

Comentarios de Derecho Comparado al artículo 107 del Estatuto Tributario. Breve referencia a las experiencias argentina y española

Mauricio Carvajal Córdoba

Sumario

El artículo 107 del Estatuto Tributario Colombiano (E.T.) contempla ciertos requisitos para la deducción de las expensas generales, los cuales en su mayoría resultan de difícil interpretación y constituyen en la actualidad fuente de conflictos recurrentes entre la administración tributaria y los contribuyentes. Si bien la jurisprudencia ha desarrollado algunos criterios para la aplicación de la norma, los mismos no logran resolver el principal problema de la misma, a saber, la ausencia de un criterio objetivo para la medición de los requisitos que en ella se establecen. La experiencia internacional permite verificar que existen diferentes alternativas para la regulación de tales requisitos, así como para su interpretación. Razones de peso sugieren efectuar una modificación al artículo 107 del E.T. en el futuro, lo cual traería múltiples ventajas.

Abstract

Section 107 of the Colombian tax code sets out some requirements for an expense to be deductible, such as a necessity test, most of which are of a difficult construction and have become a source of increasing litigation between the taxpayers and the tax authority. While the case law that has developed provides for certain orientation, the main sources of uncertainty remains in place, i.e. the fact said Section 107 does not provide for an objective criteria for measuring the requirements therein contained. International practice throws some lessons for these requirements to be better shaped in the future.

Palabras Claves

Deducciones, Expensas Generales, Necesidad, Causalidad, Proporcionalidad, Criterio Comercial, Artículo 107 del Estatuto Tributario.

Deductibility of expenses, Necessity test, Section 107 of the Colombian tax Code.

Índice

Introducción

1. Ejemplos de la dificultad que plantean los requisitos de necesidad, causalidad y proporcionalidad
 - a. Diferenciación entre el gasto *necesario* vs. el gasto meramente *útil* o *conveniente*
 - b. Causalidad *directa* vs. causalidad *indirecta*

- c. La causalidad y la *injerencia en la productividad*
 - d. La cuantificación de la *proporcionalidad*
 - e. La prueba del *criterio comercial* y de lo *normalmente acostumbrado*
2. Breve referencia a la experiencia internacional
- a. La experiencia argentina
 - b. La experiencia española
3. Razones para una modificación del artículo 107 del E.T.
- a. El régimen de deducciones debe ajustarse a la realidad empresarial
 - b. Como regla general, las deducciones no deben sujetarse a un principio de proporcionalidad
 - c. Las pruebas que se exijan al contribuyente deben estar a su alcance.
4. ¿Cómo podría modificarse el artículo 107 del E.T.?

Conclusiones

Introducción

La aplicación del artículo 107 del Estatuto Tributario (E.T.),¹ relativo a los requisitos para la deducción de las expensas generales, ha sido en los últimos años –y continúa siendo en la actualidad- fuente de conflictos recurrentes entre la administración tributaria y los contribuyentes. Es por ello que el tema ha atraído el interés de diversos autores nacionales.²

A continuación aportaremos algunos elementos de análisis sobre el tema, con el objetivo de que los mismos puedan contribuir en un futuro a la reorientación interpretativa y regulatoria de este importante tema. Para este efecto haremos, en primer lugar, un recuento breve –y por tanto sin pretensiones de exhaustividad- de las dificultades interpretativas que plantea la norma, con especial referencia a la jurisprudencia del Consejo de Estado; en segundo lugar, procederemos a revisar la experiencia de otros países al respecto (particularmente Argentina y España), la cual- como se verá- resulta muy ilustrativa; finalmente enunciaremos algunas ideas sobre cuáles podrían ser las modificaciones al artículo 107 del E.T.

¹ Bajo dicha norma, mediante la cual se compiló el artículo 45 del Decreto 2053 de 1974, “[s]on deducibles las expensas realizadas durante el año o período gravable en el desarrollo de cualquier actividad productora de renta, siempre que tengan relación 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”.

² Entre otros, resultan de mucho interés los siguientes artículos: Abella Mancera, María del Pilar. “Requisitos de las deducciones en el impuesto sobre la renta”. En: La Jurisprudencia Tributaria del Consejo de Estado – Estudios, Bogotá D.C., Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2004, p. 161 a 173; Abella Mancera, María del Pilar. “El Criterio comercial en la aceptación o rechazo de las expensas necesarias.” En: Estudios Críticos de Jurisprudencia Tributaria, Bogotá D.C., Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2011, p. 87 a 107; Bravo González, Francisco. “Análisis de las deducciones en el impuesto sobre la renta”. En: Memorias de las XXX Jornadas Colombianas de Derecho Tributario, Bogotá D.C., Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2006, p. 693 a 708; Lozano Rodríguez, Eleonora. Revisión Jurisprudencial (Sección Cuarta, Consejo de Estado 2005-2010). En: ICDDT, Memorias de las 35 Jornadas Colombianas de Derecho Tributario, 2011; Pinzón Pinzón, John Alirio. “Consolidación jurisprudencial sobre las deducciones en el impuesto sobre la renta”. En: Revista Impuestos, Bogotá D.C., Editorial Legis, N° 134 Mar.-Abr. 2006; Ortiz Barbosa, María Inés. “Evolución jurisprudencial en materia de deducciones en el impuesto sobre la renta”. En: Revista Colombiana de Derecho Tributario No. 58, Bogotá D.C., Instituto Colombiano de Derecho Tributario 2008, p. 165 a 183.

1. Ejemplos de la dificultad que plantean los requisitos de necesidad, causalidad y proporcionalidad

Como es sabido, el artículo 107 del E.T. parte de establecer que, para la deducibilidad de una expensa, ésta debe cumplir con ciertas condiciones: debe ser *necesaria*, debe tener relación de *causalidad*, y debe ser *proporcional*, todo ello evaluado con *criterio comercial*. La aplicación práctica de la norma ha demostrado que estas características son difíciles de medir objetivamente, y que el análisis de las mismas se encuentra fuertemente influenciado por las circunstancias de cada caso, siendo posible encontrar, inclusive, soluciones aparentemente contradictorias frente a unos mismos hechos.

Algunos ejemplos así lo ilustran. Se recordará, por ejemplo, que en algún momento la autoridad tributaria colombiana (Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN) consideró como no deducibles las indemnizaciones por accidente de tránsito,³ mientras que en el salvamento de voto a una importante sentencia del Consejo de Estado encontramos una posición diametralmente opuesta.⁴ O bien, que en su momento la autoridad tributaria se pronunció favorablemente sobre la deducibilidad de las indemnizaciones por despido injusto,⁵ tema respecto del cual el Consejo de Estado parecería haber adoptado una posición contraria en algunas sentencias recientes.⁶ Como tercer ejemplo, podemos recordar que en sentencia de 25 de octubre de 2006,⁷ el Consejo de Estado consideró que los gastos incurridos por un contribuyente en la conmemoración de ciertos eventos especiales (se trataba de celebrar los veinticinco años de existencia de la empresa), no resultan deducibles por no ser necesarios,⁸ aspecto respecto del cual también encontramos un importante salvamento de voto.⁹

³ Concepto 45992 de 12 de junio de 1998, en donde se dijo: “De tal manera que el pago de las indemnizaciones a las cuales usted se refiere en su consulta, no son (sic) deducibles, en primer lugar porque no reúne ninguno de los elementos citados anteriormente para su procedencia, antes por el contrario son diametralmente opuestas a una relación de causalidad, proporcionalidad y necesidad con la actividad productora de renta (...).”

⁴ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia No. 15299 de 27 de septiembre de 2007, C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié. Dice el salvamento de voto de la doctora Ligia López Díaz: “(...) De acuerdo con lo expuesto y contrario a lo concluido por la sentencia de la cual me aparto, las erogaciones por indemnizaciones derivadas de accidentes de tránsito solicitadas como deducción, si bien no tienen una relación directa con el ingreso obtenido, en este caso tiene la relación de causalidad con la actividad desarrollada, pues se trata de una sociedad cuyo objeto social es la explotación del transporte público automotor urbano y por carretera, actividad que se considera de alto riesgo y por lo mismo estas erogaciones son necesarias para el mantenimiento de la empresa, aún cuando se realicen de manera esporádica”.

⁵ Concepto No. 094762 del 28 de septiembre de 2000 y Oficio No. 060950 de 24 de agosto de 2010. En el primero de estos se lee: “(...) No hay duda de que el pago de las indemnizaciones por despido justificado o injustificado provienen de una relación laboral o reglamentaria, y todos los pagos provenientes de esta relación son deducibles, por existir relación de causalidad”.

⁶ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia No. 16877 de 26 de noviembre de 2009, C.P. Héctor J. Romero Díaz.

⁷ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia No. 14796 de 25 de octubre de 2006, C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié.

⁸ Se lee en la sentencia: “(...) no se trata de un gasto necesario para la producción de la renta, aún cuando pueda resultar conveniente para incentivar a los empleados de la empresa y como medio de publicidad ante la localidad respectiva. Así que, aún cuando el gasto comentado no haya superado el 0.055% de los ingresos netos declarados, como lo sostienen los peritos en su dictamen (fl.94), éste no es deducible, en cuanto no se trata de un gasto sin el cual habría ausencia de renta y tampoco tiene la naturaleza de los normalmente acostumbrados dentro de la actividad económica realizada por la actora.”

⁹ Se lee en el salvamento del voto: “En las anotadas condiciones no puedo compartir la consideración para rechazar el gasto que indica que “éste no es deducible, en cuanto no se trata de un gasto sin el cual habría ausencia de renta y tampoco tiene la naturaleza de los normalmente acostumbrados dentro de la actividad económica realizada por la actora”. En efecto, este gasto al incidir en la imagen de seriedad y permanencia en el mercado de la Empresa, contribuye a la vez al aumento de su renta normal o por lo menos a su conservación y

Desde luego, la jurisprudencia ha intentado desarrollar criterios para la aplicación de la norma. Recordemos a continuación algunos de ellos:

a) Diferenciación entre el gasto *necesario* vs. el gasto meramente *útil* o *conveniente*

Aunque la norma no contiene expresamente esta distinción, de acuerdo con la jurisprudencia el gasto *necesario* se opone a los gastos simplemente *suntuarios*, *innecesarios*, *superfluos*, *meramente útiles* o *convenientes*.¹⁰ En algunas ocasiones el Consejo de Estado ha entendido que el gasto necesario se opone al *voluntario* o *espontáneo*, en especial con fundamento en la definición que de estas acepciones trae el Diccionario de la Real Academia Española.¹¹

Finalmente, en otros casos la necesidad y la causalidad han terminado por confundirse, síntoma de la dificultad práctica que existe para su diferenciación:¹²

“Así pues, la relación de causalidad refiere (sic) a la vinculación de necesidad entre la actividad productora de renta y el motivo de las expensas, de tal forma que para la generación de la renta, dichas expensas deben realizarse”.

b) Causalidad *directa* vs. causalidad *indirecta*

Si bien se trata de otro criterio no contenido expresamente en la norma, la jurisprudencia ha entendido la causalidad como una relación *causa-efecto* entre la expensa y la actividad.¹³ Paso seguido la propia jurisprudencia se ha encargado de atenuar el requisito, señalando que en todo caso la relación de causalidad o necesidad pueden ser *indirectas*.¹⁴

c) La causalidad y la *injerencia en la productividad*

como ya se indicó antes, considero que tiene la naturaleza de gasto normalmente acostumbrado dentro de las actividades económicas de las empresas.”

¹⁰ Por ejemplo, Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia No. 16877 de 26 de noviembre de 2009, C.P. Héctor J. Romero Díaz.

¹¹ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia No. 16075 de 10 de marzo de 2011, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

¹² Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia No. 16877 de 26 de noviembre de 2009, C.P. Héctor J. Romero Díaz.

¹³ La doctrina se ha referido a ello como un entendimiento *civilista* de la causalidad. Bravo González, Francisco. Opus cit., p. 698.

¹⁴ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia de 13 de octubre de 2005, Expedientes 13631 y 14122 (acumulados), C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié, mediante la cual se declaró la nulidad de los Conceptos de la DIAN Nos. 044070 de 1999 y 052218 de 2002. Manifestó el Consejo de Estado en esta importante sentencia: “La contribución a la Superintendencia de Sociedades (...) constituye una deducción como quiera que hace parte de los egresos que con el fin de dar cumplimiento a disposiciones legales de carácter obligatorio deben cumplir las personas jurídicas y en consecuencia forman parte de los gastos por administración de los entes económicos (D.R. 2649 de 1993 artículo 40 y E.T. artículo 107). Pero además de ser una deducción del impuesto sobre la renta, siendo un menor valor de la renta bruta, el pago de tal contribución, guarda relación de causalidad con la actividad productora de renta, esto es, con el objeto social, ya que si bien no tiene una relación directa con el ingreso obtenido en desarrollo de su actividad, puesto que para obtenerlos no se requiere de su pago, como lo afirma la DIAN en el Concepto 052218 de 2002, es evidente que si forma parte de las expensas necesarias que a manera de gasto o deducción deben cumplir los entes comerciales a los cuales se refiere el artículo 88 de la Ley 222 de 1995.

(...) [C]uando la erogación es de aquellas que intervienen o son necesarias para la cabal ejecución de la actividad económica productora de renta, la relación del gasto no es indispensable o directa, atribución propia de los costos, más no de las deducciones y en tales condiciones bastará con que la realización o causalidad con la renta sea indirecta, necesaria, proporcional, normalmente acostumbrada y analizada con criterio comercial, para la procedencia de su deducibilidad”.

En época más reciente, el Consejo de Estado ha entendido que la relación de causalidad debe entenderse como la injerencia del gasto en la *productividad* de la empresa.¹⁵ En esta oportunidad la Corporación también recurrió a las definiciones contenidas en el Diccionario de la Real Academia Española, en este caso la definición del término “injerir”, una de cuyas acepciones es la de “entrometerse, introducirse en una dependencia o negocio”.

d) La cuantificación de la *proporcionalidad*

El requisito de proporcionalidad tampoco ha escapado a las dificultades que venimos comentando. Como sucede con la necesidad, el Estatuto Tributario carece de una medida objetiva para determinar la proporcionalidad. Si bien la jurisprudencia sobre este requisito no es tan abundante, la proporcionalidad se ha entendido como la magnitud que las expensas representan dentro del total de la renta bruta, “*la cual, debe medirse y analizarse en cada caso, de conformidad con la actividad económica que se lleve a cabo, conforme con la costumbre comercial*”.¹⁶

Sin embargo, la forma de medir el cumplimiento del requisito, o de probar dicho cumplimiento, es susceptible de diferentes interpretaciones, las cuales quedaron claramente plasmadas en un diciente ejemplo, la Sentencia 17314 de 2011.¹⁷ En aquella oportunidad la autoridad tributaria rechazó parcialmente el gasto por honorarios del contribuyente, con base en información obtenida de otras empresas sobre el porcentaje que el mismo tipo de gasto representaba respecto de los ingresos de estas últimas. Por su parte, el contribuyente consideró que dicha información se obtuvo mediante simples autos de verificación tributaria, y no a partir de datos oficiales estadísticamente contruidos.

El Consejo de Estado anuló el acto administrativo demandado, por considerar que la proporcionalidad de la expensa debe establecerse frente al ingreso del declarante, y no tomando, como al parecer hizo la administración tributaria, el promedio aritmético de los porcentajes correspondientes a otros cuatro contribuyentes que desarrollan la misma actividad económica.

e) La prueba del *criterio comercial* y de lo *normalmente acostumbrado*:

No menos importante resulta definir qué debe entenderse por *criterio comercial*, condición que cualifica los demás requisitos del artículo 107 del E.T.. Recordemos de nuevo que, de acuerdo con esta norma, la necesidad, causalidad y proporcionalidad de las expensas debe determinarse con *criterio comercial*, tenido en cuenta las *normalmente acostumbradas* en cada actividad.

El Consejo de Estado se ha pronunciado sobre este requisito en múltiples oportunidades. Así por ejemplo, en 2009¹⁸ entendió que tanto la proporcionalidad como la necesidad “*deben*

¹⁵ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia No. 16075 de 10 de marzo de 2011, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

¹⁶ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia No. 16286 de 1 de octubre de 2009, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

¹⁷ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia No. 17314 de 7 de abril de 2011, C.P. William Giraldo Giraldo.

¹⁸ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia No. 16877 de 26 de noviembre de 2009, C.P. Héctor J. Romero Díaz. Ya se había planteado así en Sentencia No. 15299 de 27 de septiembre de 2007, C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié.

medirse en cada caso de acuerdo con la actividad económica, conforme con la costumbre comercial del sector al cual pertenece, de manera que la rigidez normativa cede ante los gastos reiterados, uniformes y comunes, dado que, según el artículo 3 del Código de Comercio, dicha costumbre tiene la misma autoridad que la ley comercial...”.

Y más recientemente¹⁹ señaló lo siguiente, con relación a la prueba de lo *normalmente acostumbrado* en cada actividad:

“La prueba se debe encauzar a demostrar que hay empresas que realizan determinada actividad, como la que ejerce el contribuyente que invoca la deducción, y que incurren en las mismas expensas de manera forzosa. Lo forzoso puede devenir del cumplimiento de obligaciones legales, del cumplimiento de obligaciones empresariales o de la costumbre mercantil, en éste último caso, como “Hábito, modo habitual de obrar o proceder establecido por tradición o por la repetición de los mismos actos y que puede llegar a adquirir fuerza de precepto.” Y que, en todo caso, debe probarse. Por tanto, la expensa será deducible si cumple el criterio de necesidad atendiendo a cualquiera de las circunstancias descritas.”

Bajo este entendimiento, la prueba del *criterio comercial* supone demostrar que la expensa corresponde, bien al cumplimiento de una obligación, bien a una costumbre mercantil, tal y como ésta se encuentra tipificada por la regulación comercial.²⁰ Se trata de un entendimiento problemático, como desarrollaremos más adelante.

2. Breve referencia a la experiencia internacional

Requisitos como el de *necesidad* también han sido fuente de dificultades en otros países. Las experiencias argentina y española así lo ilustran.

a) La experiencia argentina

En Argentina las normas respectivas ²¹ establecen el siguiente principio general de deducibilidad:

“Para establecer la ganancia neta se restarán de la ganancia bruta los gastos necesarios para obtenerla o, en su caso, mantener y conservar la fuente, cuya deducción admita esta ley, en la forma que la misma disponga (...).”

Los gastos cuya deducción admite esta ley, con las restricciones expresamente contenidas en la misma, son los efectuados para obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas por este impuesto y se restarán de las ganancias producidas por la fuente que las origina. (...).”

Complementan estas normas otras que regulan de manera especial ciertas deducciones²² y algunas que prevén expresamente una serie de partidas no deducibles.²³

¹⁹ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia No. 17075 de 10 de marzo de 2011, C.P. C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

²⁰ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencias No. 17934 de 13 de junio de 2011, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia y No. 17151 de 26 de enero de 2012, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

²¹ Ley 26028 o Ley de Impuesto a las Ganancias, artículos 17 y 80, según su texto ordenado mediante el Decreto 649/1997.

Puede observarse que estas normas, a diferencia de lo que sucede con el artículo 107 del Estatuto Tributario colombiano, hacen referencia expresa no solamente a los gastos necesarios para *obtener* la renta, sino también a aquellos necesarios para *mantenerla y conservarla*, lo cual de entrada legitima como deducibles, por ejemplo, aquellos gastos orientados al cumplimiento de obligaciones legales.

En la práctica, el requisito de necesidad ha sido interpretado de manera amplia, tanto por la autoridad tributaria, como por la jurisprudencia y la doctrina. Así por ejemplo, en un reconocido caso se dijo lo siguiente:²⁴

“Se entiende por gasto toda disminución de riqueza sufrida por el contribuyente para obtener la ganancia gravada, o mantener la fuente que la produce, es decir, que - genéricamente- son deducibles todas aquellas erogaciones que reduzcan el patrimonio, y que no puedan calificarse como utilidades dispuestas por el sujeto del impuesto.

Atento a ello, el gasto necesario no debe interpretarse como un concepto limitado, por lo que no corresponde excluir aquellos que resulten útiles para la evolución de las actividades alcanzadas por el impuesto.

Se trata de un conjunto de deducciones de vasto alcance y de utilización no taxativa, siendo procedente su deducción -aún no estando expresamente instituidos en la ley- si son comprobados fehacientemente y si se demuestra su relación como causa final con la producción de la ganancia.”

De otro lado, sobre el tratamiento del tema por parte del Tribunal Fiscal de la Nación,²⁵ Armando Lorenzo²⁶ explica:

“El concepto legal de “necesidad” del gasto ha sido materia de controversias, pudiendo extraerse algunas definiciones de pronunciamientos jurisprudenciales que han tratado el tema.

El Tribunal Fiscal de la Nación consideró que “el concepto legal de necesidad es relativo y debe apreciarse en función de la finalidad de las erogaciones”. “La inexistencia de obligación legal... no excluye la procedencia de la deducción, cuando los hechos propios del giro comercial colocan a la empresa en la necesidad de

²² El artículo 82 de la Ley 26028 regula las deducciones especiales que son comunes a las diferentes categorías de renta, entre las cuales se encuentran conceptos tales como los “impuestos y tasas que recaen sobre los bienes que producen ganancias”, las primas de seguros que cubran riesgos sobre los mismos bienes, las “pérdidas extraordinarias de bienes por caso fortuito o fuerza mayor”, “pérdidas comprobadas por delitos de empleados”, “gastos de movilidad, viáticos y compensaciones análogas”, “amortizaciones y pérdidas por desuso”, entre otras.

²³ De acuerdo con el artículo 88 no son deducibles, entre otros, los “gastos personales del contribuyente”, “intereses de capitales invertidos por el dueño o socios y retiros a cuenta de utilidades”, “impuestos pagados sobre terrenos baldíos y campos que no se exploten”, “donaciones no comprendidas en el artículo 81” y “cualquier otro acto de liberalidad”, “remuneraciones a directores que actúan en el extranjero”, entre otros.

²⁴ Dictamen No. 12/2001. Dirección de Asesoría Técnica, AFIP, 28 de febrero de 2001. Disponible para consulta en: <http://biblioteca.afip.gob.ar/>

²⁵ Órgano administrativo que hace las veces de segunda instancia de la administración tributaria en la vía gubernativa.

²⁶ Lorenzo, Armando et al. Tratado del Impuesto a las Ganancias. Buenos Aires: Errepar, 2a ed., 2007, p. 116 (1041 p.).

adoptar decisiones en la esfera económica originándose gastos realmente efectuados para la realización de las actividades comprendidas en el objeto social, tendientes a obtener, mantener y conservar rentas dentro de las posibilidades y conveniencias de la misma” (Acfor SAC” - TFN – 22/7/1964).

Por su parte, el mismo Tribunal consideró deducibles las atenciones a clientes de la empresa con motivo de festividades y los gastos de viajes de ejecutivos y de sus esposas al exterior por razones de negocios. Al respecto, consideró que la necesidad de los gastos deducidos no puede, de ningún modo, ser determinada por el Fisco, dado que tal análisis debe ser efectuado por el contribuyente, pues es de su exclusiva incumbencia. En consecuencia, los gastos en cuestión “...no tienen más límite que el que pueda fijarse razonablemente en cada caso, no existiendo relación alguna entre ellos y los montos de ventas, capital, salario, etc., dependiendo únicamente de las existencias impuestas por la característica de cada gestión”. (Editorial Dante Quintero SA – TFN – Sala D – 26/11/1970)”.

Los antecedentes jurisprudenciales mencionados en esta cita han sido traídos a colación en una decisión de 2008,²⁷ en la cual se aceptaron como deducibles ciertos gastos en relaciones públicas y por otros conceptos (entre ellos vestuario) tomados como deducibles por un periodista independiente o *freelance*. Dijo el Tribunal:

La regla general para la deducción de los gastos viene dada por los arts. 17 y 80 de la ley del tributo (t.v. en 1997). El primero dispone que para establecer la ganancia neta se restarán de la ganancia bruta los gastos necesarios para obtenerla o, en su caso, mantener y conservar la fuente, cuya deducción admita esta ley, en la forma que la misma disponga, en tanto el segundo aclara que los gastos cuya deducción admite la ley, con las restricciones expresas contenidas en la misma, son las efectuadas para obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas por este impuesto y se restarán de las ganancias producidas por la fuente que las origina. El siguiente art. 81 enumera una serie de conceptos deducibles con carácter general y el art. 82 lo hace respecto de las deducciones especiales (no ya las generales), admitidas para las cuatro categorías de rentas comprendidas en la ley, a lo que se añade en los arts. 85, 86 y 87 una especificación de conceptos especialmente deducibles, inherentes a la categorías primera, segunda y tercera, sin que la norma hubiera previsto un detalle análogo para la cuarta categoría (los destacados me pertenecen).

El juego armónico de todas estas disposiciones legales y de las reglamentarias dictadas en su consecuencia, no deja lugar a dudas de que el criterio prevalente es que cuando los gastos hayan sido realizados con el propósito de mantener y conservar la fuente, u obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas, se trate o no de aquellos conceptos deducibles con carácter general o con carácter especial y en tanto no se verifique alguno de los casos no admitidos a que se refiere el art. 88 o resulten aplicables las limitaciones que la misma ley prevé, la deducción de tales gastos es procedente en todas las categorías por responder a la idiosincrasia del impuesto a la renta neta, sin que el organismo recaudador se encuentre autorizado a trabar el cómputo so pretexto de no compartir el criterio de necesidad o de pertinencia del gasto, asignado por el contribuyente. En el caso de autos, la única y exclusiva razón esgrimida por la inspección actuante y luego compartida por la superioridad para impugnar determinados gastos, no es otra que considerarlos "No

²⁷ Tribunal Fiscal de la Nación, sala D, 05/03/2008. Ruiz Guiñazú, María Magdalena c/ AFIP.

Vinculados a su Renta" (act. adm. cpo. ppal., fs. 103 y 107).

Es doctrina recibida desde antigua data, que la necesidad de deducir ciertos gastos en la determinación del tributo no puede ser evaluada con certeza por el organismo recaudador, toda vez que es ajeno al negocio de que se trate y la misma corresponde al contribuyente, porque siempre se trata de circunstancias del directo conocimiento de éste (in re causa N° 6117 "Editorial Dante Quinterno S.A.", relato de la sentencia del 26/11/1970). Allí también se dijo "que el concepto de necesidad es relativo y debe apreciarse en función de la finalidad de las erogaciones" y que sería muy peligroso que el Fisco en cada erogación determine o pretenda establecer la efectiva productividad del gasto quitando al empresario la flexibilidad que precisa el manejo de su negocio y que hace que muchos de los gastos que incurra no redunden necesariamente en la producción de un rédito que pueda imputarse específicamente al gasto en que se ha incurrido (...)" (subrayas fuera del texto).

Finalmente, en el plano doctrinal, Vicente O. Díaz²⁸ indica:

"Como regla general, podemos decir que, 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 renta.

(...) El criterio de causalidad a emplear debe ser amplio: gastos necesarios no es sinónimo de gastos imprescindibles.

Es el sujeto quien da la característica de necesario al gasto, al suponer en el momento de realizarlo que éste posee una utilidad real o potencial para obtener la renta gravada; por lo tanto, no se debe relacionar la deducción con la imprescindibilidad de su realización. La deducibilidad no se debe relacionar con la libertad u obligatoriedad del contribuyente para realizar la erogación, sino con su relación con el propósito que se persigue".

El entendimiento amplio del requisito de necesidad ha tenido también otras manifestaciones. Así por ejemplo, se considera de mucha importancia la Decisión adoptada en 1982 por la Corte Suprema de Justicia, máxima autoridad judicial en lo civil, en el caso Roque Vasalli S.A. c/Fisco Nacional (D.G.I.).²⁹ En aquella ocasión se trataba de un caso ciertamente extremo, pues se discutía la deducibilidad del rescate pagado por la sociedad actora con ocasión del secuestro extorsivo de uno de sus directivos claves. En tal caso se aceptó la deducibilidad de dicho gasto, bajo el concepto de "pérdidas extraordinarias sobre los bienes productores de renta por fuerza mayor o caso fortuito", previsto como deducible en el artículo 88 literal c) de la ley del impuesto a las ganancias vigente para la época (Ley 26028). Dijo la Corte Suprema de Justicia:

"(...) el punto controvertido se reduce a resolver si es deducible de la renta bruta, para la determinación del impuesto a las ganancias, el pago efectuado por la actora –cuya existencia ha sido admitida en la causa, lo mismo que el acaecimiento extraordinario

²⁸ Díaz, Vicente O. Tratado de Tributación. Tomo II. Buenos Aires: Astrea, Vol. 1, 2003, p. 155.

²⁹ Disponible para consulta en el sitio oficial de la Corte Suprema de Justicia de la República Argentina, <http://www.csjn.gov.ar/>

que le dio origen- para lograr la liberación del miembro del directorio de la empresa que fue víctima del secuestro referido.

...cuando la Ley 20628 se refería a “las pérdidas extraordinarias sufridas por caso fortuito o fuerza mayor en los bienes que producen ganancias”, no debe entenderse esta última expresión limitada a los objetos materiales –bienes propiamente dichos- en un sentido estricto (inmuebles, instalaciones, maquinarias, materias primas, productos acabados, etc.). Económicamente hablando, tal como corresponde según la regla de interpretación del artículo 11 de la ley 11.683 (...), quedan igualmente comprendidos en el concepto de “bien” los objetos inmateriales (acción del trabajo, prestación de servicios). La característica que ambos medios ofrecen es la de ser capaces de satisfacer una necesidad humana.

Por lo demás, cuando la norma que se analiza menciona expresamente a los “bienes que producen ganancias”, la determinación de éstos debe hacerse dentro del proceso productivo que se cumple en toda empresa industrial o comercial; y en él los factores de producción son el elemento material (capital: fijo y circulante) y el elemento humano (trabajo: directivo, ejecutivo, empleados y obreros).

De la conjunción de estos elementos fluye la renta. De ahí, que no deba decirse que sólo tiene origen en el capital materializado en los inmuebles, maquinarias, etc., sino también en la parte del mismo relacionada con la organización de la producción; dentro de ésta, las funciones directivas y de ejecución se caracterizan por la importancia que revisten. Mediante su acción sobre los recursos industriales o comerciales se logran las ganancias o beneficios.

Si de acuerdo con la ley son deducibles “las pérdidas extraordinarias sufridas por caso fortuito o fuerza mayor en los bienes que producen ganancias”, y entre éstos –en sentido económico- se insertan los originados en factores económicos de producción, no parece dudoso que la suma pagada por la empresa para rescatar a su presidente del secuestro a que fue sometido pudo ser deducida de la ganancia bruta de la empresa en la determinación del beneficio neto.”

Con base en este breve recuento, cabe destacar algunos aspectos de la experiencia argentina:

En primer lugar, se ha entendido que el requisito de necesidad no excluye el gasto útil o meramente conveniente. Adicionalmente, la propia legislación califica como deducibles no solamente los gastos necesarios para *obtener* la renta, sino también a aquellos necesarios para *mantenerla* y *conservarla*, con lo cual se reconoce que muchos gastos en sí mismos no están llamados a generar un ingreso, sino a mantener el normal funcionamiento de la actividad económica del contribuyente.

En segundo lugar, se ha entendido que las deducciones no están sujetas a un requisito de proporcionalidad, por ejemplo respecto del monto de ventas o ingresos.

Y, finalmente, existe un claro entendimiento, a nivel doctrinal y jurisprudencial, de que es al contribuyente, no al Fisco, a quien corresponde de manera primigenia efectuar el análisis de la necesidad del gasto, dado que es él quien mejor conoce la actividad económica que desarrolla y el entorno competitivo de la misma.

b) La experiencia española

El caso español resulta igualmente muy ilustrativo. En efecto, hasta 1995 existió un régimen del impuesto sobre sociedades³⁰ que, así como el colombiano, contemplaba un requisito de *necesidad*. La norma correspondiente establecía:

Partidas deducibles. 1. Para la determinación de los rendimientos netos se deducirán, en su caso, de los ingresos íntegros obtenidos por el sujeto pasivo los gastos necesarios para la obtención de aquéllos (...).

En desarrollo de este principio, la misma norma contemplaba un listado –apenas enunciativo, aunque bastante extenso– de ciertos conceptos que se consideraban deducibles, tales como los gastos de personal, los gastos financieros y los impuestos deducibles, entre otros.³¹ De manera complementaria se incluía una lista de partidas que se consideraban como no deducibles,³² lista que también tenía carácter meramente enunciativo, no taxativo.³³ Y, de manera similar a como sucede en muchos países, existía también una regulación específica y complementaria sobre ciertas deducciones, entre ellas las depreciaciones y amortizaciones, la deducción de impuestos y las donaciones o *donativos*, entre otras.³⁴

El requisito de *necesidad* dio lugar en su momento a repetidos conflictos entre la administración y los contribuyentes. Algunos de los conceptos cuya deducibilidad fue controvertida judicialmente incluyen, entre otros, gastos de comida con posibles clientes o proveedores, gastos en equipos de fútbol patrocinados por la sociedad, “cuotas que se satisfacen” a las cámaras de comercio, entrega de cestas de navidad a empleados de la empresa, intereses pagados a los socios por préstamos de éstos a la sociedad, y seguros de jubilación contratados por la sociedad a favor de un socio que no era empleado de la compañía, entre otros.³⁵ La semejanza con el caso colombiano es notoria.

Posteriormente se expidió la Ley 43/1995, vigente en la actualidad, que modificó sustancialmente la regulación del tema que nos ocupa. En efecto, la nueva ley abandonó el criterio de necesidad y a cambio contempló un principio general de deducibilidad de todos los gastos registrados contablemente; este principio se complementa con una lista de gastos que se consideran como no deducibles,³⁶ incluyendo dentro de la misma conceptos tales como

³⁰ Régimen conformado por la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del impuesto sobre sociedades (artículo 13), y su norma reglamentaria el Real Decreto-Ley 2631/82, de 15 de octubre (artículo 100).

³¹ Decreto-Ley 2631/82, de 15 de octubre (artículo 100).

³² Artículos 14 de la Ley 61/78 y 125 del Decreto-Ley 2631/82.

³³ El carácter apenas enunciativo de esta lista de gastos no deducibles era confirmada en su momento por la doctrina: “A la anterior relación de gastos no deducibles para la determinación de la base imponible por este tributo, se han de agregar todos los casos contrarios a los que la ley califica de “deducibles”. César Albiñana. Sistema Tributario Español y Comparado. Madrid: Tecnos, 2ª ed., 1992, p. 230 (1040 p.).

³⁴ Las referidas normas pueden consultarse en: Juan Herrero de Madariaga, Martín Asunción Rancaño y Germán González Sánchez. Impuesto sobre sociedades. Normativa Básica y Doctrina Administrativa Concordada. Granada: Editorial Comares, 1995 (626 p.). También pueden consultarse en: Miguel Carrobé Gené. Impuesto sobre sociedades. Edición Anotada. Barcelona: Bosch Casa Editorial, 1988 (1254 p.).

³⁵ Estos y otros ejemplos de las controversias sobre deducibilidad surgidas con base en la Ley 61/78, se encuentran documentados en: Germán González Sánchez. *Opus cit.*, p. 63 y s.s..

³⁶ El artículo 14 establece: “*Artículo 14. Gastos no deducibles.* 1. No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles: a) Los que representen una retribución de los fondos propios. b) Los derivados de la contabilización del Impuesto sobre Sociedades. No tendrán la consideración de ingresos los procedentes de dicha contabilización.

c) Las multas y sanciones penales y administrativas, el recargo de apremio y el recargo por presentación fuera de plazo de declaraciones-liquidaciones y autoliquidaciones. d) Las pérdidas del juego. e) Los donativos y liberalidades. No se entenderán comprendidos en esta letra los gastos por relaciones públicas con clientes o

multas y sanciones administrativas, el propio impuesto de sociedades, las donaciones o *donativos* (pero solo como regla general, pues en algunos casos si resultan deducibles) y las liberalidades, gastos relacionados con pagos efectuados a contrapartes en paraísos fiscales, entre otros.³⁷ El aspecto más relevante de esta lista de gastos radica en su carácter taxativo, esto es, únicamente se tienen por no deducibles los conceptos expresamente incluidos en la lista.

En su momento, la doctrina destacó este aspecto de la siguiente manera: ³⁸

“Para concluir el análisis de este apartado 1 del artículo 14 de la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades, hay que decir que la enumeración de gastos no deducibles que contiene es de carácter cerrado, por tanto, aquellos gastos que realice una entidad sujeta a este Impuesto y que no estén incluidos en alguna de las letras de este apartado 1 del artículo 14, serán fiscalmente deducibles”.

Si bien el listado es taxativo, algunos de sus literales a su vez establecen excepciones a la no deducibilidad. Por ejemplo, se aclara que el concepto de “liberalidades” no comprende aquellos gastos que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa, ni los gastos por relaciones públicas con clientes o proveedores, ni los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios. Es notorio en la norma un casuismo orientado a poner fin a las controversias originadas en el régimen anterior.

El Tribunal Supremo se pronunció, en sentencia de 26 de diciembre de 2003, sobre el significado del cambio adoptado por la Ley 43/1995, en un caso en el cual se discutía la deducibilidad de incentivos a clientes y de los gastos de una cena de navidad ofrecida a los empleados de la compañía.³⁹ En la sentencia se hace además un recuento histórico de la jurisprudencia sobre la materia, el cual resulta muy ilustrativo y por ello la citamos *in extenso*:

“El concepto de "gasto necesario" a efectos de la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, (...) ha sido siempre de difícil aprehensión y delimitación en los casos concretos, pues, no en vano, es un concepto jurídico indeterminado.

La numerosa doctrina jurisprudencial, vacilante en muchas ocasiones, y las más de las veces contraria por su respeto a los textos legales a las ideas innovadoras, producto del cambio social y económico en la gestión de las empresas, ha utilizado una y otra vez sinónimos y antónimos que han aumentado la confusión (...).

proveedores ni los que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa ni los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, ni los que se hallen correlacionados con los ingresos (...)."

³⁷ Una explicación de cada una de las partidas no deducibles puede encontrarse en: Emilio Albi Ibáñez, *Opus cit.*, p. 413 a 415.

³⁸ Felipe Alonso Murillo, Javier García Díez, Isidoro Martín Dégano y Gerardo Menéndez García. Comentarios a la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Madrid: McGraw-Hill, 1ª ed., 1996, p. 55 (448 p.).

³⁹ Sentencia del Tribunal Supremo Sala III de lo Contencioso-Administrativo, de 26 de diciembre de 2003, en el Recurso de Casación nº 8267/1998 interpuesto por la entidad mercantil ELSAMEX, S.A., contra la sentencia, s/n, dictada con fecha 9 de Julio de 1998, por la Sala de lo Contencioso-Administrativo -Sección Segunda- de la Audiencia Nacional. Ponente: Ponente Alfonso Gota Losada. Disponible para consulta en: <http://sentencias.juridicas.com/index.php> y en: <http://supremo.vlex.es/>

Inicialmente el Tribunal Supremo mantuvo, entre otras, en su sentencia de fecha 9 de Mayo de 1921, la interpretación "restrictiva" de los gastos deducibles por tratarse de una materia de exención. (...) Esta interpretación desapareció después de la reforma de la Ley de 29 de Abril de 1920 (...).

A partir de este momento se inicia una interpretación jurídica del concepto de gasto necesario, que parte en primer lugar del sentido gramatical de este adjetivo, según el Diccionario de la Real Academia Española: "1. Que precisa, forzosa o inevitablemente ha de ser o suceder. 2. Dícese de lo que se hace y ejecuta obligado de otra cosa, como opuesto a voluntario y espontáneo. 3. Que es menester indispensablemente, o hace falta para un fin".

La doctrina jurisprudencial siguió dos caminos, uno el de definir el concepto de gasto necesario identificándole con los gastos obligatorios jurídicamente (S.T.S. 29 de Abril de 1942), y con los gastos indispensables exigidos por la buena explotación del negocio (S.T.S. de 5 de Noviembre de 1955). Como se observa el Tribunal Supremo se amparó en el sinónimo del adjetivo indispensable, aunque en el fondo de su argumentación latía la idea primigenia de relación de causalidad entre el gasto y la obtención de los ingresos.

Posteriormente, el Tribunal Supremo siguió el camino dialéctico de antónimos, y así se encaró con los gastos voluntarios, en especial con las retribuciones extraordinarias en favor de los obreros, empleados y directivos, que fueron consideradas como no necesarias, lo cual llevó al legislador (1948) a regular la deducción de estos pagos y retribuciones extraordinarias, previo cumplimiento de ciertos requisitos (...), pero sobre todo siguió una vía procelosa que fue la de diferenciar el gasto necesario, del simple gasto conveniente, (S.T.S. de 19 de Octubre de 1949), lo cual le obligó a distinciones sutiles como la de gasto suntuario, inadecuado, oportuno, excesivo, etc., es decir innecesario, que implicaba la intromisión de la Hacienda Pública en la calificación y juicio crítico de la gestión empresarial.

Esta línea de argumentación, llevada a su máxima expresión, implicó la deriva al concepto de liberalidades (S.T. de 17 de Febrero de 1987), de modo que todo lo que no era estrictamente necesario, era una liberalidad, silogismo sustancialmente erróneo, pero que fue reiterado en la Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de Enero de 1995, que negó la deducción como gasto de las cestas de Navidad, de los regalos de empresa a sus trabajadores, etc., y que obviamente planteó el grave problema de la no deducción de los muy diversos gastos indirectos de publicidad y promoción, cuya deducción fue admitida por la Ley 61/1978, de 27 de Diciembre, en su artículo 14, letra f), último inciso.

(...) Al fin, esta cuestión ha sido resuelta por la nueva Ley 43/1995, de 27 de Diciembre, del nuevo Impuesto sobre Sociedades, que se ha remitido al concepto mucho más lógico y flexible de "gasto contable", que tiene su fundamento en que es gasto contable el que se realiza para obtener los ingresos, en suma el beneficio, superándose los criterios de obligatoriedad jurídica, indefectibilidad, etc. y los negativos de gastos convenientes, oportunos, acertados, etc., como contrarios al de gastos necesarios" (subrayas fuera del texto).

En síntesis, se observa que el régimen español adoptó por mucho tiempo el criterio de necesidad, y que éste generó en su momento dificultades interpretativas y la adopción de leyes específicas que buscaban evitar cualquier duda sobre la procedencia de ciertas deducciones objeto de controversia (por ejemplo, en materia de retribución extraordinaria a empleados, o de gastos indirectos de publicidad). Por su parte, la jurisprudencia transitó – según la denominación adoptada por el propio Tribunal Supremo- por un *camino dialéctico de antónimos*, en cuyo curso el gasto necesario se oponía al suntuoso o al meramente conveniente, de manera que uno y otro terminaban siendo vistos como conceptos excluyentes o, precisamente, como antónimos.

El régimen actual, vigente desde 1995, establece una lista taxativa de gastos no deducibles, de manera que el resto de gastos se consideran deducibles en tanto se encuentren reconocidos en la contabilidad, con lo cual se ha generado un ambiente de mayor certeza. En todo caso, en dicha lista sigue existiendo una referencia a los *usos y costumbres*, para excluir del concepto de liberalidad (y aceptar por tanto como deducibles) aquellos gastos que, conforme a los *usos y costumbres*, se efectúan con respecto al personal de la empresa.

3. Razones para una modificación del artículo 107 del E.T.

El anterior análisis comparativo nos sirve de fondo para defender la conveniencia de que las normas aplicables a las deducciones, y la interpretación de las mismas, se inspiren en ciertos principios, a saber:

a) El régimen de deducciones debe ajustarse a la realidad empresarial

Uno de los aspectos más aleccionadores de las experiencias argentina y española en el tratamiento del tema que nos ocupa, radica en el entendimiento de que es al contribuyente, no al Fisco, a quien corresponde efectuar de manera primigenia el análisis de la necesidad del gasto, dado el conocimiento de su actividad económica y del entorno competitivo de la misma.

Cabe igualmente destacar el hecho de que se evite clasificar los gastos en necesarios, por un lado, y en útiles o convenientes, por el otro. Para ello se parte de reconocer que son muchas las razones u objetivos por los cuales el contribuyente puede incurrir en expensas que van más allá de lo meramente exigido por la ley, o de lo acostumbrado. Entre dichos objetivos podríamos mencionar algunos, como los siguientes:

- Explorar la posibilidad de conquistar nuevos mercados (geográficamente hablando) o nuevos segmentos de mercado.
- Ampliar el portafolio de productos y servicios.
- Conocer mejor los competidores y sus ventajas o desventajas competitivas (*benchmarking*).
- Mejorar la imagen de la empresa o la percepción que el público tiene de ella.
- Mejorar el ambiente regulatorio, institucional o gremial de la actividad o sector económico.
- Generar un mejor ambiente laboral.
- Mejorar la cultura corporativa o el clima organizacional.
- Atraer y/o retener mano de obra altamente calificada o que requiere de entrenamiento

- Acceder a información relevante para la toma de decisiones, o para el conocimiento de nuevas oportunidades de negocio, por ejemplo mediante la suscripción a publicaciones, impresos o servicios informativos.
- Adoptar medidas para implementar un mejor gobierno corporativo de la empresa.
- Minimizar el impacto de la actividad empresarial en el medio ambiente o en las comunidades que la rodean.

Los objetivos a los que apuntan muchos de estos factores evolucionan con el tiempo y, especialmente, pueden cambiar de un sector económico a otro e inclusive de una empresa o contribuyente a otro. En muchos casos sus beneficios son tangibles únicamente a largo plazo. Por estas razones, es difícil pensar que la administración tributaria, o los jueces, se encuentren en mejor posición que el propio contribuyente para juzgar dichos beneficios.

b) Como regla general, las expensas no deben sujetarse a un principio de proporcionalidad

Indicábamos anteriormente que el Estatuto Tributario carece de una medida objetiva para determinar la proporcionalidad, pero jurisprudencialmente se ha entendido el requisito como la magnitud que las expensas representan dentro del total de la renta bruta, *“la cual, debe medirse y analizarse en cada caso, de conformidad con la actividad económica que se lleve a cabo, conforme con la costumbre comercial”*.

Al margen de la incertidumbre que este requisito genera, cabe preguntarse sobre su legitimidad constitucional, en especial de cara a las garantías de libre iniciativa económica y libre competencia. Es del caso recordar a Fernández de la Gandara,⁴⁰ cuándo explica cuáles son los componentes de la libre competencia:

“Para poder hablar en rigor de competencia se hace inexcusable, entre otros requisitos, la posibilidad, para cada nueva empresa, de introducirse en un mercado en el que no ha operado con anterioridad (principio de mercado abierto), sin que tal acceso se vea obstaculizado por barreras de entradas artificiales; la posibilidad así mismo de que los operadores económicos ya instalados decidan libremente su política empresarial, atendiendo exclusivamente a datos tales como la situación de mercado, la relación costes-beneficios o el comportamiento de las otras empresas que operan en el mismo sector de actividad (principio de autonomía de la estrategia empresarial); la posibilidad finalmente de que los consumidores, destinatarios finales del proceso productivo, opten libremente entre aquellos bienes y servicios que prefieran en atención a su precio, a su calidad o a otras circunstancias económicas, como, por ejemplo, la financiación del producto que se desea adquirir o el servicio posventa que el vendedor ponga a disposición del cliente (principio de soberanía del consumidor)”.

En otros términos, en la práctica pueden existir diferentes razones para que un contribuyente, al realizar su actividad empresarial, se aparte en mayor o menor medida de lo que hacen sus competidores, o cuente con su propia estrategia competitiva. Así por ejemplo, podría suceder que una empresa recién creada, y que enfrenta a competidores ya establecidos, destine una suma significativamente superior a la que destinan estos últimos a ciertos tipos de expensas, por ejemplo publicidad o incentivos. O bien, es posible que, en un momento dado, una empresa carezca de competidores, esto es, que sea la única en su sector, o que sea la única

⁴⁰ Fernández de la Gándara, Luis y Calvo Caravaca, Alfonso-Luis. Derecho Mercantil Internacional. Madrid: Tecnos, 2ª edición, 1995, p. 258 (788 p.).

que ha incurrido en la deducción respectiva, en cuyo caso no sería posible verificar la proporcionalidad de la misma.

En estos casos el gasto podría no ser proporcional frente al sector (o la proporcionalidad podría no ser verificable), pero ser legítimo a la luz del derecho a la libre iniciativa económica, que supone el derecho de cada competidor a definir su propia estrategia empresarial. Por tal motivo el gasto no debería ser censurado o limitado tributariamente. De otro lado, si la proporcionalidad ha de ser medida con base en una referencia a los ingresos de la propia empresa, se enfrentará siempre el serio problema de encontrar un rasero objetivo para dicha medición.

De allí que, salvo por aquellas limitaciones de proporcionalidad que sean previstas expresamente y de manera específica por el legislador (como sucede en la actualidad, por ejemplo, con ciertos gastos para las empresas dedicadas a la comercialización de productos en renglones calificados como de contrabando masivo –artículo 88-1 del E.T.-), el hecho de que ciertas expensas incurridas por una empresa se aparten en mayor o menor medida del promedio de un sector o ramo de la economía, o de lo que hacen sus competidores, o representen un porcentaje respecto de sus propios ingresos mucho más alto que en el caso de sus competidores, no significa que deban ser limitadas en cuanto a su deducibilidad.

c) Las pruebas que se exijan al contribuyente deben estar a su alcance

Desde nuestro punto de vista, el principal problema del artículo 107 radica en exigir que se cumpla con un *criterio comercial*, o con lo *normalmente acostumbrado* en cada actividad, como condiciones transversales que cualifican los demás requisitos previstos por la norma.

Esta exigencia es problemática porque, como sucede con la proporcionalidad, supone la existencia de una igualdad de necesidades o de estrategia empresarial entre los competidores de un mismo sector; suposición que no solamente no se ajusta a lo que sucede en el mundo real, sino que resulta filosóficamente opuesta al reconocimiento constitucional del derecho a la libre iniciativa económica. Pero es problemática también, aún con mayor claridad, porque parte de asumir que existen expensas normalmente acostumbradas en cada sector económico, lo cual no debería tomarse por cierto *a priori*.

Ahora bien, como indicamos anteriormente, la jurisprudencia nacional ha entendido que en este caso la prueba debe orientarse a demostrar que otras empresas pertenecientes al mismo ramo de la actividad económica, incurren en las mismas expensas de manera forzosa. Bajo este entendimiento, la prueba del *criterio comercial* supone demostrar que la expensa corresponde, bien al cumplimiento de una obligación, bien a una costumbre mercantil, tal y como esta última se encuentra tipificada por la regulación comercial.⁴¹

Sin embargo, muchas expensas no responden a una obligación legal, como tampoco al cumplimiento de una costumbre mercantil. Las razones de nuestra afirmación subyacen en la naturaleza misma de la costumbre para fines comerciales.

En efecto, para que una práctica tenga la calidad de costumbre mercantil, de acuerdo con el artículo 3º del Código de Comercio, los hechos constitutivos de la misma

⁴¹ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencias No. 17934 de 13 de junio de 2011, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia y No. 17151 de 26 de enero de 2012, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

deben ser públicos, uniformes y reiterados, y así mismo debe existir conciencia de obligatoriedad u *opinio juris*. La doctrina comercial ha desarrollado el alcance de estos requisitos. Así por ejemplo, José Ignacio Narváez García⁴² explica que, para que la costumbre sea fuente de derecho mercantil, se requiere:

- a) Que sea espontánea, esto es, surgir instintivamente y ser reconocida por quienes la observen en sus relaciones mercantiles como regla con fuerza obligatoria;
- b) Que sea constante y continua. La reiteración significa que ha de repetirse en el tiempo y no de manera transitoria o esporádica;
- c) Que sea pública. La costumbre y su vigencia han de ser ostensibles y no secretas. Los hechos constitutivos de la misma también deben ser públicos y notorios;
- d) Que sea uniforme, esto es, conforme y semejante consigo misma. La uniformidad significa que es practicada de igual manera, y
- e) Que se refiera a la materia mercantil. Ha de regular comportamientos o aspectos propios de las relaciones mercantiles previstas en la ley.”

Son estas características las que permiten la prueba de la costumbre mercantil, bien mediante la recopilación y certificación por parte de las cámaras de comercio (artículo 86 # 5º del Código de Comercio), bien mediante el testimonio de un número plural de comerciantes (artículo 6º *ibídem* y 179 del Código General del Proceso –Ley 1564 de 2012-).

Algunas de estas características no se cumplen respecto de muchas expensas generales. Por ejemplo, las prácticas asociadas a ciertas expensas no responden a un principio de publicidad, antes bien, es usual que las empresas se abstengan de revelar al público los detalles de muchas de sus estrategias, transacciones o pagos, y a menudo quienes tienen conocimiento de las mismas (directivos, empleados, asesores externos, entre otros) se encuentran sujetos a obligaciones de confidencialidad que dificultarían la recolección de tal información –inclusive para fines meramente estadísticos- o su presencia en el proceso judicial por la vía del testimonio.

En otras ocasiones la expensa responde a una práctica generalizada pero no necesariamente se encuentra acompañada de una *opinio juris* o conciencia de obligatoriedad. Retomando algunos de los ejemplos que listamos en su oportunidad, es usual que las empresas se suscriban a publicaciones informativas (revistas especializadas, periódicos, etc.), o suministren ciertos beneficios a sus empleados⁴³ no porque lo consideren obligatorio, sino porque lo estiman conveniente para un mejor desarrollo de su actividad o en algunos casos inclusive para la preservación de la misma.

O bien, como señalamos al referirnos al requisito de proporcionalidad, es posible también que una empresa carezca de competidores, esto es, que sea la única en su sector, o que sea la única que ha incurrido en la deducción respectiva, en cuyo caso no se cumpliría con el requisito de generalidad que exige la costumbre mercantil. En casos como estos, la exigencia de que se pruebe la existencia de una costumbre difícilmente podrá ser satisfecha por el contribuyente.

⁴² Narváez García, José Ignacio. Derecho Mercantil Colombiano. Volumen I, Parte General. Bogotá D.C.: Legis, 9ª ed., 2002, p. 120-121 (267 p.).

⁴³ Algunas sentencias han abordado este tipo de deducciones. Por ejemplo: Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia No. 17195 de 5 de mayo de 2011, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, en donde se discutía la deducibilidad de ciertos gastos incurridos para facilitar la vivienda a empleados en sitios apartados.

4. ¿Cómo podría modificarse el artículo 107 del E.T.?

Las anteriores consideraciones aportan elementos de análisis para una eventual modificación del artículo 107 de E.T. Para la solución de los inconvenientes que plantea dicha norma, se podría pensar –aprovechando la experiencia española– en la adopción de un principio general, de acuerdo con el cual las expensas generales son deducibles, salvo las excepciones que expresamente se prevean. El listado de expensas no deducibles sería más o menos extenso según el criterio del legislador. Correspondería a éste, mediante un cuidadoso análisis, evaluar los conceptos a ser incluidos en dicho listado, con fundamento en la experiencia local, en la práctica internacional y en la jurisprudencia. En cualquier caso la norma debería, por las razones que hemos indicado, abstenerse de establecer un criterio de necesidad, o de proporcionalidad, o de hacer referencia a las expensas *normalmente acostumbradas* en cada sector.

Las ventajas de esta norma serían múltiples:

a) En primer lugar, el legislador establecería directamente los límites de lo deducible, lo cual redundaría en beneficio del principio de legalidad.

b) Se reducirían los conflictos en esta importante materia del derecho tributario. En especial, la diferenciación entre el gasto *necesario* y el gasto meramente *útil* o *conveniente*⁴⁴ pasaría a un segundo plano.

c) Se evitaría el casuismo legislativo. Este punto, que ya ha sido destacado por la doctrina⁴⁵ da cuenta de que, ante la incertidumbre generada por el rechazo jurisprudencial de ciertas expensas, la ley ha entrado a regular las mismas. Es el caso del artículo 57 de la Ley 1430 de 2010, de acuerdo con el cual las *cuotas de afiliación pagadas a los gremios* son deducibles. Aunque válido, este enfoque casuístico no soluciona el problema respecto de todas aquellas expensas que no cuenten con una disposición legal específica.

d) Finalmente, se facilitaría el camino para un remozamiento de la jurisprudencia sobre la materia.

Ahora bien, una norma así concebida obviamente tendría ciertos límites. En primer lugar, estaría llamada a regular exclusivamente las expensas generales, debiendo mantenerse una regulación específica sobre ciertas deducciones que así lo requieran, como por ejemplo las depreciaciones o amortizaciones, donaciones, deudas de difícil cobro, o pagos a vinculados económicos. Es decir, su ámbito de aplicación tendría la misma funcionalidad y los mismos límites que actualmente tiene el artículo 107 del E.T.

En segundo lugar, es claro que dicha norma no evitaría todas las controversias en materia de expensas generales. Seguramente la interpretación de algunos conceptos no deducibles pueda generar dificultades, pues las normas tributarias no escapan a cierta imprecisión propia del lenguaje natural. Conceptos como el de *liberalidad*, por ejemplo, podrían generar discusiones, pero sin duda a una escala mucho menor que la actual.

⁴⁴ Distinción que el Tribunal Supremo español ha denominado gráficamente como el “*camino dialéctico de antónimos*”.

⁴⁵ Abella Mancera, María del Pilar. *Opus cit.*, p. 91.

Finalmente, por obvias razones, una norma de esta naturaleza requeriría de actualización periódica por el legislador.

Conclusiones

Si bien la jurisprudencia ha intentado desarrollar algunos criterios para la aplicación del artículo 107 del E.T., los mismos no han logrado solucionar el principal problema de dicha norma, a saber, la ausencia de una medida objetiva para los requisitos que la propia norma plantea.

El universo de las expensas en las que puede incurrir un contribuyente para la generación de su renta, resulta bastante amplio y variado. Por esta razón, como demuestra nuestra práctica, la ausencia de un marco jurídico preciso sobre su deducibilidad puede conducir a conflictos recurrentes entre la administración tributaria y los administrados.

En otras jurisdicciones se ha reconocido un papel preponderante al criterio gerencial del contribuyente, y se ha evitado adoptar distinciones como la de gasto útil y gasto meramente conveniente, o exigir un requisito de proporcionalidad, pues ello limita en lo tributario los principios de libre competencia y de libre iniciativa económica. Únicamente se aplica un requisito de proporcionalidad en aquellos casos expresamente previstos por el legislador.

Una reforma mediante la cual se abandone el criterio de necesidad y se establezcan de manera taxativa las expensas generales no deducibles, no solamente tendría plena justificación constitucional, sin duda ayudaría a reducir de manera significativa las controversias en esta materia.

Bibliografía

Abella Mancera, María del Pilar. "El Criterio comercial en la aceptación o rechazo de las expensas necesarias." En: Estudios Críticos de Jurisprudencia Tributaria, Bogotá D.C., Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2011, p. 87 a 107.

Abella Mancera, María del Pilar. "Requisitos de las deducciones en el impuesto sobre la renta". En: La Jurisprudencia Tributaria del Consejo de Estado – Estudios, Bogotá D.C., Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2004, p. 161 a 173.

Albiñana, César. Sistema Tributario Español y Comparado. Madrid: Tecnos, 2ª ed., 1992, p.1040 p.

Bravo González, Francisco. "Análisis de las deducciones en el impuesto sobre la renta". En: Memorias de las XXX Jornadas Colombianas de Derecho Tributario, Bogotá D.C., Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2006, p. 693 a 708.

Carrobé Gené, Miguel. Impuesto sobre sociedades. Edición Anotada. Barcelona: Bosch Casa Editorial, 1988, 1254 p.

Díaz, Vicente O. Tratado de Tributación. Tomo II. Buenos Aires: Astrea, Vol. 1, 2003, p. 155.

Fernández de la Gándara, Luis y Calvo Caravaca, Alfonso-Luis. Derecho Mercantil Internacional. Madrid: Tecnos, 2ª edición, 1995, 788 p.

Herrero de Madarriaga Juan, et al. Impuesto sobre sociedades. Normativa Básica y Doctrina Administrativa Concordada. Granada: Editorial Comares, 1995. 626 p.

Lorenzo, Armando *et al.* Tratado del Impuesto a las Ganancias. Buenos Aires: Errepar, 2a ed., 2007, 1041 p.

Murillo, Felipe Alonso *et al.* Comentarios a la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Madrid: McGraw-Hill, 1ª ed., 1996, 448 p.

Narváez García, José Ignacio. Derecho Mercantil Colombiano. Volumen I, Parte General. Bogotá D.C.: Legis, 9ª ed., 2002, 267 p.

Ortiz Barbosa, María Inés. "Evolución jurisprudencial en materia de deducciones en el impuesto sobre la renta". En: Revista Colombiana de Derecho Tributario No. 58, Bogotá D.C., Instituto Colombiano de Derecho Tributario 2008, p. 165 a 183.

Pinzón Pinzón, John Alirio. "Consolidación jurisprudencial sobre las deducciones en el impuesto sobre la renta". En: Revista Impuestos, Bogotá D.C., Editorial Legis, N° 134 Mar.-Abr. 2006.