

CONCEPTO 288 DEL 6 DE MARZO DE 2018
DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

Bogotá, D.C.

Señor
HECTOR MAURICIO MAYORGA ARANGO
Calle 73 No. 10-10. Oficina 202.
hectormayorga@kapitalfamily.com
Bogotá D.C.

Ref: Radicado 100071203 del 24/10/2017

Cordial saludo, señor Héctor Mauricio Mayorga:

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 nacionales en materia tributaria, aduanera o de comercio exterior, en lo de competencia de la DIAN.

En atención al escrito en referencia, dentro del cual consulta acerca de *"si los pagos por indemnidad, son o no deducibles del impuesto sobre la renta"*.

Para empezar, es oportuno exponer que el principio de legalidad en materia tributaria se encuentra consagrado en el numeral 12 del artículo 150 y en el artículo 338 de la Constitución Política de 1991. De mencionadas normas constitucionales, se extrae que la reserva de legislar en materia tributaria está en cabeza del Congreso de la República, el cual puede: *"establecer contribuciones, fiscales y, excepcionalmente, contribuciones parafiscales en los casos y bajo las condiciones que establezca la ley"*.

Respecto a lo consultado, se indica que en el Estatuto Tributario (ET) no están contemplados dentro de las deducciones procedentes al impuesto sobre la renta y complementarios, los pagos realizados por un contratista al contratante por concepto derivado de la cláusula de indemnidad.

Sin embargo, con el fin de interpretar la cuestión, es útil comenzar indicando lo que debe entenderse por cláusula de indemnidad, así las

cosas, Colombia Compra eficiente ha expresado que la cláusula de indemnidad:

"Es una cláusula que se pacta entre la entidad contratante y el contratista, en virtud de la cual éste último se obliga a mantener a la entidad libre de toda reclamación que tenga origen en las actuaciones del contratista a través de las cuales se causen daños a terceros. En la contratación pública esta cláusula puede incluirse en los contratos estatales según el análisis de riesgo que se realice para determinado contrato estatal" (<https://colombiacompra.gov.co/>).

Aunado a ello, el Consejo de Estado en sentencia del 02 de mayo de 2013, consejero ponente Dr. Mauricio Fajardo Gómez, con radicado interno No. 24603, ha consagrado frente a la misma:

*"La cláusula de indemnidad no puede ser entendida como una disposición mediante la cual una de las partes asume de manera irrestricta o únicamente parcial, según sea el caso, la obligación de responder frente a la otra por los eventos de responsabilidad extracontractual que ocurran durante la vida del contrato, puesto que lo cierto es que es la misma ley la que en muchas hipótesis define la responsabilidad que debe asumir alguna de ellas; es el caso, por ejemplo, de la responsabilidad del propietario del edificio que amenaza ruina (C. C., art. 2450), o la responsabilidad del dueño de la cosa por los perjuicios que esta cause, o la responsabilidad por el hecho de los animales; agréguese a lo anterior lo normado en el artículo 1522 del Código Civil, el cual es claro al señalar que **"[l]a condonación del dolo futuro no vale"**, por lo cual no resultaría válido acudir a la cláusula de indemnidad para que una de las partes asuma la responsabilidad extracontractual derivada de la conducta dolosa o gravemente culposa de la otra.*

*(...) es posible que se presenten casos en los cuales una de las partes se compromete a asumir los riesgos derivados de la ejecución de sus propias obligaciones. en el marco de un determinado negocio jurídico, razón por la cual las llamadas cláusulas de indemnidad en los contratos distintos a los de seguros **deben entenderse como la obligación que asume una de las partes en el contrato de responder frente a la otra por los perjuicios que fa actividad para la cual fue contratado pueda generar a terceros, todo con el fin de dejar indemne su patrimonio respecto de los perjuicios que cause la ejecución de las prestaciones a su cargo...**".* (Negrilla fuera de texto)

Ahora bien, de los pronunciamientos transcritos se deduce que la cláusula de indemnidad es proviene de un acuerdo bilateral voluntario dentro de la relación contractual, enfocada a que el contratista mantenga al

contratante libre reclamaciones que tengan origen en sus actuaciones a través de las cuales se causen daños; a terceros.

En este sentido, se tiene que la misma, es asumida por la jurisprudencia como una manera de condonar el dolo futuro (tal y como se aprecia en el extracto jurisprudencial transcrito previamente), pudiéndose concluir que las mismas son estipulaciones contractuales bilaterales voluntarias que buscan la protección del patrimonio de la parte en cuyo favor se pacta. (Castro, Marcela. *Cláusulas de indemnidad: Aproximación a su problemática en el Derecho Colombiano*. En: Responsabilidad Civil, Derecho de Seguros y Filosofía del Derecho. Tomo I. Bogotá: Biblioteca Jurídica Diké. 2011. p. 586).

De otro lado, para efectos de establecer la procedencia de la deducción de las expensas realizadas durante el año o período gravable en el desarrollo de cualquier actividad productora de renta, se requiere que estas observen los presupuestos de relación de causalidad con las actividades productoras de renta, necesidad y proporcionalidad de acuerdo con cada actividad, en cumplimiento de lo previsto en el artículo 107 del Estatuto Tributario.

Al respecto el Consejo de Estado, se ha pronunciado en reiteradas oportunidades sobre las condiciones para que un gasto sea deducible, una de ellas a través de la sentencia con radicado 18488 del 21 de noviembre de 2012, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, Consejera ponente: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, en la que adujo:

*"... Según la disposición legal, son presupuestos esenciales para que los gastos sean deducibles, que tengan relación de causalidad con la actividad productora de renta, que sean necesarias y proporcionales. Se entiende por relación de causalidad **el nexo que existe entre el gasto y la renta obtenida, es decir, que no es posible producir la renta, si no se incurre en el gasto**; por su parte, la necesidad implica que el gasto interviene de manera directa o indirecta en la obtención efectiva de la renta o sea, que ayuda a producirla, en oposición al gasto meramente útil o conveniente y la proporcionalidad indica que el gasto debe ser razonable, esto es, la relación que existe entre la magnitud del gasto y el beneficio que pueda generarse con el mismo.*

***Las expensas necesarias corresponden a los 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 conveniente.

Por otro lado, la proporcionalidad de las expensas, es decir la magnitud que aquellas representen dentro del total de la renta bruta (utilidad bruta) deberá medirse y analizarse en cada caso de conformidad con la actividad lucrativa que se lleve a cabo, conforme con la costumbre comercial para ese sector, de manera que la rigidez normativa cederá ante los gastos reiterados, uniformes y comunes que se realicen, sin perjuicio de la causalidad y necesidad que también deben cumplir...”.

Sobre este asunto, este despacho ha acudido a la jurisprudencia, exponiendo en concepto No. 031234 del 22 de mayo de 2014, lo siguiente:

“(...) “Esos requisitos que la doctrina ha denominado esenciales y que aparecen expresos en el artículo 107 del Estatuto Tributario son: (a) la relación de causalidad (b) la necesidad y (c) la proporcionalidad. La relación de causalidad significa que los gastos, erogaciones o simplemente salida de recursos del contribuyente, deben guardar una relación causal con la actividad u ocupación que le genera la renta al contribuyente. Esa relación, vínculo o correspondencia debe establecerse entre la expensa (costo o gasto) y la actividad que desarrolla el objeto social (principal o secundario) pero que en todo caso le produce la renta, de manera que sin aquella no es posible obtener ésta y que en términos de otras áreas del derecho se conoce como nexo causal o relación causa - efecto. Cabe anotar que la renta aquí mencionada por la norma tantas veces nombrada, no es lo mismo que ingresos, puesto que tal como se vio en la depuración del sistema ordinario previsto en el artículo 26 del Estatuto Tributario, los ingresos se obtienen por el solo ejercicio o desarrollo de la actividad empresarial, mientras que la renta es la parte de los ingresos que queda después de restar de los costos (renta bruta) y/o las deducciones (renta líquida) es decir dicho en términos contables la utilidad bruta y/o operacional del ente económico (...):”

En este orden de ideas, los pagos derivados de las cláusulas de indemnidad no constituyen *per se* una indemnización por incumplimiento contractual derivado del contrato principal, sino que devienen de la obligación que asume una de las partes del contrato de responder frente a la otra por los perjuicios que la actividad para la cual fue contratado pueda generar a terceros, todo con el fin de dejar indemne su patrimonio respecto de los perjuicios que cause la ejecución de las prestaciones a su cargo.

Por ende, no pueden considerarse como una expensa necesaria de una actividad productora de renta que deba ser objeto de deducción en el impuesto sobre la renta, por no cumplir con los requisitos del artículo

107 del ET., en tanto ellos son consecuencia de una relación diferente a la de las partes del contrato principal y en ningún modo necesarias para la actividad productora de renta del mismo.

En los anteriores términos se resuelve su solicitud 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 en 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,

PEDRO PABLO CONTRERAS CAMARGO

Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina

Anexo: Lo enunciado en 5 folios.