

CONCEPTO 2822 DEL 6 DE FEBRERO DE 2019
DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

Bogotá, D.C.,

Ref: Radicado 100084923 del 26/12/2018

Tema	Impuesto sobre la Renta y Complementarios
Descriptor	Deducciones
Fuentes formales	Estatuto Tributario. Art. 107-1. Código Civil. Arts. 25 y ss.

Cordial saludo:

De conformidad con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008, modificado por el artículo 10 del Decreto 1321 de 2011, es función de esta Subdirección absolver las consultas escritas que se formulen sobre interpretación y aplicación de las normas tributarias nacionales, en materia aduanera o de comercio exterior, en lo de competencia de la UAE-DIAN.

En atención al escrito en referencia, dentro del cual plantea una serie de inquietudes referidas a la aplicación del numeral 1 del artículo 107-1 del Estatuto Tributario (ET) en el que se limitan algunas deducciones sobre el impuesto sobre la renta y complementarios al cumplimiento de los requisitos allí estipulados.

Es necesario previo a contestar, explicar que, de acuerdo a las competencias funcionales de este despacho los pronunciamientos emitidos en respuesta a las peticiones allegadas se resuelven con base en criterios legales de interpretación de normas jurídicas, consagrados en el código civil; respuestas que son una adecuación en abstracto de las normas vigentes a situaciones concretas.

Así las cosas, en aras de responder su petición, se tiene como marco jurídico aplicable el artículo 107-1 del ET., que expresa, lo siguiente:

"ARTÍCULO 107-1. LIMITACIÓN DE DEDUCCIONES. *Las siguientes deducciones serán aceptadas fiscalmente siempre y cuando se encuentren debidamente soportadas, hagan parte del giro ordinario del negocio, y con las siguientes limitaciones:*

1. Atenciones a clientes, proveedores v empleados, tales como regalos,

cortesías, fiestas, reuniones y festejos. El monto máximo a deducir por la totalidad de estos conceptos es el 1% de ingresos fiscales netos y efectivamente realizados.

2. *Los pagos salariales y prestacionales, cuando provengan de litigios laborales, serán deducibles en el momento del pago siempre y cuando se acredite el cumplimiento de la totalidad de los requisitos para la deducción de salarios”* (Negritas y subrayas fuera de texto).

Ahora bien, en aras de responder a todas sus preguntas, las mismas se contestarán en el orden en que fueron propuestas y únicamente respecto a los aspectos que ameriten una interpretación normativa, sin que pueda esta dependencia confirmar posiciones jurídicas, validar juicios emitidos por la consultante o asesorar situaciones específicas, en razón a que ello escapa a su competencia.

1. *“¿Qué conceptos se enmarcan dentro de la noción del giro ordinario de los negocios bajo el artículo 107-1 del Estatuto Tributario”*

El texto legal precitado es taxativo al determinar que las deducciones por concepto de atenciones a clientes, proveedores y empleados, para que sean aceptadas fiscalmente deben estar debidamente soportadas y hacer parte del giro ordinario del negocio. Además, en este evento el monto máximo a deducir es el 1% de ingresos fiscales netos y efectivamente realizados.

Así las cosas, en cuanto al significado de la expresión: “giro ordinario del negocio” si bien el legislador no expresó una definición especial para limitar lo que debe entenderse por este concepto, la jurisprudencia del Consejo de Estado -mediante sentencia del 31 de mayo de 2018, de la Sección Cuarta, con radicación 21776- ha explicado:

“De acuerdo con la doctrina más consistente, pueden distinguirse el objeto social y el giro ordinario de los negocios, conceptos que, si bien tienen relación, no son idénticos. 2.1 El objeto social, según el numeral 4 del artículo 110 del C. de Co. es la expresión de “la empresa o negocio de la sociedad” y comprende “las actividades principales” que va a desarrollar la sociedad.

En el objeto social se entienden incluidos “los actos directamente relacionados con el mismo y los que tengan como finalidad ejercer los derechos o cumplir las obligaciones, legal o convencionalmente derivados de la existencia y actividad de la sociedad” (art. 99 C. de Co.).

Es decir, además del objeto social principal, se distingue un objeto social secundario "compuesto por todos aquellos actos que sirven de medio para cumplir [las] actividades principales" y se caracteriza por tener un vínculo directo con el objeto social principal. En palabras de la Superintendencia de Sociedades "[c]onstituye el objeto principal el fin y, el objeto complementario, las actividades o medios que contribuyen a su cumplimiento".

De esta manera, el objeto social principal y secundario delimitan el campo de acción de la sociedad y, por tanto, en relación con los mismos, se debe apreciar el giro ordinario de los negocios del ente societario. 2.2 Por su parte, el giro ordinario de los negocios se encuentra determinado por las actividades que constituyen el objeto social y, conforme con lo dicho por la Superintendencia de Sociedades, "solamente quedan cobijadas por "giro ordinario" aquellas actividades que en forma habitual u ordinaria, ejecuta la sociedad; por ende, no estarán incluidos dentro de este, aquellos actos u operaciones que se realizan de forma extraordinaria o esporádica, porque resultan extraños al objeto social (principal y secundario) de la sociedad.

En otras palabras, el giro ordinario de los negocios hace referencia a aquellas actividades que realizan las sociedades, que pueden calificarse como actos de comercio o mercantiles habituales, en desarrollo del objeto social, que incluye el principal y el secundario". (Subrayas fuera de texto).

En consecuencia, se encuentran dentro del giro ordinario de los negocios aquellas actividades que realizan las empresas, que pueden calificarse como actos de comercio o mercantiles habituales, en desarrollo del objeto social, tanto el principal como el secundario.

De manera que, solamente quedan cobijadas por este concepto, aquellas actividades que en forma habitual u ordinaria ejecuta la sociedad y que se relacionan con su objeto social, no estando incluidas aquellas operaciones que se realizan de forma extraordinaria o esporádica y que resultan ajenas al objeto para el cual fueron creadas.

En este sentido, deberá cada sociedad determinar cuáles atenciones a clientes, proveedores y empleados hacen parte del giro ordinario de sus negocios, teniendo en cuenta que éstas deben estar siempre directamente relacionadas con el desarrollo del objeto social y deben considerarse actos habituales.

2. *"¿Pueden considerarse enmarcados dentro del concepto de regalos para*

empleados, todos los beneficios que se entreguen al empleado y que tengan por objeto su bienestar personal y familiar, con el fin de redundar en una mayor productividad y mejor ambiente de trabajo?"

De acuerdo con la explicación anterior, mientras estas atenciones, tales como regalos, cortesías, fiestas, reuniones y festejos sean otorgadas a los empleados y estén dentro del giro ordinario de los negocios de la empresa, pueden ser consideradas deducibles a la luz del artículo 107-1, siendo esencial que estén debidamente soportadas y siempre y cuando no excedan el 1 % de ingresos fiscales netos y efectivamente realizados por la sociedad.

3. *"¿Se pueden considerar como regalos aquellos conceptos que no son obligatorios de acuerdo con la ley aplicable pero que se ha decidido incorporar dentro de un pacto o convención colectiva?"*

Respecto a este asunto, es necesario reiterar tal como se expuso en el oficio 034418 de 2017, que en esta norma y su antecedente:

"(...) la palabra atención está asociada a un concepto diferente al planteado en la consulta. En efecto, en ese caso se refiere a regalos, fiestas, reuniones y festejos, que resulta acorde con la definición de la Real Academia Española (2. f. Cortesía, urbanidad, demostración de respeto u obsequio)".

Por consiguiente, al tratarse de una atención entendida como un regalo o cortesía, en uso de los criterios de interpretación normativa contemplados en el Código Civil (Arts. 25 y ss), estos conceptos se deben entender conforme a su significado habitual, por lo que, de conformidad con el significado gramatical de regalo, la Real Academia de la Lengua Española lo define como: *"Dádiva que se hace voluntariamente o por costumbre"*.

De modo que, al ser la voluntariedad uno de sus elementos esenciales, esta entrega no debe estar condicionada en ninguna manera, por lo que ninguna de las obligaciones contraídas por una sociedad mediante pacto o convención colectiva puede ser considerada como atención a un empleado, ya que en estricto sentido estas son obligaciones convencionales.

4. *¿Dichos obsequios, beneficios o atenciones que se le otorgan a los empleados pueden ser en dinero o en especie?*

En razón a que la normatividad vigente no limita la calidad de estas atenciones,

se precisa que las mismas pueden darse en dinero o en especie siempre y cuando cumplan a cabalidad con los requisitos legales previamente señalados.

5. *"Si la anterior respuesta es afirmativa y se le otorga un regalo en dinero al trabajador el cual tiene alguna finalidad específica, el empleador está obligado a solicitar al trabajador algún documento que pruebe que el trabajador cumplió con la finalidad de regalo?"*

Téngase en cuenta que, de acuerdo al significado gramatical -previamente expuesto- de lo que debe entenderse por atención a clientes, proveedores y empleados, estos obsequios, regalos, fiestas, festejos y demás, no pueden ser condicionados a una finalidad o destino por parte del empleador al momento de entregarlos al cliente, proveedor o empleado, debido a que perderían el carácter de voluntariedad esencial en estos obsequios y se convertirían en una contraprestación que no se ajusta al concepto de atención descrita por el artículo objeto de estudio.

6. *¿Dado que el artículo 107-1 del E.T. alude a deducciones aceptadas fiscalmente, se consulta si se requieren facturas o documentos equivalentes y que prueben a respectiva transacción que da lugar a la deducción, tal y como lo señala el artículo 771-2?*

En efecto, de acuerdo con la norma objeto de estudio estas deducciones deben estar debidamente soportadas.

7. *"Si el empleador otorga un obsequio a un trabajador en dinero, el cual tiene una finalidad específica, que documento considera la administración que es idóneo para soportar la finalidad del regalo y así poderse deducir el 1% de ingresos fiscales netos por estos conceptos?"*

Ya que la norma no exige un documento especial, sino que hace referencia al debido soporte de la atención entregada a los empleados, el contribuyente deberá presentar la prueba idónea para demostrar la finalidad del regalo.

En los anteriores términos se resuelve su consulta y cordialmente le informamos que tanto la normatividad en materia tributaria, aduanera y cambiaria, como los conceptos emitidos por la Dirección de Gestión Jurídica en estas materias pueden consultarse directamente en nuestra base de datos jurídica ingresando a la página electrónica de la DIAN: <http://www.dian.gov.co> siguiendo los iconos "Normatividad" - "Técnica" y seleccionando los vínculos "Doctrina" y "Dirección de Gestión Jurídica".

Atentamente,

LORENZO CASTILLO BARVO

Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina (E)
Dirección de Gestión Jurídica
UAE-Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales
Cra. 8 No. 6c-38. Piso 4. Edificio San Agustín.
Bogotá D.C.