis de la evolución normativa de la depuración de la renta: salvo en el caso del artículo 66-1 del ET (que fue adicionado en el 2016) y pese a la terminología ampliamente difundida en el precedente de la Sección Cuarta del Consejo de Estado, cuando el ET alude a los atributos de las expensas deducibles previstas en el artículo 107 (*i. e.* causalidad, necesidad y proporcionalidad) no emplea el término “requisito”, sino el de “relación” (son modelos de esta afirmación los 11, 115, 119, 121, 147, 178, 357 y 419, entre otros), ello se debe a que gran parte de los preceptos que disciplinan el cálculo de la renta fueron compiladas del Decreto 2053 de 1974, que definía el concepto de renta

⁵³ Acerca del contenido normativo de esta disposición, Ramírez Cardona (1990, 171) manifiesta que el mismo se debe a que la calificación de los cargos bajo las tipologías de costo o expensa “depende en gran parte de la índole del negocio o actividad económica realizada por el contribuyente; de manera que, un gasto, según esa actividad puede calificarse de costo o de expensa necesaria, gasto indirecto o general”.

líquida en su artículo 44 (actual 178 del ET) como la diferencia entre la renta bruta y la “expensas necesarias”, que desglosaba en la norma subsiguiente, y, mucho más adelante (a partir del artículo 55) establecía un sub-acápito de “Requisitos para la aceptación de expensas necesarias” en el que estaba comprendido el artículo 57 actualmente compilado en el 77 del ET. De ahí que este cuerpo normativo reservara la expresión “requisitos” para designar prescripciones especiales sobre la procedencia de erogaciones y no para referirse a las relaciones de causalidad, necesidad y proporcionalidad y que no pueda admitirse que el entonces artículo 57 del Decreto *ibidem* ni el actual artículo 77 del ET contengan una remisión a la norma que establece las características de los gastos deducibles. En nuestro entender, este razonamiento no se ve desvirtuado por el hecho de que los artículos 176 a 177 del ET compongan el acápito nominado “Limitaciones comunes a costos y deducciones”, en tanto que su existencia revela que se trata de conceptualizaciones separadas que, solo excepcionalmente, están sometidas a las mismas exigencias.

El tercero de los motivos por los cuales nos apartamos de la posición anteriormente expresada por la Sección Cuarta consiste en la irracionalidad de la medida. Si ya hemos plasmado que los costos guardan una conexión directa con la generación de utilidades en el periodo gravable, es apenas lógico que ellos *siempre* reúnan los atributos de causalidad, necesidad y proporcionalidad respecto de la actividad generadora de renta, que el artículo 107 *ejusdem* impone a las expensas. De hecho, no sobra recalcar que el artículo 90 del ET establece en términos precisos la proporción que deben acatar los cargos que se califiquen como costos, pues indica que cuando el precio de enajenación asignado por las partes difiera “notoriamente” (*i. e.* en más de un 15%) del “valor comercial de los bienes o servicios en la fecha de su enajenación o prestación” el costo podrá ser sustituido por “un precio de enajenación acorde con la naturaleza, condiciones y estado de los activos; atendiendo a los datos estadísticos” oficiales.

Esbozada la crítica anterior, es del caso destacar que en un reciente pronunciamiento (del 27 de agosto de 2020, exp. 23628), la Sección Cuarta del Consejo de Estado estudió la procedencia de un costo de ventas glosado por la Administración por incumplir el

artículo 107 del ET y, en ese contexto, manifestó (por primera vez en el periodo examinado) que las previsiones de la referida disposición no eran exigibles al demandante del caso “ya que los actos demandados rechazan costos de ventas y no deducciones del impuesto sobre la renta”. Aunque a la fecha no se han expedido otras decisiones que acompañen el descrito criterio de decisión, por lo que aún es pronto para considerar que la Sala actual superó el impase conceptual de su predecesora, la referida providencia constituye, a nuestro sentir, un paso en la dirección correcta hacia la diferenciación de las nociones jurídico-tributarias de costo y gasto.

(b) La distinción respecto de otras deducciones

Hemos comentado, a grandes rasgos, que por tratarse del último eslabón para la medición de la “renta líquida ordinaria” o “renta neta”, la expensa necesaria es una manifestación del principio de justicia que busca discriminar del cálculo todos aquellos factores que, aunque no se esbozan claramente en el precio del bien o servicio enajenado, guardan alguna relación con el desarrollo de la actividad generadora de réditos. Se trata pues de un reconocimiento *objetivo* de la capacidad económica, pues a la substracción de la expensa necesaria tienen derecho todos los sujetos que incurran en ella sin distinción de sus particulares características personales, o, empleando la traducción de Herrera Molina (1998, pág. 117) una manifestación “del sub-principio de rendimiento neto objetivo” (*objektives nettoip*) que corresponde, apenas, a una de las tres fases que permiten la identificación de la capacidad contributiva que puede sujetarse legítimamente a tributación. Pero sucede que, esa categoría (*i. e.* la de “expensas necesarias”) hace parte de la categoría de las “deducciones” cuya procedencia se sujeta las reglas fijadas en el Capítulo V del Título I del Libro Primero del ET, estas son, las previstas por los artículos 104 a 177-2 de ese cuerpo normativo. Al efecto, Ramírez Cardona (1990, pág. 177) señala que hacen parte de esta última noción, los siguientes cargos deducibles: (i) “los gastos necesarios para producir la renta generalmente constitutivos de pagos a terceros o expensas necesarias”; (ii) “los gastos necesarios para proteger el capital o reponerlo”; (iii) “los gastos limitados”; y (iv) “los gastos sin relación

causal con la renta, pero que se reconocen como deducibles por motivos de carácter técnico o político-financiero”.

Allende el reconocimiento de las “expensas necesarias”, el ordenamiento tributario también permite a los sujetos pasivos (en este caso, personas naturales) la aminoración de algunos gastos que van encaminados a una cierta garantía de desgravación del mínimo vital (en aplicación del criterio de capacidad contributiva *subjetiva* y, también, de la tasación de la renta *disponible*), como es el caso de las deducciones por dependientes, medicina prepagada e intereses de vivienda y por deudas con el ICETEX (artículos 387 y 119 del ET, respectivamente). Aun cuando el ET hace mención a ambos tipos de erogaciones bajo el rótulo de “deducciones”, consideramos que la finalidad a la que se encamina cada una de esas expresiones disiente, puesto que, mientras la noción de “expensas necesarias” plantea una conexión con el desarrollo de empresas lucrativas, las referidas a las demás deducciones atañen a un juicio sobre “las circunstancias personales y familiares de la persona (principio del neto subjetivo)” (Herrera Molina, 1998, pág. 120 y ss.), de modo que no pueden confundirse.

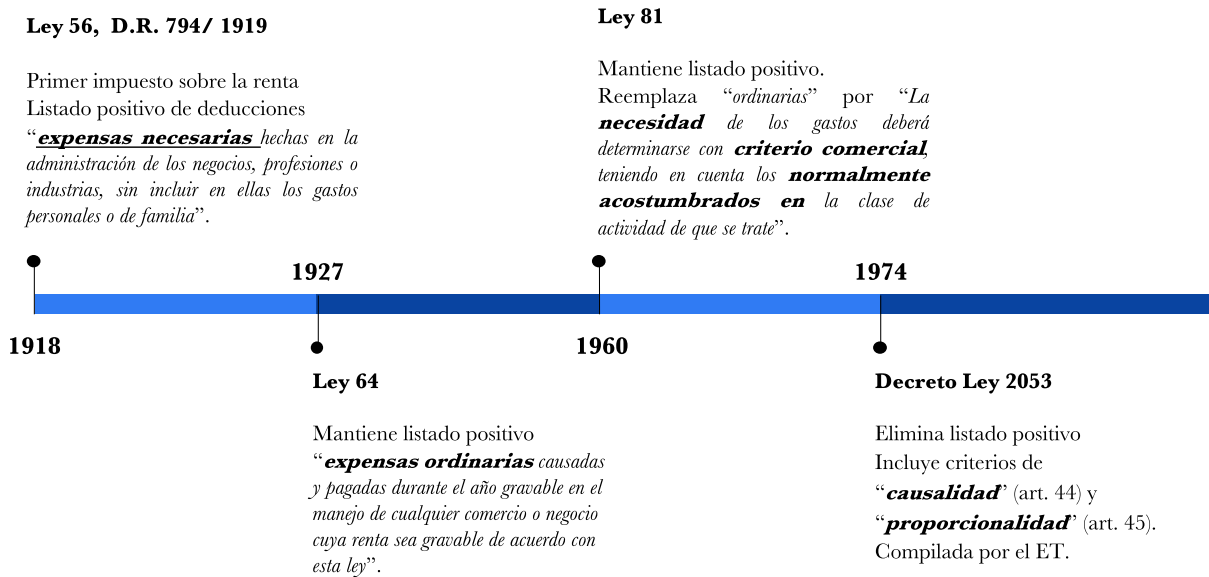
Igual advertencia han de proponerse en relación con el término “deducciones especiales”⁵⁴ con el cual el legislador ha bautizado múltiples beneficios tributarios, como los otrora contenidos en artículos 115-2, en relación con el IVA; 158-3, para las inversiones en activos fijos reales productivos; y las actualmente indicadas por las disposiciones 159 y 160 *ibidem* referidas a las inversiones en evaluación y exploración de recursos naturales no renovables y exploración de petróleo en contratos vigentes al 28 de octubre de 1974, respectivamente. Así, porque todas esas erogaciones tienen por objeto incentivar una finalidad extrafiscal (normalmente consistente en una inversión), en lugar de revelar la cuantía del beneficio neto objetivo obtenido por el contribuyente a lo largo del ejercicio.

⁵⁴ Destacamos que, aunque el artículo 336 del ET se refiere a las primeras deducciones enlistadas (*i. e.* las reconocidas a personas naturales) como “deducciones especiales”, estimamos necesario trazar un claro paralelo entre estas y aquellas, en la medida en que, a nuestro juicio, aquellas constituyen (al margen de la *intención* del legislador) un reconocimiento de la capacidad económica subjetiva, que no está disponible para ser sometida a imposición; mientras que estas corresponden a meros incentivos fiscales.

En resumidas cuentas, a diferencia de lo ocurre con otros conceptos, como el de “costo”, “deducción” y “deducción especial” que también contribuyen a la determinación de la *renta líquida ordinaria del ejercicio*, las “expensas necesarias” reúnen dos características esenciales: (i) no son directamente atribuibles a un ingreso determinado, pero están relacionadas con el desarrollo de las actividades productivas; y (ii) son el último escalón en la determinación del rendimiento neto objetivo del periodo gravable.

C. ANTECEDENTES NORMATIVOS DE LAS DISPOSICIONES QUE RIGEN LA DEDUCIBILIDAD DE GASTOS EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Teniendo en cuenta la materia de estudio, se torna indispensable realizar el análisis de los precedentes históricos normativos relacionados con las deducciones, para lo cual, a continuación se expondrán las notas claves identificadas por Esteban Jaramillo (Capítulo XX: La renta gravable y la tasación del impuesto, 1930), Alfonso Camacho Rueda (Capítulo IX: Impuesto sobre al Renta, 1977), Juan Carlos Resptrepo (Hacienda Pública, 2013) y, en particular, Paul Cahn-Speyer Wells (Exigencias generales de fondo para la deducción de los gastos, 2016), pues tales obras abordan con precisión el tema que ahora nos ocupa y cuyo contenido se resume así:



Tal como lo comentamos en el acápite introductorio de este documento, el impuesto

sobre la renta fue introducido, 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 acontece con el gravamen actual (y más cercano al régimen de imposición sobre la renta de las personas naturales entre el 2017 y el 2019), el tributo en comento contenía tres gravámenes diferentes, pues a cada tipo de renta se le atribuía una base gravable y una tarifa independientes, sin que existiese un sistema de conciliación que permitiera obtener una única cuota impositiva.

Pues bien, al reglamentar la referida Ley 56 de 1918, el Decreto 794 de 1919 estableció, en su artículo 8.º, , 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 sólo 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 de las especies de deducciones que podían detraerse 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 impuesto, previstas en la letra c) de la norma transcrita. Con todo, de esta versión de la disciplina cabe destacar que se excluía abiertamente la deducibilidad de los gastos de consumo personal o familiar, lo que pone de manifiesto que el concepto que se dirige a garantizar la norma en cuestión es el de rendimiento fiscal neto objetivo.

Más adelante, el artículo 2.º de la Ley 64 de 1927 “Por la cual se dictan algunas disposiciones relativas al impuesto sobre la renta” (reglamentada por el Decreto 1923 de 1927), en su artículo 2.º, mantuvo el listado positivo de deducciones de la renta bruta, pero mudó la redacción del literal relativo a las expensas necesarias, a fin de establecer una regla con un alcance abierto. Este cambio concuerda con la modificación estructural que esta reforma introdujo al tributo directo, en la medida en que el gravamen pasó de ser cedular a sintético. En definitiva, el precepto sobre la deducibilidad de expensas quedó 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 pagos, tal como se establece en el artículo 7º.

Esta reducción se sostuvo por varias décadas del siglo XX, pues sobrevivió incólume a las reformas introducidas por las Leyes 81 de 1931 “Relativa al impuesto sobre la renta”⁵⁵ y 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”⁵⁶. Así, en vigencia de la Ley 78 de 1935, las expensas propias del negocio también eran entendidas como los “gastos ordinarios”, “necesarios” y “normales” para la consecución de los fines comerciales del contribuyente. Bajo este contexto, el artículo 43 del Decreto Reglamentario nro. 818 de 1936 contempló que la “normalidad” de las expensas se refería a la necesidad presente en el contexto de la mayoría de los comerciantes pertenecientes a una misma clase de negocios y, por contera, eran rechazados aquellos cargos que implicaran innovación, pues estos eran entendidos como “extraordinarios”, esto es, ajenos a los “normalmente acostumbrados”. Por último, se establecía la exigencia de la relación directa de causalidad entre la finalidad del gasto y la renta del negocio.

Seguidamente, con la modificación de la Ley 81 de 1960, se mantuvo el criterio destacado en la norma predecesora en relación con la procedencia de expensas necesarias 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”. Así mismo, se adoptó la clasificación técnica vigente mundialmente para la época, en función de la cual se entendía que los gastos computables, denominados

⁵⁵ Relatan (González, F. & Calderón, V., 2002) que “Esta incrementó las tarifas al impuesto de renta, gravando la renta de las sociedades de personas en cabeza de sus socios y de las sociedades limitadas en cabeza de la sociedad. Esta reforma, recomendada por la Misión Kemmerer, centralizó la administración con miras a ejercer un mejor control sobre el sistema. También creó las deducciones por depreciación, estableció el sistema de retención en la fuente sobre el pago de intereses de deuda pública interna, y un método indirecto del control al recaudo (el paz y salvo para servicios notariales y de cancillería)”.

⁵⁶ Narra (Restrepo, 2013) que “mediante la Ley 78 de 1935, dictada durante la primera administración López Pumarejo, se rediseñó el impuesto a la renta con los perfiles modernos con los que hoy lo conocemos, y en búsqueda de una mayor progresividad del mismo se establecieron dos impuestos complementarios: el impuesto al patrimonio y el del exceso de utilidades”.

legalmente como “deducciones”, podían clasificarse atendiendo a su finalidad entre “1) gastos que tienen relación de causalidad con el negocio productor de la renta, como las expensas ordinarias; 2) gastos que no tienen relación de causalidad con el negocio productor de la renta, pero que disminuyen la capacidad económica del contribuyente, como los impuestos y donaciones caritativas, y, 3) gastos que tienen como finalidad la conservación del patrimonio, permitiendo la constitución de reservas para reponer los activos que de una u otra forma han influido en la producción de la renta tales como la depreciación, la pérdida, el agotamiento, etc.”. Además, se advierte que ni esta normatividad, ni su Decreto Reglamentario nro. 437 de 1961, exigían, para la procedencia de la deducción de las expensas necesarias, que estas tuviesen relación de causalidad con el negocio productor de renta.

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:

CAPITULO III
DE LA RENTA LIQUIDA

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 del 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 (y en el 178 *ibidem* en lo referente al concepto de *renta líquida*), 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.

Del relato sobre la evolución normativa, se entrevé una tendiente evolución legislativa hacia una estimación directa de la renta neta, en la medida en que el paso de una lista positiva de gastos que podían llevarse como deducciones al uso de criterios permite un análisis más flexible y omnicomprensivo respecto a las condiciones concretas del contribuyente, así, los contribuyentes cuentan con un *numerus apertus* de gastos que pueden deducir de su impuesto sobre la renta, siempre y cuando satisfagan los criterios de causalidad, necesidad y proporcionalidad.

II. LA NORMA SOBRE DEDUCIBILIDAD DE LAS EXPENSAS A LA LUZ DE LA JURISPRUDENCIA

Dado que el presente estudio no tiene la pretensión de construir una línea jurisprudencia sobre el asunto analizado, sino plantear el contenido normativo del artículo 107 del ET empleando como primer recurso los pronunciamientos jurisprudenciales proferidos por la Sección Cuarta del Consejo de Estado, a continuación plantearemos nuestra postura sobre la correcta interpretación de la norma en cuestión y, de haberlas, las decisiones judiciales que versan sobre la cuestión analizada.

La Sección Cuarta del Consejo de Estado profirió el 26 de noviembre de 2020 la sentencia de unificación con expediente 21329, Consejero Ponente Julio Roberto Piza Rodríguez, acá la Sala estableció una presunción según la cual si un gasto se ejecuta en el desarrollo de su actividad productora de renta entonces se entenderá que se cumple con el criterio de la causalidad y proscribire la interpretación según la cual la obtención de ingresos era un factor determinante a la hora de analizar la causalidad del gasto. Sobre el criterio de la necesidad avanzó al prescribir que también son necesarios los gastos que permitan la mejora o conservación potencial de la producción de renta según un cualquier criterio que permita conocer las condiciones particulares del contribuyente a la hora de realizar las erogaciones y llegar a la razonabilidad comercial de la misma, en un mismo sentido, estimó que la proporcionalidad es un elemento cuantitativo cuya valoración depende de la situación económica del contribuyente y el entorno de mercado. Teniendo en cuenta lo anterior, el principal avance de la decisión fue integrar el criterio comercial para que el operador jurídico tome en consideración lo que se acostumbre en la concreta actividad productora de renta.

(I) CONSIDERACIONES GENERALES

Pues bien, las reglas de derecho objeto de nuestro estudio, *i. e.* las que definen el concepto jurídico-tributario de “expensas necesarias” son las contenidas en los dos primeros incisos del artículo 107 del ET, que, como anotamos en el acápite anterior, no han sido modificados desde la expedición del estatuto. Aunque la cuestión que nos ocupa

es abordada por los referidos apartados del texto normativo, a continuación transcribimos la totalidad del artículo a efectos de brindar al lector mayor claridad sobre las disposiciones que componen el precepto:

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.

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.

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 imputarlo en el año o período gravable en que se determine que la conducta no es punible, mediante la providencia correspondiente.

En las próximas líneas descompondremos las reglas a que hacemos mención.

(i) El otro extremo del vínculo: la actividad productora de renta

Al amparo del primer párrafo de la disposición transcrita, son deducibles todas las expensas que se hayan realizado en el curso del período imponible (*i. e.* conforme a las reglas de caja o devengo, establecidas en los artículos 104 y 105 del ET, según corresponda) en la ejecución de cualquier actividad lucrativa. De esta oración inicial es posible extraer —además de la atribución de *actualidad* propia los elementos de cuantificación de la renta gravable— dos consecuencias significativas: en primer lugar, la diferenciación entre la noción que nos ocupa y el concepto de costo; y, en segundo lugar, el hecho de que la deducibilidad de los gastos no se limita en virtud del tipo de actividad que genere rédito al contribuyente. En efecto, la primera de esas afirmaciones fue literalmente admitida en el fallo 2020CE-SUJ-4-005, del 26 de noviembre de 2020, cuya primera regla de unificación plasmó que, en el juicio sobre la deducibilidad de las

expensas, “no es determinante la obtención de ingresos (...)”. Ahora bien, aunque es cierto que, al formular dicho parámetro de unificación, la Sección Cuarta se refirió puntualmente al “nexo causal”, somos de la opinión de que la misma consideración es extensible a las otras dos características de las expensas deducibles, en la medida en el que artículo 107 del ET erige la “actividad generadora de renta” como piedra angular del análisis y, además, porque construir las relaciones de necesidad y proporcional sobre la base del ingreso implicaría desconocer que, en ocasiones, la práctica y el mercado obligan a los entes económicos a operar a pérdida, situación que, por demás, es reconocida por el artículo 147 del ET. A su turno, la segunda de las conclusiones anunciadas, se deriva del uso normativo de la expresión “cualquier actividad”, habida cuenta de que ello demuestra que el enunciado *ibidem* prescinde de limitaciones como las que se derivarían de contrastar el gasto incurrido con el objeto social de los sujetos pasivos que sean personas jurídicas o con las actividades inscritas en el RUT, apreciación en la que ahondaremos con ocasión del presupuesto de “causalidad”. En definitiva, lo que recalcamos es que no es fortuito que el artículo 107 del ET acentúe la relevancia de la “actividad productiva” en el juicio sobre la deducibilidad la expensa —cuya mención se reitera cuatro veces en un espacio de seis líneas—, pues, a nuestro parecer, lo que pretende la regla es denotar que ella deberá guiar el análisis de cada una de las tres relaciones exigidas normativamente.

(ii) El orden de la evaluación

Encontrado el segundo extremo de las conexiones requeridas para la procedencia de las deducciones, *i. e.* causalidad, necesidad y proporcionalidad entre el gasto y la actividad productiva, interesa explorar si todas ellas han de descifrarse simultáneamente o si existe un orden conforme al cual abordarlas. Pues bien, a nuestro juicio, son también tres las opciones que se presentan a efectos de esa ordenación, a saber: (a) que se trate de condiciones inconexas cuyo análisis no está supeditado a ninguna estructura en particular; (b) que la causalidad sea el requisito definidor de la expensa, y que la necesidad y la proporcionalidad sean sus componentes, de manera que, reunidas

ambas, se concluya satisfecho el nexo causal; o (c) que se trate de tres aspectos ordenados y concatenados.

Descartamos la primera opción con base en el razonamiento lógico según el cual todo aquello que es necesario para producir un resultado es, por definición, una de sus causas, de manera que la “necesidad” siempre implicará la “causalidad”. Ahora, observamos que la segunda de las alternativas ha sido defendida por la Corte Suprema del Perú al interpretar una disposición de naturaleza análoga a la que aquí nos ocupa (señaladamente, el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, contenida en el Decreto Supremo nro. 179-2004-EF) y que, en concreto, prevé que, en aras de establecer la “renta neta”, son deducibles de la “renta bruta” aquellos gastos que sean “necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley”. Sobre el particular, el supremo tribunal peruano ha planteado la existencia de un “principio de causalidad” en virtud del cual surge “una relación de necesidad y razonabilidad que debe existir entre los gastos y la generación de renta o el mantenimiento de la fuente” (fallo del 14 de enero de 2014, nro. 3294-2012), de modo que estos dos últimos atributos son los dos componentes de la causalidad como principio y no dos exigencias autónomas. En un sentido similar, Jarach (1996, pág. 545) expone que, cuando el precepto homólogo argentino (*i. e.* el artículo 17 de la Ley del impuesto a las ganancias, ordenado por el Decreto nro. 649 de 1997) prescribe que, al computar la “ganancia neta”, deben restarse “los gastos necesarios para obtenerla o, en su caso, mantener y conservar la fuente”, se plantea una “relación de medios afines entre los gastos y las ganancias” y que esa relación tiene un aspecto “cualitativo” (su necesidad) y otro “cuantitativo” (su proporcionalidad).

Aunque ambos razonamientos podrían extrapolarse a la situación colombiana, no ha sido este el entendimiento que nuestro máximo tribunal de lo contencioso administrativo ha dado a la norma interna, pues, de hecho, las decisiones estudiadas engloban la causalidad, necesidad y proporcionalidad dentro de la categoría de “requisitos” de los

gastos procedentes y, al abordarlas, lo hace por separado⁵⁷. Al hilo de lo anterior y en contraste de lo que ocurre en el extranjero, somos del criterio de que la causalidad es, en Colombia, la primera de las condiciones que ha de verificarse a efectos de que el gasto realizado sea también deducible de la base del impuesto sobre la renta y, por ende, es ella la característica central de las de las expensas procedentes. Esta última afirmación encuentra sustento en la definición normativa del concepto de *renta líquida* (que ya hemos abordado), contenida en el artículo 178 del ET, en vista de que esta desecha cualquier referencia a los atributos de “necesidad” y “proporcionalidad” y, en su lugar, se limita a plantear que la renta bruta ha de aminorarse con las deducciones que “tengan relación de causalidad” con la actividad generadora de ganancias. Igual fórmula es empleada por las normas que flexibilizan las exigencias para la detracción de ciertos gastos puntuales, *v. g.* el inciso 2.º del artículo 115 del ET que avala la aminoración del GMF pagado en el periodo “independientemente que tenga o no relación de causalidad”; y el artículo 119 *ibidem* que permite restar los intereses pagados sobre créditos de vivienda del contribuyente “[a]unque no guarden relación de causalidad”. Así pues, en el régimen colombiano de las deducciones, basta con eximir a un cargo de la relación de causalidad para que también se entiendan excluidos los requerimientos de necesidad y proporcionalidad. De la concurrencia de todos los factores que hemos mencionado, extraemos que, a fin de concluir la deducibilidad de una determinada expensa (realizada según las previsiones de los artículos 104 y 105 del ET), primero, debe observarse si entre esta y la actividad económica del contribuyente existe un nexo de causa-efecto; y, solventada esa cuestión, indagar si la erogación era necesaria y proporcionada a la luz de esa actividad, cuestiones que, como bien expone Jarach, responden a análisis de orden cualitativo y cuantitativo, respectivamente.

En resumidas cuentas, según la tesis que postulamos, las propiedades de los gastos deducibles deben examinarse en orden descendente, esto es, del criterio más amplio al más estrecho, como si se tratase de un embudo:

⁵⁷ Con fines ilustrativos: providencias nros. 21329, del 29 de agosto de 2019; 20819, 29 de noviembre de 2017; 21250, 16 de junio de 2016; y 18626, del 02 de junio de 2015.



Desde esa perspectiva, todos los gastos proporcionales serán, por ese hecho, necesarios y causales respecto de las actividades productivas del contribuyente, pues bien expresa el adagio que *“menos o qui potest plus, potest minus”*. Pues bien, aunque hemos advertido que es este el orden que (sin afirmarlo) ha orientado los pronunciamiento de la Sección Cuarta del Consejo de Estado (*i. e.* primero causalidad, si se cumple, necesidad y, si se satisface, proporcionalidad), es del caso puntualizar que, en buena parte de las providencias revisadas, el Consejo de Estado efectuaba las mismas pesquisas a efectos de corroborar la concurrencia de la causalidad y la necesidad del gasto, e incluso, las definía indistintamente en virtud del carácter obligatorio de la erogación. Es en respuesta a este tipo de proposiciones, que Paul Cahn-Speyer (2016, pág. 457) recomienda implementar como única exigencia de fondo la de necesidad del gasto, argumentando que la causalidad se encuentra inmersa en dicho concepto y relega a la proporcionalidad a la condición de límite del gasto procedente. Si bien coincidamos con la crítica que sustenta esta propuesta, no vemos que su eventual implementación aporte a la disminución de las discusiones sobre el particular, en cuanto estas suelen girar en torno a la posibilidad de dispensar de ciertas erogaciones sin que ello genere un efecto inmediato en las ganancias del ejercicio.

(iii) La interacción del artículo 107 del ET con otras reglas jurídicas

(a) Normas adicionales que condicionan la procedencia de deducciones

Sobre la base de los anteriores planteamientos, observamos que, salvo que el legislador lo exceptúe en el marco de erogaciones específicas, 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 con fines productivos. Es así, toda vez que la propia norma, en la última frase del segundo inciso precisa que, reunidas las características que ella misma exige, las erogaciones que se pretenda solicitar como deducción deberán acatar “las limitaciones establecidas en los artículos siguientes”. Aunado a ello, como vimos, el artículo 178 del ET prescribe que las deducciones que pueden afectar la *renta bruta* son aquellas que guarden “relación de causalidad” con las actividades económicas del contribuyente, concepto que, a su vez, está definido en el artículo 107 *ejusdem* y que, insistimos, representa la vía de acceso a la deducibilidad. Así, varias de las proposiciones jurídicas fijadas en los artículos 107-1 y siguientes del Capítulo V del Título I del Libro Primero del ET se ocupan, bien de relevar ciertos gastos del cumplimiento de la norma general (como vimos, artículos 115 y 119); ora de matizar sus exigencias (como ocurría con la redacción del artículo 142 del ET, anterior a las modificaciones introducidas por la reforma fiscal de 2012, que determinaban a qué se refería la “necesidad” en el marco del gasto por amortización de inversiones); o, incluso, de imponer condicionamientos adicionales para la procedencia de cada deducción (artículos 107-1.1, 108, 118-1, 122, 130 mientras estuvo vigente, entre muchos otros).

Esta interrelación entre las reglas previstas en el artículo 107 y las disposiciones subsiguientes fue explícitamente apuntada en la parte considerativa de la sentencia de unificación a la que hemos aludido⁵⁸, pero el mismo punto ya había sido advertido en el

⁵⁸ En particular, en la decisión se expresó: “[t]ambién agrega que se deben tener en cuenta «las limitaciones establecidas en los artículos siguientes», de lo cual deriva que si una deducción está normada en una disposición adicional –como ocurre con los artículos 142 y 143 del ET–, es del caso analizar la

marco de pronunciamientos anteriores, como el emitido el 24 de septiembre de 2020, exp. 24666, que reiteró una decisión anterior del 13 de octubre de 2005, exp. 13631, en la cual se precisó:

(...) si bien el legislador ha regulado de manera especial ciertas erogaciones en que incurren los contribuyentes en el desarrollo de su actividad económica, no quiere decir que son las únicas deducibles del impuesto sobre la renta y complementarios, sino que representan aquellos costos y gastos, que además de cumplir las exigencias del artículo 107 del Estatuto Tributario, deben cumplir algunos requisitos específicos, sin los cuales no tendrían reconocimiento fiscal (...)

Ahora bien, aunque coincidimos con esta reflexión, que fue expuesta en la premisa mayor de los mencionados fallos, somos del criterio de que en esa ocasión la aplicación del artículo 107 implicaba, en esencia, la violación de una disposición especial (específicamente, el artículo 115), ya que, en esa causa, lo que se debatía era una aminoración por concepto de la (mal) llamada “contribución de obra pública” (disciplinada por la Ley 1106 de 2006), tributo que, según se aclaró en la sentencia de unificación 25 de febrero de 2020, exp. [22473] [IJ-SU], proferida por la Sala Plena del Consejo de Estado, responde a la categoría fiscal de “impuesto”, de modo que su deducibilidad estaba proscrita en los términos señalados por la versión del artículo 115 vigente para la época de la discusión (*i. e.* año gravable 2012)⁵⁹. En ese contexto, se impone enfatizar

especial interacción que pueda surgir entre esta y aquellos requisitos de causalidad, necesidad y proporcionalidad del artículo 107 del ET, pues, en ciertos casos normas especiales preceptúan connotaciones especiales que bien pueden flexibilizar o, por el contrario, tornar más estrictos los requisitos del citado artículo 107 para un tipo de expensa o erogación de modo particular”.

⁵⁹ Sobre la imposibilidad jurídica de afecta la base de imposición con impuestos distintos a los expresamente establecidos en el artículo 115 (en al redacción anterior a la reforma de 2016), se manifestó la Sección en sentencia del 26 de febrero de 2020, exp. 23382: “el Decreto 2053 de 1974, en su artículo 38, restringió la deducibilidad de los impuestos únicamente a los de predial y sus adicionales, industria y comercio y vehículos, siempre y cuando hubieran sido efectivamente pagados durante el año o período gravable; de otra parte, el artículo 5.º del Decreto 2348 de 1974 dispuso que, adicionalmente a los impuestos antes referidos, también serían deducibles los de registro y anotación, timbre y papel sellado, siempre y cuando tuvieran relación de causalidad con su renta. Posteriormente, el artículo 39 de la Ley 75 de 1986 dispuso, respecto a la deducibilidad de los impuestos pagados por la generalidad de obligados tributarios, que la deducción dispuesta en los artículos 48 del Decreto 2053 de 1974 y 5.º del Decreto 2348 de 1974 sólo sería procedente en cuanto dichas erogaciones tuvieran relación de causalidad con la renta del contribuyente, con lo cual extendió este requisito a los impuestos predial y sus adicionales, industria y comercio y vehículos. Finalmente, el mandato del mencionado artículo 39 fue incorporado al estatuto tributario en el artículo 115 del ET”.

que la regla de derecho contenida en el artículo 107 del ET no equivale en caso alguno a una previsión de salvaguardia en virtud de la cual las erogaciones que, estando inmersas en el supuesto de hecho de una limitación específica, incumplan el mandato de la correspondiente restricción. Al contrario, lo que prevé ese enunciado normativo es que todos los gastos productivos están llamados a disminuir el monto de la base gravable del tributo directo, siempre que cumplan con las exigencias generales y particulares que condicionan su deducibilidad. En efecto, este es el enfoque que la Sección Cuarta del Consejo de Estado ha dado a los casos de pérdidas en enajenación de activos fijos, pues ha encontrado que, al exceder las situaciones fácticas disciplinadas por los artículos 64 y 148 del ET, el cumplimiento del artículo 107 *ibidem* acredita su procedencia⁶⁰; y, también,

(b) Otras normas

Como es sabido, a efectos de dictaminar la procedencia de los descuentos, el artículo 488 del ET prescribe que el IVA soportado en adquisiciones de bienes corporales muebles y servicios y en importaciones solo podrá aminorar la cuota tributaria de ese gravamen cuando el mismo satisfaga los requisitos para ser computado como costo o gasto en el impuesto sobre la renta y el mismo se destine a “operaciones gravadas”. La anterior remisión normativa implica que el reconocimiento del IVA descontable está supeditado, entre otros requisitos, a la acreditación del cumplimiento de la triada de exigencias fijadas por el artículo 107 del ET. Pero en estos casos la evaluación estará sometida a un requerimiento adicional y es la comprobación de la “destinación” del gasto a la operación que resulta gravada y que, por ende, genera el impuesto descontable. No obstante, estudiada la jurisprudencia del periodo elegido, no se hallan decisiones en las cuales el desconocimiento del descuento se explique por este segundo condicionamiento⁶¹.

⁶⁰ Sentencias del 28 de septiembre de 2016, exp. 20663; 11 de mayo de 2017, exp. 20065; y sentencia de unificación nro. 2020 CE – SUJ-4-004, exp. 24266, del 29 de octubre de 2020.

⁶¹ Fallos nros. 19058, del 25 de abril de 2013; 19159, del 03 de julio de 2013; 17550, del 24 de octubre de 2013; 18187, del 13 de marzo de 2014; 17007, del 18 de junio de 2015; y 23373, del 11 de julio de 2019.

Por último, ponemos de presente que, aunque en repetidas oportunidades la Sección Cuarta concluyó que la falta de factura o documento equivalente (artículo 771-2 del ET) conllevaba el incumplimiento de los denominados “requisitos generales” para la procedencia de deducciones, en nuestro entender, dicho documento se encamina a acreditar la realidad de la expensa, que es el presupuesto básico y lógico del que parte el artículo 107 del ET, de modo que, si bien su ausencia enerva la procedencia de la mayoría de los gastos, ella no plantea ninguna consecuencia en relación con las prescripciones de la norma *ibidem*.

(II) LOS ATRIBUTOS DE LAS “EXPENSAS NECESARIAS”

Hemos anotado en acápites anteriores que, según la doctrina extranjera, la concreción del llamado “sub-principio de rendimiento neto objetivo” es un asunto que incumbe al legislador en su amplia potestad de configuración; y que, en ese contexto, él puede elegir entre fórmulas más o menos restrictivas en relación con las erogaciones que logren disminuir la cuantía de la base gravable. Sobre este particular, Alarcón (1997) sostiene que, en el seno de la renta neta objetiva, las técnicas empleadas (presentes en las expresiones legales) como partidas positivas y negativas de determinación de los distintos componentes de renta neta objetiva pueden ser agrupadas en tres grandes grupos: (a) “aquella según la cual (...) se considera gasto deducible todo aquel que haya sido producido por la actividad objeto de gravamen, cuyo ejercicio procura la realización del gasto”, de modo que se “los elementos que se ponen en relación para obtener el rendimiento neto son los gastos y la actividad que genera los ingresos” —tesis de la causalidad, para Herrera Molina—; (b) la segunda, y más generalizada, es aquella según solo se permiten “los gastos que haya sido necesario realizar para la obtención y mantenimiento de [los] ingresos”, en el marco de la cual, la fórmula obedece a una “relación causal-finalista entre ingresos y gastos” —tesis de los “gastos necesarios” conforme con lo expuesto por Herrera Molina—; y (c) la estimación objetiva de la renta neta a partir “coeficientes o índices que vienen a sustituir a los ingresos reales, a los gastos efectivamente realizados o a ambos”. Pues bien, como habrá intuido el lector, en

el caso colombiano, no es tarea sencilla identificar hacia cuál de esas tendencias se inclina la definición del gasto, en tanto que la disposición que estudiamos se refiere tanto al criterio de “causalidad” como al de “necesidad” al delimitar el concepto de “expensas necesarias”, pero es a esa labor a la que dedicamos las páginas que se avecinan.

(i) La causalidad.

Como hemos destacado, el artículo 107 prevé que, con miras a su deducibilidad, las expensas necesarias han de guardar “relación de causalidad” con “cualquier” actividad generadora de rédito llevada a cabo por el contribuyente del impuesto sobre la renta. Tal como anticipamos en el acápite precedente, sobre la cuestión de las actividades que dan lugar a la referida relación de causalidad, la Sección Cuarta del Consejo de Estado planteó dos posturas diferentes en el curso del periodo analizado. De un lado, en la providencia del 28 de septiembre de 2016, exp. 20663, la corporación negó la deducibilidad de la pérdida generada en la enajenación de bonos ordinarios y títulos de cartera hipotecaria obtenida por una sociedad dedicada a fabricar y comercializar bienes y mercancías para el hogar, bajo el argumento de que, si bien la contribuyente estaba “legítimamente autorizada” para enajenar títulos, esa habilitación solo estaba prevista “en desarrollo de su objeto social, como se precisa en el certificado de existencia y representación legal, por lo que no puede considerarse que la compra y venta de títulos constituya otra actividad económica”. Ahora bien, esta interpretación inicial fue prontamente corregida con la sentencia del 11 de mayo de 2017, exp. , en la cual se indicó:

Pues bien, a partir de las pruebas y los conceptos señalados, la Sala advierte que, en el caso concreto, aunque el objeto social principal de la demandante está referido a la explotación de la industria del caucho y del plástico, también se advierte que dentro de las actividades del objeto social de la actora se encuentra la «C) La inversión en sociedades mercantiles sea como constituyente de las mismas o por compra o suscripción de cuotas o partes de acciones según el caso y la inversión en papeles bursátiles».

Debe precisarse que el artículo 107 del Estatuto Tributario establece que son deducibles las expensas realizadas siempre que tengan relación de causalidad con las «actividades productoras de renta», es decir, el conjunto de operaciones que puede realizar una sociedad en función de su objeto social,

independientemente de que se realicen en cumplimiento del objeto social principal o secundario pues, en todo caso, le producen renta directa o indirectamente.

(...) Debe recordarse, además, que de acuerdo con la definición de gastos, se puede concluir que tales erogaciones no necesariamente deben tener una relación directa e indispensable para la producción del ingreso derivado de la actividad principal de la sociedad.

Coincidimos con esta postura, por los motivos anunciados en la providencia, y, además, porque somos del criterio la habilitación estatutaria para el desarrollo de actividades económicas es una cuestión que escapa a la competencia del juez de lo contencioso administrativo, habida cuenta de que se trata de un asunto del resorte interno de la compañía como ente societario cuyo control corresponde al juez civil, en particular, en el marco de los procesos de responsabilidad iniciados contra los administradores de la sociedad.

No obstante el anterior pronunciamiento, el 14 de noviembre de 2019 (exp. 22371), la corporación reanudó en un análisis de similar naturaleza al comentado en primer lugar. En esa oportunidad, juzgó que se incumplió el “requisito” de causalidad al pretender la deducción de una “indemnización o compensación” pagada por un contribuyente del impuesto sobre la renta a fin de terminar —anticipada y unilateralmente— un contrato de arrendamiento. Como sustento de esa conclusión, la Sala afirmó que, tratándose de un “gasto asociado a un alea o contingencia derivada de un negocio jurídico, de cuya realización no dependía la obtención o no de renta” no se verificó una conexión “directa” con las actividades económicas “acostumbradas” por la actora que consistían en “la comercialización de combustibles para vehículos y productos similares, y el arrendamiento de sus bienes inmuebles”. En ese orden, para la Sección, “si bien todas las labores de una empresa tienen por objeto la productividad y la obtención de renta, no de todas se predica la condición de expensas necesarias para efectos fiscales”. Sobre esta última afirmación no se presentaron argumentos adicionales. Fueron dos los votos particulares que, al respecto, presentaron los magistrados Milton Chaves García y Julio Roberto Piza Rodríguez. En el primer caso, el consejero argumentó que . En el segundo, el magistrado señaló que, a instancias de las exigencias del artículo 107 del ET, “la

decisión no tendría que estar regida por categorías genéricas preestablecidas (*i. e.* entender que ninguna indemnización es necesaria y que por tanto siempre procede negar su deducción)” y que, a partir de esa clase de análisis “en el futuro no cabrá rechazar la deducibilidad de un gasto por el mero hecho de que se trate de una indemnización o de una cláusula penal contractual”.

Al margen de ese relato, resaltamos que las anteriores discusiones fueron, no mucho después, zanjadas por la propia corporación mediante el primer criterio de decisión judicial sentado como regla de unificación en la sentencia providencia del 26 de noviembre de 2020, en los siguientes términos:

1. Tienen relación de causalidad con la actividad productora de renta, todas las expensas realizadas por el contribuyente en desarrollo o ejecución de la actividad productora de renta. Para establecer el nexo causal entre el gasto y la actividad lucrativa, no es determinante la obtención de ingresos⁶² ni el enunciado del objeto social del sujeto pasivo.

Sea esta la oportunidad para destacar que, al emplear la expresión “no es determinante” no proscribiremos que se verifique la enunciación del objeto social de la persona jurídica contribuyente cuando se adelante la evaluación ordenada por el artículo 107, sino que, simplemente, aclara que ese factor deberá estar acompañado de otros elementos, pues, por sí solo, será insuficiente para juzgar la procedencia de la expensa. Ese raciocinio representa, pues, el reconocimiento judicial de que la previsión en mención es consecuencia directa de la implementación de la teoría del rédito como incremento neto del patrimonio que acotamos al inicio de este documento.

Esta postura coincide con la planteada por la Cámara Nacional de Apelaciones en lo

⁶² Como anticipamos, con anterioridad a la SU, el Consejo de Estado ya había razonado que el carácter “causal” requerido por la norma en comento radica en una relación de causa-efecto, “pero no como gasto-ingreso, sino como gasto-actividad (productividad)”. Así, entre otras providencias, las del 09 de marzo de 2017, exp. 20391; 05 de octubre de 2016, exp. 19366; 18 de junio de 2015, 18792; 10 de septiembre de 2014, exp. 18424; 13 de marzo de 2014, exp. 18187; y 03 de julio de 2013, 17422. Con sustento en esa premisa, en la sentencia del 06 de noviembre de 2014 (exp. 19247), el alto tribunal expresó que “la injerencia que tiene el gasto en la productividad puede probarse con el ingreso obtenido, pero no será necesariamente la única prueba” admisible. En el mismo sentido, sentencias 25 de septiembre de 1998, exp. 9018; de 13 de octubre de 2005, exp. 13631; de 2 de agosto de 2006, exp. 14549; de 12 de diciembre de 2007, exp. 15856; de 24 de julio de 2008, exp. 16302, y de 01 de octubre de 2009, exp. -16286; y del 10 de marzo de 2011, exps. 17492, 17366, 17549, 17703; 09 de marzo de 2017, exp. 20391.

Contencioso Administrativo Federal argentina, en la decisión del 14 de febrero de 2012 (nro. TF 22676-I), con arreglo a la cual:

(...) para que la base del impuesto sea la renta neta, es deseable que se puedan deducir todos los gastos inherentes a la actividad que la produce, debiendo tomarse dicho término en su sentido más lato, con la sola restricción de que pueda demostrarse una relación de causalidad, aunque sea indirecta entre el gasto y la actividad destinada a obtener la renta. El criterio de causalidad a emplear debe ser amplio (...)

Tal cual anticipará el lector, concordamos con la postura acogida por ambos órganos de decisión en cuanto al criterio de “causalidad”, pues entendemos que ella es la que se deriva de la interpretación sistemática y teleológica del artículo 107 del ET.

(ii) La necesidad.

Comprobada la existencia de un nexo causal entre la *actividad* generadora de ingresos y la *expensa*, el artículo 107 *ibidem* exige que tales erogaciones sean “sean necesarias y proporcionadas de acuerdo con cada actividad”, condicionamientos que han de estudiarse a la luz del “criterio comercial, teniendo en cuenta las normalmente acostumbradas en cada actividad”. Al pronunciarse sobre el particular, varias de las decisiones examinadas basaron la delimitación de la exigencia de necesidad en criterios de “obligatoriedad” legal o contractual de la *expensa* e “indispensabilidad” de cara al ingreso.

A efectos de fundamentar el segundo de esos parámetros jurisprudenciales, *i. e.* el de la indispensabilidad del gasto para producir ingresos, la Sección postuló como premisa mayor (sentencia del 26 de enero de 2012, exp. 17151)⁶³:

En cuanto a la necesidad del gasto, se ha considerado que por *expensas necesarias* se debe entender que son 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 convenientes.

⁶³ Valga destacar que este párrafo proviene de un fallo del 12 de mayo de 2005, exp. 13614, que fue reiterado en la decisión transcrita y en muchas otras anteriores a esta.

El párrafo transcrito fue textualmente repetido en múltiples pronunciamientos de la Sección Cuarta hasta el 2017⁶⁴, inclusive, y la descripción de la expensa como “forzosa” o “ineludible” fue empleada para sustentar el desconocimiento de gastos hasta el 2020⁶⁵, inclusive. Son ejemplo de la anterior afirmación las providencias que dirimieron controversias sobre las siguientes temáticas:

- (a) Cargos por participación en asociaciones gremiales, clubes, casinos y otros similares

En la decisión del 26 de enero de 2012, exp. 17151, se estableció que los pagos efectuados por una sociedad dedicada a la fabricación, importación, exportación, distribución y comercialización de productos farmacéuticos a favor de las asociaciones gremiales (señaladamente, ANDI y AFIDRO) no eran deducibles de la base gravable del impuesto sobre la renta, puesto que si bien “con los aportes a tales entidades, éstas pueden ofrecer algún tipo de beneficio para la actora, como acceso a boletines y publicaciones sobre artículos relacionados con tales asociaciones, así como actualidad legal y administrativa, o acceso a foros, ofertas o cursos de formación que interesan al recurso humano de la actora, no puede considerarse que tales pagos fueran indispensables para obtener la renta” (destacamos)⁶⁶. Valga destacar que, si bien, como veremos más adelante, el enfoque planteado en esta providencia, según el cual el gasto debe ser “forzoso” para la generación de renta, fue superado en el 2020, a la fecha no se han publicado decisiones que admitan la deducibilidad de este tipo de aportes a clubes, agremiaciones sociales y similares, pues la única sentencia que ha versado sobre el particular (proferida el 11 de mayo de 2020, exp. 22918) negó la procedencia de un gasto por “afiliación a gremios y corporaciones”, porque la parte demandante incumplió

⁶⁴ Entre otras, las sentencias con exps. nro. 18172, del 12 de marzo de 2012; 19412, del 21 de agosto de 2014; 18754, del 27 de marzo de 2014; 18792, del 18 de junio de 2015; 21274, del 30 de agosto de 2016; 19366 del 05 de octubre de 2016; y 19325, del 25 de mayo de 2017.

⁶⁵ La última decisión que reiteró ese criterio en su premisa mayor fue la del 17 de septiembre de 2020, exp. 23705.

⁶⁶ Análogas consideraciones se expresaron, entre otras, en las sentencias del 02 de febrero de 2012, exp. 16760; 03 de julio de 2013, exp. 19159; 28 de agosto de 2013, exp. 19004; 26 de febrero de 2014, exp. 18266; 12 de noviembre de 2015, exp. 19708; 08 de septiembre del 2015, exp. 18945; y 06 de noviembre de 2019, exp. 22627.

su carga argumentativa y probatoria.

(b) Honorarios

En un sentido similar se orientaron las decisiones sobre la aceptación de honorarios pagados a terceros no vinculados con el sujeto pasivo. Por ejemplo, en la providencia del 06 de diciembre de 2012, exp. 18180, Sala admitió la procedencia de un gasto por honorarios pagados a una compañía de *outsourcing* encargada de tramitar una solicitud de devolución del saldo a favor tributario, argumentando que “la solicitud del saldo a favor se hace para recuperar ingresos de la empresa que no debieron transferirse al Estado a título de impuestos” y que tal erogación tuvo “injerencia en la renta de la sociedad en tanto la labor desempeñada por la empresa de *outsourcing* permitió que se adelantara un procedimiento de devolución de una suma de dinero a su favor”. Incluso en el marco del IVA, con fundamento en la remisión del artículo 488 del ET, la Sala sostuvo que los impuestos descontables soportado por una compañía dedicada a la exploración, explotación, transformación y comercialización del carbón mineral en la contratación de una asesoría legal en controversias relacionadas con la industria del carbón tenían origen en un gasto necesario y, consecuentemente, revocó el rechazo de esos valores (sentencia del 24 de octubre de 2013, exp. 17550). Sobre la misma base pero en distinta dirección, en la decisión del 06 de noviembre de 2019, exp. 22627, la Sala rechazó un gasto de honorarios por consultoría en materia tributaria que no tuvo impacto en la generación de ingresos.

(c) Tasas de vigilancia

Sobre el particular, estimó que los pagos de tasas son gastos necesarios en la medida en que la exigencia de estos es de carácter legal, cuestión que les dota del carácter de obligatorio, este es el criterio mediante el cual se ha calificado la necesidad de esta expensa. El término utilizado para referirse a esta condición es el de “cumplimiento de una disposición legal” en sentencias de 24 de octubre de 2013, exp. 18353 y de 26 de febrero de 2014, exp. 18266. La postura según la cual los gastos han de ser “forzosos”

u obligatorios conlleva a la corporación a entender que los pagos por conceptos de tasas de vigilancia, en las cuales incluye las consagradas en las leyes 142 de 1994; 143 de 1993 y 223 de 1995, pues estima actualmente, en decisión de 17 de septiembre de 2020, exp. 23705, que son una carga que deben cumplir las empresas que incurran en su hecho generador en el desarrollo de su objeto social. Esta misma lógica se ha extendió, en sentencia de 19 de febrero de 2015, exp. 17422, de a las tasas a favor de la superintendencia de sociedades, las de la ya extinta superintendencia de valores y a cualquier entidad que ejerza una actividad de control.

(d) Bonificaciones

Bastante menor claridad hubo, en el periodo revisado, alrededor de la deducibilidad de las bonificaciones a favor de empleados, respecto de las cuales, en oportunidades se estimó que se trataba de gastos necesarios porque “la fuerza laboral es un elemento indispensable en la producción de la renta, en cuanto incide de manera directa en la producción de la empresa”⁶⁷ y, también, porque encontró que tales emolumentos constituían de salario para el trabajador⁶⁸. Contrariamente, en otras ocasiones, se juzgó que las bonificaciones abonadas a trabajadores por la ejecución de sus funciones y a miembros de junta directiva obedecían a “meras liberalidades” del patrono y que esa consideración bastaba para entender desvirtuada la necesidad de los gastos⁶⁹. Por exceder el objeto de estudio que nos convoca no nos extenderemos en las consideraciones de si, en efecto, las bonificaciones pagadas a trabajadores pueden ser consideradas o no liberalidades, de modo que baste con plantear que esa afirmación no

⁶⁷ Sobre esa base, con la providencia del 05 de octubre de 2016, exp. 19366, se permitió la aminoración de “bonificaciones por ventas” pagada por una sociedad comercializadora de productos tecnológicos a sus trabajadores.

⁶⁸ Así lo decidió al Sala, entre otras, en la sentencia nro. 18754 del 27 de marzo de 2014, que aceptó la deducción de bonificaciones por concepto de nacimiento, por matrimonio, por defunción de familiares, por educación y por telefonía celular.

⁶⁹ Sentencia del 09 de mayo del 2019, exp. 22464, relativa a bonificaciones pagadas por una sociedad dedicada a la provisión de servicios de anestesiología a los médicos que ejecutaban tales prestaciones.

está exenta de debate en el marco del derecho privado⁷⁰ y del derecho laboral⁷¹.

(e) Pérdidas en enajenación de activos fijos

Respecto a la deducción por concepto de pérdidas por enajenación de títulos de tesoro (TES), las providencias analizadas afirman que, para su procedencia, no se exige su relación con la actividad principal de la compañía sino con cualquier actividad generadora de renta que haga parte del objeto social. Adicionalmente, precisó que para que la pérdida en cuestión cumpliera con el requisito de necesidad, su realización debía ser indispensable, explicando que, en el caso de no incurrir en este gasto, sería imposible la generación de renta; argumento fundamental en el que basó su decisión para rechazar pérdidas que obedecieran a estrategias, definidas como un conjunto de acciones que de manera voluntaria y pensada permitiesen desarrollar el contexto propicio para lograr el fin propuesto. De otro lado, la Sala consideró que la diferencia por la negociación de títulos de devolución de impuestos (TIDIS) constituye un gasto financiero deducible a título de descuento, que cumplía con los requisitos de necesidad, dado que, en el caso objeto de estudio, surgió de la dinámica fiscal de la contribuyente ante la imposibilidad de cumplir la destinación de los títulos, *i.e.* pago de obligaciones tributarias, por inexistencia de impuestos por pagar, para hacer líquido el saldo a favor objeto de la devolución y coadyuvar con la infraestructura productiva de la sociedad.

(f) Pérdidas relacionadas con inventarios

Las decisiones que han dirimido situaciones jurídicas problemáticas que giran en torno a esta deducción, han mantenido una posición clara, afirmando que, cuando los activos movibles que se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente

⁷⁰ Sobre el particular, el aclamado romanista Alejandro Guzmán Brito (1996, pág. 613 y ss.) destaca que, si bien, por definición, todas las donaciones son gratuitas, es posible que un determinado acto oneroso contenga una parte de gratuidad o que una donación contenga una parte de onerosidad “en tal caso, según la terminología de Aristón, se habla de negocio mezclado con donación (*negotium mixtum cum donatione*)”. En un sentido similar, pero haciendo referencia a otras categorías problemáticas, es de resaltar que el Código Civil español identifica en su artículo 622 las figuras de “donaciones con causa onerosa” y “donaciones remuneratorias”, cuyo análisis es abordado, entre otros, por Luis Díez-Picazo (1976, pág. 351 y 352).

⁷¹ Al respecto, consultar (Lara López, 2018).

deben ser destruidos, porque no pueden ser consumidos, usados ni comercializados de ninguna forma, su costo constituye una expensa necesaria, de conformidad con el artículo 107 del ET, siempre que se demuestre la ocurrencia del hecho en el respectivo año gravable y el cumplimiento de los requisitos de la disposición jurídica mencionada. A su vez, se evidencia unanimidad al dirimir los casos en los que el contribuyente está obligado, por disposición legal, a establecer el costo de los activos movibles por el sistema de inventarios permanentes, esclareciendo que esta circunstancia no es suficiente para rechazar las erogaciones generadas por la destrucción de inventarios, ya que esta es una expensa necesaria teniendo en cuenta que su origen es sanitario, de salud pública o concuerda con las prácticas mercantiles usuales, por lo que es autorizada siempre y cuando cumpla los requisitos del artículo 107 *ibidem*.

(f) Erogaciones generadas por la terminación de contratos

En la decisión del 23 de febrero de 2017 (exp. 20347), la Sección Cuarta del Consejo de Estado negó la posibilidad de computar como gastos deducibles las “bonificaciones” por retiro de empleados en las que incurrió una compañía proveedora de servicios de vigilancia y seguridad privada. En síntesis, la corporación estimó que:

(...) independientemente de que se encuentre o no probado el pago de las sumas de dinero por retiro de empleados, llámese bonificación o indemnización, estas no son deducibles del impuesto de renta toda vez que se trata de una erogación que no incide en la productividad de la empresa.

Todo, porque esos pagos no obedecen a la contraprestación directa del servicio, que por lo demás ya terminó; sino, al resarcimiento de los perjuicios causados al trabajador por el incumplimiento del empleador de lo pactado en el contrato.

Es más sin dicho pago es totalmente viable producir la renta, ya que no es la causa del ingreso por el desarrollo de la actividad. Tampoco es un gasto normal o usual para producir o facilitar la generación de la renta.

Si bien son pagos que tienen el carácter indemnizatorio y en ellos debe incurrir el empleador cuando desvincula al trabajador por decisión unilateral, el hecho que legalmente tuviera que pagar sumas de dinero por retiro de los trabajadores no las convierte en indispensables, porque la necesidad se debe dar frente al desarrollo de la actividad productora de renta.

Entender lo contrario implicaría otorgar un beneficio tributario a quien por su causa dio lugar al pago de la indemnización.

Nótese que, en esta oportunidad, el Consejo de Estado de nuevo 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, se sentó un criterio generalizado según el cual todos los pagos de similar naturaleza 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 puede estar dirigida a la protección de 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. 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 pérdidas 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 su puesto 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).

Pues bien, como bien habrá intuido el lector, en el caso colombiano, no es tarea sencilla identificar hacia cuál de esas tendencias se inclina la definición del gasto, en tanto que la disposición que estudiamos se refiere tanto al criterio de “causalidad” como al de “necesidad” al delimitar el concepto de “expensas necesarias”.

Pero este no es el único fundamento de nuestra observación. Notamos que, pese a lo restrictivo que a ojos desprevenidos pueda parecer nuestro régimen de determinación del rendimiento neto objetivo, las normas foráneas que se apoyan en la segunda de las tesis descritas (*i. e.* con arreglo a la cual la relación se establece gasto-ingreso) establecen limitación verdaderamente más estrictas que las colombianas. A manera de ejemplo, el artículo 27 de la Ley del impuesto sobre la renta mexicano establece que las “deducciones autorizadas” para las personas morales son aquellas “estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente”; al paso que los artículos 105, 111 y 147, que detallan las deducciones permitidas a las personas físicas en desarrollo de sus distintas actividades determinan que aquellas han de ser “estrictamente indispensables para la obtención de los ingresos”. Sobre el particular, la Corte Suprema de Justicia mexicana ha explicado (fallo del 30 de junio de 2012, nro. 2a./J. 62/2018):

183. Así, para la obtención del ingreso, el contribuyente requiere de la realización de determinados gastos que le son absolutamente necesarios para la consecución de su objeto social y del ingreso, como lo es la adquisición de materia prima, el pago de salarios a sus trabajadores, los gastos de administración del negocio, etcétera; pero el criterio de indispensabilidad, no es el único que deba tomarse en cuenta para determinar si es permisible o no una deducción, pues pueden existir otros, como son, aspectos de política fiscal.

184. Este tipo de gastos que deben realizarse sin que exista posibilidad de su

omisión son los que se consideran relacionados con la generación del ingreso, respecto de los cuales, el legislador debe valorar la erogación de los mismos y – en principio– reconocer su deducibilidad como concepto, ya que son gastos inevitables e indispensables sin los cuales la obtención de ingresos se pondría en riesgo. (Destacamos).

Tal entendimiento, normativo y jurisprudencial, de los condicionamientos para la procedencia de las deducciones conduce a que en esa latitud se advierta existencia de dos grupos de erogaciones autorizadas: las “estructurales”, que han de ser indispensables a la luz de lo arriba transcrito, y las “no estructurales” o “beneficios tributarios” que obedecen a razones de política fiscal (sentencia del 21 de septiembre de 2016, exp. 1012/2014). Este panorama es, pues, esencialmente distinto del colombiano e ilustra, justamente por esa diferencia, que los sistemas que optan por delimitaciones más estrictas de los gastos procedentes plantean, de un lado, una relación con el ingreso y, de otro, emplean adjetivos calificativos que dan claridad sobre el nivel de la restricción.

Aunado a la anterior consideración, no puede perderse de vista que el precepto colombiano exige que, una vez determinada la relación de causalidad entre la erogación y la actividad lucrativa, se verifiquen las atribuciones de necesidad y proporcionalidad con sentido comercial “teniendo en cuenta las normalmente acostumbradas en cada actividad”. Esta manera de plantear las atribuciones de necesidad y proporcionalidad es un sustento adicional para la tesis que suscribimos, puesto que —pese a requerir el acatamiento de un atributo de “necesidad” de las expensas—la disposición en mención (*i. e.* el artículo 107 del ET) ordena al intérprete que, a la hora de juzgar la necesidad y la proporcionalidad de los gastos, considere qué cargos son propios de cada actividad económica. Tales indicaciones sobre la evaluación del criterio comercial y la normalidad de las expensas serían innecesaria si el mandato adoptara la tesis de los gastos “estrictamente indispensables” para la generación del ingreso, pues bastaría con llevar a cabo un juicio *conditio sine qua non* en aras de establecer la procedencia del gasto. En definitiva, consideramos que la determinación del beneficio neto objetivo en el impuesto sobre la renta colombiano se basa en un sistema de relación causal, que (salvo

disposiciones específicas en contrario) permite la deducibilidad de todas las cantidades razonablemente incurridas con propósito lucrativo.

En esos términos, se evidencia que a través del criterio de “necesidad” la norma *ejusdem* proyecta —junto al postulado que hemos defendido sobre el reconocimiento de la totalidad de las erogaciones efectuadas con fines productivos— una segunda premisa trascendental: “en el cálculo de su base imponible, ningún contribuyente habría de tener la facultad de deducir sus gastos de consumo particular”, es decir, aquellos gastos que se refieren “al disfrute, uso o al consumo de bienes de carácter personal” (Carter, 1975, pág. 257 y 258). En nuestra opinión, es esta la razón que funda los dos requisitos adicionales, habida cuenta de que, tras acoger una sistema tamañamente amplio como el de la “causalidad” se hace imprescindible precisar que la holgura no se hace extensiva a gastos ajenos a la “actividad productiva”. Sobre el particular, Lang (2005, pág. 19) destaca que, en vista de que la tesis del incremento neto del patrimonio sujeta la determinación del rendimiento neto objetivo a un juicio sobre la finalidad lucrativa de la acción del sujeto pasivo, en el evento en que falte dicha finalidad, habrá de concluirse que se trata de un gasto de consumo, de manera que la decisión sobre la procedencia de la erogación será el resultado de desvirtuar el objetivo económicamente productivo⁷².

(iii) La proporcionalidad.

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 proporcionar “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),

⁷² En el mismo sentido, los redactores del Informe Carter (1975, pág. 258) ya habían advertido que la dificultad de determinar qué gastos han de considerarse deducibles “se reduce a saber si un gasto determinado es imputable a la obtención de una renta o al consumo personal”

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

Con la finalidad de realizar un estudio completo del objeto de investigación y sin perjuicio de que el concepto de renta gravado es normativo, teniendo en cuenta el principio de legalidad, se abordó el análisis del mismo en los campos económicos y contables, bajo el entendido de que el concepto de renta no es originario de la disciplina jurídica. Así, este ejercicio evidencia que la teoría de las fuentes de la ciencia económica y la disciplina contable, para la determinación de la renta, no tienen en cuenta el principio de capacidad económica que, por el contrario, si es atendido tanto por la teoría económica del rédito como por la disciplina jurídica, teniendo esta última como justificación el deber de materialización, mediante la base gravable del impuesto de renta, del principio de justicia.

Por su parte, el principio de capacidad económica, al ser el fundamento del impuesto sobre la renta, se constituye a su vez en el pilar sobre el cual se deben estatuir los criterios para el establecimiento de la procedencia de las deducciones, toda vez que permite que sea la renta disponible la que se encuentre sujeta a gravamen, respetando así el derecho fundamental al mínimo vital y contribuyendo a la realización de los principios de equidad y progresividad del sistema tributario nacional. Por lo tanto, es la exigencia más importante que debe ser satisfecha por el procedimiento de la depuración de la renta, ya que su desacatamiento acarrea consecuencias económicas y sociales nefastas que hacen abismales las diferencias entre las clases sociales, impidiendo el mejoramiento de las menos favorecidas y reforzando, a su vez, la fuerte desigualdad que

marca el panorama actual de nuestro país. Así, cada uno de los conceptos constituyentes de las deducciones deben ser interpretados y aplicados teniendo en cuenta este principio constitucional.

De otro lado, los antecedentes normativos de la regulación que es materia de investigación permiten evidenciar que los conceptos que son el derrotero para la procedencia de las deducciones siempre han sido vagos e imprecisos.

Tras el estudio del artículo 26 del ET, que es el que permite establecer la puntual manifestación de capacidad contributiva objeto de gravamen, se tiene que, por una parte, todos los elementos determinantes en la obtención de los ingresos pueden detraerse del cálculo de la base imponible ya que el principio de justicia ordena que exista equilibrio en la procedencia de los factores que aumentan y reducen la base; y, de otro lado, se puede evidenciar que de esta disposición jurídica subyacen la característica de actualidad y la naturaleza neta de la renta. Además, se puede apreciar que, en la *renta líquida ordinaria* (o *pérdida líquida ordinaria*), la capacidad económica gravada es actual y neta, coincidiendo con la porción de los ingresos obtenidos por el obligado tributario de los que este puede disponer para ahorro o consumo particular, una vez deducidas la totalidad de las erogaciones realizadas en desarrollo de sus actividades productivas. Por lo que la *renta líquida ordinaria* es fiel reflejo del principio constitucional de justicia tributaria y de capacidad contributiva.

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 sólo 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.

Con el objetivo de dotar de claridad y hacer más comprensibles los conceptos objeto de análisis, el Consejo de Estado profirió una sentencia de unificación que marca una gran diferencia. La importancia de esta providencia radica en que precisó que todas las expensas realizadas por el contribuyente en desarrollo o ejecución de la actividad productora de renta tienen relación de causalidad con la actividad productora de renta y que para la determinación del nexo causal entre el gasto y la actividad lucrativa, no es determinante la obtención de ingresos ni el enunciado del objeto social del sujeto pasivo. De otro lado indicó que las expensas necesarias son las realiza razonablemente en una situación de mercado y que, real o potencialmente, permiten desarrollar, conservar o mejorar la actividad generadora de renta; razonabilidad que se puede analizar teniendo en cuenta la situación financiera del contribuyente, las condiciones del mercado donde se ejecuta la actividad lucrativa, el modelo de gestión de negocios propio del contribuyente, entre otros; excluyendo por tanto, salvo disposición en contrario, los gastos efectuados con el mero objeto del lujo o que no estén encaminados a objetivos económicos sino al consumo particular o personal; las donaciones que no estén relacionadas con un objetivo comercial; las multas causadas por incurrir en infracciones administrativas; aquellos que representen retribución a los accionistas, socios o partícipes; entre otros.

Además, determinó que la proporcionalidad hace parte del aspecto cuantitativo de la expensa a la luz de un criterio comercial y que la razonabilidad comercial de la magnitud del gasto se valora según la situación económica del contribuyente y el entorno de mercado en el que desarrolla su actividad productora de renta.

Finalmente, afirmó que es deber de los contribuyentes dar a conocer a las autoridades administrativas y judiciales las circunstancias fácticas y de mercado por las cuales la expensa guarda relación causal con su actividad productora de renta, además del cumplimiento del requisito de necesidad y proporcionalidad con un criterio comercial y tomando en consideración lo acostumbrado en la actividad productora de renta en cuestión.

Por lo tanto, esta sentencia de unificación ha sido el fallo que ha iluminado cada uno de los conceptos analizados, sacándolos de esta manera del profundo grado de ambigüedad en el que se encontraban, permitiendo entonces que el cumplimiento de las obligaciones tributarias, la fiscalización y la administración de justicia se realicen con base en criterios un poco más claros y sobre todo, uniformes.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Ramírez Cardona, A. (1998). *Hacienda Pública*. Bogotá: Temis.
- Salazar C. B., S. E. (2018). *Contabilidad financiera para pequeñas y medianas empresas*. Bogotá D.C.: Legis S.A.
- Velandia N.Y., R. E. (2017). *Normas de Información Financiera Grupos 2 y 3*. Bogotá D.C.: Legis S.A.
- Pérez Royo, I. (2017). El impuesto sobre sociedades. En F. Pérez Royo, F. García Berro, I. Pérez Royo, F. Escribano, A. Cubero Truyo, & F. M. Carrasco González, *Curso de derecho tributario parte especial* (págs. 305-498). Madrid: Tecnos.
- Baéz Moreno, A. (2005). El principio de reserva de Ley triutaria y la base imposible del Impuesto sobre Sociedades. Una reflexión sobre la inconstitucionalidad del artículo 10.3 del TRLIS. *Cívitas*, 851-894.
- Alarcón García, G. (1997). La determinación de los rendimientos netos en el ordenamiento alemán: relevancia para España y utilidad como modelo de armonización fiscal en la Unión Europea. *Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, 1159-1173.
- González, F. & Calderón, V. (2002). *Las reformas tributarias en Colombia durante el siglo XX*. Bogotá: Dirección de Estudios Económicos Departamento Nacional de Planeación.
- Rodríguez Peña, Cristián Camilo. (2017). Delimitación conceptual de la noción de capacidad contributiva en la jurisprudencia de la Corte Constitucional" Reflexiones sobre la jurisprudencia y doctrina tributaria . En: Colombia ISBN: 9789587728408 ed: Universidad. En J. R. Piza Rodríguez, & C. Sánchez Muñoz, *Reflexiones sobre la jurisprudencia y doctrina tributaria*. Bogotá: Universidad Externado de Colombia.
- Carter, K. L.; Perry, H.; Beauvais, E.; Grant, G. D.; Milne, E. & Walls, C. E. S. (1975). *Informe Carter. Impuesto de sociedades*. (Vol. III). Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- Zarama Martínez, C. & Galeano Daza, L. (2019). *Reforma tributaria comentada. Ley de financiamiento (L.1943/2018)*. Bogotá: Legis.
- Zarama Martínez, C. & Galeano Daza, L. (2020). *Reforma tributaria comentada. Ley de crecimiento económico (L.2010/2016). Análisis de las modificaciones frente a la Ley 1943 de 2018*. Bogotá: Legis.
- Zarama Vásquez, F. & Zarama Martínez, C. (2017). *Reforma tributaria comentada. Ley 1819 de 2016*. Bogotá: Legis.
- Zarama Vásquez, F. & Zarama Martínez, C. (2015). *Reforma tributaria comentada. Ley 1739 de 2014*. Bogotá: Legis.
- Zarama Vásquez, F. & Zarama Martínez, C. (2013). *Reforma tributaria comentada. Ley 1607 de 2012*. Bogotá: Legis.
- Zornoza Pérez, J. J. & Báez Moreno, A. (2015). Modelos comparados de relación entre normas contables y normas fiscales en la imposición sobre el beneficio de las empresas. En J. R. Piza Rodríguez, P. Sarmiento Pérez, & R. Insignares, *El*

- impuesto sobre la renta y complementarios, Consideraciones teóricas y prácticas* (págs. 429-479). Bogotá: Universidad Externado de Colombia.
- IFRS. (2010). Marco Conceptual para la Información Financiera.
- Aristóteles. (1998). *Ética Nicomaquea*. Madrid: Editorial Gredos.
- Lwein Figueroa, A. (2008). Historia de las reformas tributarias en Colombia. En E. L. (Ed.), *Fundamentos de la tributación* (pág. 2 a 42). Bogotá : Universidad de los Andes & Editorial Temis.
- Jaramillo, E. (1930). Capítulo XX: La renta gravable y la tasación del impuesto. En E. Jaramillo, *Hacienda Pública* (2da ed., pág. 396 a 406). Bogotá: Editorial Minerva.
- Camacho Rueda, A. (1977). Capítulo IX: Impuesto sobre al Renta. En A. Camacho Rueda, *Hacienda Pública* (3ra ed., pág. 321 a 389). Bogotá: Universidad Externado de Colombia.
- Herrera Molina, P. (1998). *Capacidad económica y Sistema fiscal (Análisis del ordenamiento español a la luz del derecho alemán)*. Madrid: Marcial Pons.
- Moschetti, F. (2001). El principio de la capacidad contributiva. En A. Amatucci, *Tratado de Derecho Tributario* (Vol. I). Bogotá: Temis.
- Tipke, K. (2002). *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes*. Madrid: Marcial pons.
- Consejo Técnico de la Contaduría Pública, C. (13 de octubre de 2016). Comentarios del CTCP acerca del uso de los nuevos Marcos Técnicos Normativos como referente para la Determinación del Impuesto sobre la Renta. Bogotá: CTCP.
- Sierra González, E. M. (enero - junio de 2001). Evolucion de la normativa contable en Colombia. *Innovar, Revista de Ciencias Administrativas y Sociales*(17), 47 - 65.
- Silva, G. (2017). La interacción entre las normas contables y fiscales en la Ley 1819 de 2016 . En J. R. Piza Rodríguez, *Análisis crítico de la reforma tributaria: Ley 1819 de 2016* (págs. 47 - 80). Bogotá: Universidad Externado de Colombia.
- Rodríguez Vásquez, C. G. (noviembre - diciembre de 2011). Costos y deducciones imputables a años anteriores pueden ser procedentes. *Revista Impuestos*(168), 31.
- Rodríguez Vásquez, C. G. (2020). Efectos en la tributación de los dividendos producto de las diferencias que se presentan entre el tratamiento contable y fiscal, en particular por las mediciones al valor razonable. *Revista de Derecho Fiscal*(26), 11 - 73.
- Jarach, D. (1996). *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot.
- Amatucci, A. (2014). Los fundamentos del principio de capacidad contributiva en el pensamiento de Santo Tomás de Aquino. *Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario*(71), 161 - 176.
- Retrepo Piedrahita, C. (1978). *Tres ideas constitucionales: supremacía de la constitución, corte constitucional, el ombudsman*. Bogotá: Universidad Externado de Colombia.
- Sierra Porto, H. A. (1998). *Concepto y tipos de ley en la Constitución Colombiana*. Bogotá: Universidad Externado de Colombia.

- Rodríguez Bereijo, Á. (Septiembre-Diciembre de 1992). El Sistema Tributario en la Constitución (los límites del poder tributario en la jurisprudencia del tribunal constitucional). *Revista Española de Derecho Constitucional*(36), 9 a 69.
- Restrepo, J. C. (2013). *Hacienda Pública* (8va ed.). Bogotá: Universidad Externado de Colombia.
- Ramírez Cardona, A. (1998). *Hacienda Pública*. Bogotá: Temis.
- Piza Rodríguez, J. R. (2003). Capacidad económica como principio del sistema tributario. *Revista de Derecho Fiscal*, 1, 62 a 76.
- Sainz de Bujanda, F. (1963). *Hacienda y Derecho. Estudios de Derecho financiero* (Vol. III). Madrid: Instituto de Estudios políticos.
- Baptiste González, M. P. (Enero-Junio de 2020). Los requisitos generales para la deducibilidad de gastos en el impuesto sobre la renta: causalidad, necesidad y proporcionalidad. *Revista de Derecho Fiscal*(16), 75-87.
- Pérez Vásquez, R. (2007). *La jurisprudencia vinculante como norma jurídica*. Obtenido de Revista Justicia Juris: <http://hdl.handle.net/11619/1067>
- Moral Soriano, L. (2002). *El Precedente Judicial*. Madrid: Marcial Pons.
- Lopez Medina, D. (2006). *El Derecho de los jueces*. Bogotá : Legis.
- Bernal Pulido, C. (2003). *La fuerza vinculante de la jurisprudencia en el orden jurídico colombiano*. Obtenido de Precedente. Revista Jurídica: <https://doi.org/10.18046/prec.v0.1395>
- Bernal Pulido, J. (2008). El precedente en Colombia. *Revista Derecho del Estado*(21), 81-94.
- Lozano Rodríguez, E. (2017). *Justicia tributaria: jurisprudencia tributaria del Consejo de Estado, 2005-2016*. Bogotá: Universidad de Los Andes.
- Cahn-Speyer Wells, P. (2016). Exigencias generales de fondo para la deducción de los gastos. En P. Cahn-Speyer Wells, *Derecho crítico: perspectiva tributaria* (págs. 413-464). Bogotá: Temis.
- Pérez Franco, M. (2015). Deducciones generales. En J. R. Piza Rodríguez, P. Sarmiento Pérez, & R. Insignares, *El impuesto sobre la renta y complementarios. Consideraciones teóricas y prácticas*. (págs. 493–529). Bogotá: Universidad Externado de Colombia.
- Zapata Torres, R. M. (2015). Deducciones generales. En J. R. Piza Rodríguez, P. E. Sarmiento Pérez, & R. Insignares, *El impuesto sobre la renta y complementarios. Consideraciones teóricas y prácticas*. (págs. 493 – 529). Bogotá: Universidad Externado de Colombia.
- Piza Rodríguez, J. R. (2015). *La obligación tributaria y sus fundamentos constitucionales*. Bogotá: Universidad Externado de Colombia.
- Bernate Álvarez, J. A. (2014). Deducciones y deducciones especiales. En R. Insignares, *El impuesto sobre la renta en el Derecho Comparado* (págs. 493 – 529). Bogotá: ICDT.
- Montalvo Forero, M. C. (2013). Necesidad de las expensas y procedencia de la deducción por gastos laborales (Sentencias de 2012). En R. Insignares, *Estudios críticos de jurisprudencia tributaria. Tomo III* (págs. 225-233). Bogotá: ICDT.

- Pardo Ardila, G. (2013). Deducción por pérdidas (enero a diciembre de 2012). En R. Insignares, *Estudios críticos de jurisprudencia tributaria. Tomo III.* (págs. 193-212). Bogotá: ICDT.
- Ortíz Barbosa, M. I. (2008). Evolución jurisprudencial en materia de deducciones en el impuesto sobre la renta. *Revista del Instituto Colombiano de Derecho Tributario*(58), 165-184.
- Ramírez Guerrero, C. (1971). Deducibilidad de la provisión para pago de jubilaciones. *Revista del Instituto Colombiano de Derecho Tributario, V*, 129-133.
- Ramírez Cardona, A. (1990). *Derecho tributario.* Bogotá: Temis.
- Engisch, K. (1967). *Introducción al pensamiento jurídico.* Madrid: Guadarrama.
- Báez Moreno, A. (2005). *Normas contables e impuesto sobre sociedades.* Pamplona: Thomson Aranzadi.
- Hensel, A. (2005). *Derecho tributario.* Madrid: Marcial Pons.
- Báez Moreno, A. (2009). *Los Negocios Fiduciarios en la Imposición sobre la Renta.* Pamplona: Thomson Reuters.
- García Máynez, E. (2002). *Introducción al estudio del Derecho. 53a Ed.* México: Editorial Porrúa.
- Reyes Villamizar, F. (2016). *Derecho societario.* Bogotá: Temis.
- Plazas Vega, M. A. (2016). Ética, justicia y equidad una visión de hacienda pública y derecho tributario. *Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario*(74), 25 - 72.
- Alarcón Garcia, G. (2008). Deductible and non deductible Expenses. *Institute for Australia and International Tax Law*, 1-21.
- Schoueri, L. E. (2019). Considerações acerca de da Disponibilidade da Renda: Renda Disponível Renda Líquida. En L. E. Schoueri, M. A. Greco, R. M. Da Silva, A. Folloni, J. F. Bianco, R. T. Santos, . . . Poli, *Direito tributário princípio da realização no imposto sobre a renda* (págs. 19-32). Sao Pablo: Instituto brasileiro de diereito tributário.
- Tello Puerta, F. (2014). Deducibilidad del gasto vinculado con los desembolsos incurridos como consecuencia de uuna transacción extrajudicial: ¿estamos ante un verdadero acto de libertad? *Derecho & Sociedad*, 29-36.
- Castelblanco, J. E., . Sarmiento, P.,., & otros, &. (2019). *Lo que usted debe saber de impuestos en 2019.* Bogotá D.C.: Crowe Co S.A.S.
- Schoueri, L. E., & Galindo, G. (2018). Deducibilidade de despesas com actividades ilícitas. En P. A. Adamy, N. A. Ferreira, A. Folloni, D. Fischer, F. R. D'Avila, G. Galdino, . . . R. Mariz De Oliveira, *Tributação do ilícito: Estudos em comemoração aos 25 anos do Instituto de Estudos Tributarios - IET* (págs. 148-212). Sao Pablo: PC Editorial Ltda.
- Lang, J. (2005). Chapter I: The influence of tax principles on the taxation of income from capital. En P. &. Essers, *The notion of income from capital* (pág. 3 a 32). Tilburg: IBFD.