

Dirección de Gestión Jurídica

100202208 – 108

Bogotá, D.C. 26 de marzo de 2021

Doctor

LUIS CARLOS QUEVEDO CERPA

Director de Gestión de Fiscalización

lquevedoc@dian.gov.co

Ref: Radicado 000343 del 06/05/2020

| | |
|------------------|--|
| Tema | Impuesto sobre la renta y complementarios |
| Descriptor | Deducción |
| Fuentes formales | Artículos 105, 107 y 107-1 del Estatuto Tributario Artículos 10 y 270 de la Ley 1437 de 2011 Sentencia de Unificación No. radicación 21329 del 26 de noviembre de 2020 |

Cordial saludo, Doctor Quevedo.

De conformidad con el artículo 19 del Decreto 4048 de 2008, este Despacho está facultado para absolver las consultas escritas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras y cambiarias, en el marco de las competencias de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Por consiguiente, no corresponde a este Despacho, en ejercicio de las funciones descritas anteriormente, prestar asesoría específica para atender casos particulares, ni juzgar o calificar las decisiones tomadas por otras dependencias o entidades.

Mediante el radicado de la referencia, el peticionario solicita la revocatoria del concepto 094762 de 28 de septiembre de 2000, respecto de la deducción por el pago de indemnizaciones por despido justificado o injustificado que provienen de una relación laboral o reglamentaria. Lo anterior al considerar que existe una contradicción entre la interpretación jurídica allí expuesta y lo considerado por el Consejo de Estado. En particular, apoya su solicitud en el contenido de la sentencia de 19 de mayo de 2011, radicado interno No. 18039, tesis reiterada en sentencia de 23 de febrero de 2017, radicado interno No. 20347.

Sobre el particular, las consideraciones de este Despacho son las siguientes:

El concepto 094762 de 28 de septiembre de 2000 al analizar si eran deducibles, entre otros gastos, el pago de las indemnizaciones por despido justificado o injustificado que provienen de una relación laboral, concluyó:

“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.”

Dirección de Gestión Jurídica

Lo anterior bajo el entendido que son deducibles los gastos realizados en el año gravable, en la medida que tengan relación de causalidad con las actividades productoras de renta y que sean necesarias y proporcionadas de acuerdo con cada actividad.

Por su parte, el peticionario señala, con base en las sentencias antes mencionadas de la Sección Cuarta del Consejo de Estado, que la indemnización por despido injustificado o justificado no obedece a la contraprestación directa del trabajador. Esto en cuanto corresponde a un resarcimiento de carácter económico al empleado que comprende los conceptos de daño emergente y lucro cesante. También señala que no hay relación de causalidad entre estas indemnizaciones y la actividad productora de renta de los contribuyentes, ya que no es necesario incurrir en estas expensas para la generación de renta.

Con el fin de resolver la presente solicitud, este Despacho considera necesario indicar que este concepto fue expedido de manera previa a la Ley 1819 de 2016, la cual realizó una serie de modificaciones al impuesto sobre la renta y complementarios.

Por esta razón, se deberá analizar la doctrina bajo las modificaciones que trajo la Ley 1819 de 2016 en relación a la posibilidad de deducir ciertas expensas y, bajo esta premisa, se estudiará: (i) qué deducciones comprende lo dispuesto en el numeral 2 del literal c) del artículo 105 del Estatuto Tributario y el 107-1 ibídem, (ii) los requisitos contenidos en el artículo 107 del Estatuto Tributario, frente a las indemnizaciones laborales y iii) el alcance de la jurisprudencia invocada por el peticionario.

Frente al primer punto, el literal c) del numeral 2 del artículo 105 del Estatuto Tributario dispone:

“Artículo 105. Realización de la deducción para los obligados a llevar contabilidad. Para los contribuyentes que estén obligados a llevar contabilidad, las deducciones realizadas fiscalmente son los gastos devengados contablemente en el año o período gravable que cumplan los requisitos señalados en este estatuto.

(...)

2. Los gastos que no cumplan con los requisitos establecidos en este estatuto para su deducción en el impuesto sobre la renta y complementarios, generarán diferencias permanentes. Dichos gastos comprenden, entre otros:

(...)

c) Las multas, sanciones, penalidades, intereses moratorios de carácter sancionatorio y las condenas provenientes de procesos administrativos, judiciales o arbitrales diferentes a las laborales con sujeción a lo prevista en el numeral 3 del artículo 107-1 de este estatuto(...). (Negrilla fuera del texto)

Sea oportuno indicar que la referencia hecha al numeral 3 del artículo 107-1 antes citado, debe entenderse hecha al numeral 2. Esto en consideración a que esta norma no ha tenido desde su adición al Estatuto Tributario por parte de la Ley 1819 de 2016 un numeral 3 (Gaceta del Congreso No. 894 páginas 17 y 18) y también porque es el numeral 2 el que se refiere a los

Dirección de Gestión Jurídica

pagos salariales y prestacionales cuando provengan de litigios laborales, como deducciones que serán aceptadas fiscalmente en los términos que más adelante se analizarán.

Este Despacho ya ha indicado (Oficio No. 100202208-0550 del 6 de octubre de 2020) que esta disposición citada corresponde a una norma especial en materia de gastos no deducibles en el impuesto sobre la renta y complementarios, la cual específicamente determina que aquellos derivados, entre otros, de condenas provenientes de procesos administrativos, judiciales o arbitrales diferentes a las laborales con sujeción a lo previsto en el numeral 3 del artículo 107-1 de este estatuto no serán objeto de deducción. La prohibición de deducibilidad opera en los siguientes términos:

- **Sentencias o laudos condenatorios:** no será deducible la condena.
- **Sentencias o laudos mixtos:** son aquellas providencias que tienen un componente declarativo o constitutivo y un componente condenatorio. Donde éste último no es deducible para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios.

Copia de este oficio se adjunta para su conocimiento y fines pertinentes.

Por su parte, el artículo 107-1 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 63 de la Ley 1819 de 2016, establece:

“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 y 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.” (Negrilla fuera del texto)

En los antecedentes de ley (Gaceta del Congreso No. 894 de 2016) se encuentra la siguiente justificación de este artículo:

*“La propuesta del artículo 107 - 1 del Estatuto Tributario tiene por objeto aclarar que los gastos por concepto de atenciones a clientes, proveedores y empleados, tales como comidas, fiestas de fin de año, entre otros, son plenamente deducibles hasta un valor del 1% de los ingresos fiscales netos realizados de conformidad con las reglas previstas en el ET. De otra parte, se precisa que **los pagos salariales y prestacionales que provengan de litigios laborales son deducibles siempre que sobre los mismos se cumplan la totalidad de los requisitos previstos para la deducción de salarios.”*** (Negrilla fuera del texto)

Dirección de Gestión Jurídica

Así las cosas, son solo los pagos salariales y prestacionales que provengan de litigios laborales los que resultan deducibles, en los términos señalados por el artículo 107-1 del Estatuto Tributario, para lo cual se debe hacer una interpretación armónica con el citado artículo 105.

En consideración a la anterior conclusión, la deducibilidad del pago de las indemnizaciones por despido con o sin justa causa que provienen de una relación laboral o reglamentaria, deberá considerar lo dispuesto en el artículo 107 del Estatuto Tributario, con el fin de analizar en cada caso si se cumplen los presupuestos allí consagrados. Esta norma establece que 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.

De igual forma, deberá analizarse si se cumple con lo dispuesto en la normatividad laboral, los aportes a seguridad social y parafiscales (en lo que resulte aplicable).

Sobre el entendimiento del artículo 107 del Estatuto Tributario la jurisprudencia de la Sección Cuarta, mediante sentencia de unificación con número de radicación 21329 del 26 de noviembre de 2020 establece las siguientes reglas:

- “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 ingresos ni el enunciado del objeto social del sujeto pasivo.*
- 2. Las expensas necesarias son aquellas que realiza razonablemente un contribuyente en una situación de mercado y que, real o potencialmente, permiten desarrollar, conservar o mejorar la actividad generadora de renta. La razonabilidad comercial de la erogación se puede valorar con criterios relativos a 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. Salvo disposición en contrario, no son necesarios los gastos efectuados con el mero objeto del lujo, del recreo 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.*
- 3. La proporcionalidad corresponde al aspecto cuantitativo de la expensa a la luz de un criterio comercial. La razonabilidad comercial de la magnitud del gasto se valora conforme a la situación económica del contribuyente y el entorno de mercado en el que desarrolla su actividad productora de renta.*
- 4. Los contribuyentes tienen la carga de poner en conocimiento de las autoridades administrativas y judiciales las circunstancias fácticas y de mercado, demostraciones y carga argumentativa, conforme a las cuales una determinada expensa guarda relación causal con su actividad productora de renta, es necesaria y proporcional con un criterio comercial y tomando en consideración lo acostumbrado en la concreta actividad productora de renta.*

Dirección de Gestión Jurídica

5. Las anteriores reglas jurisprudenciales de unificación rigen para los trámites pendientes de resolver en sede administrativa y judicial. No podrán aplicarse a conflictos previamente decididos.”

De esta manera se resuelve el segundo tema materia de análisis y además se da cumplimiento a lo dispuesto en la Ley 1437 de 2011, en especial sus artículos 10 y 270, este último modificado por el artículo 78 de la Ley 2080 de 2021, los cuales establecen el deber de tener en cuenta las sentencias de unificación jurisprudencial del Consejo de Estado donde se interpreten y apliquen las normas que se van a aplicar, así como el tipo de fallos que cumplen con estos parámetros.

En consecuencia, se tiene que la jurisprudencia invocada por el peticionario no cumple con los presupuestos antes indicados y deberán analizarse los requisitos y reglas antes expuestos, con el fin de establecer si es posible deducir el pago de las indemnizaciones por despido justificado o injustificado que provienen de una relación laboral o reglamentaria.

En los anteriores términos se aclara el concepto 094762 de 28 de septiembre de 2000.

Finalmente le manifestamos que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN-, con el fin de facilitar a los contribuyentes, usuarios y público en general el acceso directo a sus pronunciamientos doctrinarios, ha publicado en su página de internet www.dian.gov.co, la base de conceptos en materia tributaria, aduanera y cambiaria expedidos desde el año 2001, la cual se puede ingresar por el ícono de “Normatividad” –“técnica”–, dando click en el link “Doctrina Dirección de Gestión Jurídica”.

Atentamente,

LILIANA ANDREA FORERO GÓMEZ

Directora de Gestión Jurídica
Dirección de Gestión Jurídica
UAE-Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

Proyectó: Ingrid Castañeda Cepeda
Revisó: Pablo Emilio Mendoza Velilla

Con copia:

Doctor:

Carlos Giovanni Rodríguez Vásquez

carlos.rodriquez@ihrcorp.co.

Ref: Radicado 100034975 del 28/04/2020

ABDÓN SÁNCHEZ CASTILLO

Diagonal 42 A No. 19 – 17

Bogotá D.C.

jair.barragan@notinet.com.co

Ref: Radicado 100170717 del 09/11/2020