



**CONSEJO DE ESTADO  
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO  
SECCIÓN CUARTA**

**CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN**

**Bogotá, D. C., siete (07) de noviembre de dos mil veinticuatro (2024)**

**Referencia:** Nulidad y restablecimiento del derecho  
**Radicación:** 25000-23-37-000-2022-00197-01 (28639)  
**Demandante:** Profamilia<sup>1</sup>  
**Demandada:** DIAN

**Temas:** Renta. 2017. Deducciones. Gastos por retiro de trabajadores. Indemnizaciones civiles.

### **SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA**

La Sala decide el recurso de apelación<sup>2</sup> interpuesto por la demandada contra la sentencia proferida el 01 de febrero de 2024, por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, que resolvió (índice 26):

Primero: Declarar la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión 2021322640501008668, del 16 de diciembre de 2021, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de esta sentencia.

Segundo: A título de restablecimiento del derecho, declarar en firme la declaración privada del impuesto de renta presentada por la demandante para el año gravable de 2017.

Tercero: No condenar en costas en esta instancia.

### **ANTECEDENTES**

#### **Actuación administrativa**

Mediante la Liquidación Oficial de Revisión 2021322640501008668, del 16 de diciembre de 2021 (ff. 265 a 293 caa), la demandada modificó la declaración del impuesto sobre la renta presentada por la actora para el año gravable 2017. En concreto, rechazó «costos» y «*otros gastos y deducciones*» y sancionó por inexactitud. Invocando el parágrafo del artículo 720 del ET (Estatuto Tributario), la demandante prescindió de recurrir el acto en la vía administrativa e interpuso demanda *per saltum*.

#### **Demanda**

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, previsto en el artículo 138 del CPACA (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011), la demandante formuló las siguientes pretensiones (índice 1):

<sup>1</sup> La parte demandante tiene la denominación de Asociación Pro-Bienestar de la Familia Colombiana Profamilia, no obstante lo cual en el trámite del presente proceso se le identificó simplemente como Profamilia.

<sup>2</sup> El expediente entró al despacho sustanciador el 05 de abril de 2024 (Índice 3. Esta y las demás menciones de «índices» aluden al historial de actuaciones registradas en el repositorio informático Samai).



Primera: Se decrete la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión 2021322640501008668, del 16 de diciembre de 2021, proferida por la División de Fiscalización y Liquidación Tributaria intensiva para Personas Jurídicas y Asimiladas de la Seccional de Impuestos de Bogotá de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN.

Segunda: Como consecuencia de la nulidad del acto administrativo antes indicado se ordene el restablecimiento del derecho de la siguiente manera:

1. Se deje incólume la declaración de renta del año gravable 2017 presentada por la demandante y, por tanto, se declare en firme.
2. Se ordene el archivo del expediente conformado por la autoridad tributaria.
3. Se condene en costas a la parte demandada por los gastos y honorarios en que la parte demandante incurrió para atender el proceso. Las pruebas sobre la causación de los gastos y expensas se allegarán en etapas procesales posteriores. Igualmente, respecto de las agencias en derecho, estas se acreditarán con la comparecencia al proceso y la gestión realizada por el apoderado, según las actuaciones que obren en el expediente.

A los anteriores efectos, invocó como normas violadas los artículos 105 y 107 del ET; 10 del CPACA y 1.2.1.5.1.21 del DURT (Decreto único reglamentario tributario, Decreto 1625 de 2016), bajo el siguiente concepto de violación (índice 1):

Censuró que su contraparte invocara el criterio de decisión expuesto por esta Sección en la sentencia del 23 de febrero de 2017 (exp. 20347 CP: Jorge Octavio Ramírez) como sustento para rechazar los gastos por bonificaciones e indemnizaciones laborales, pues ese precedente judicial se modificó con las reglas de unificación que fijó esta Corporación en la sentencia del 26 de noviembre de 2020 (exp. 21329 CP: Julio Roberto Piza). Adujo que, contrario a lo señalado por la demandada, esas reglas eran aplicables al caso, pues el fallo previó que «*rigen para los trámites pendientes de resolver en sede administrativa y judicial*» y así lo reconoció la propia Administración con el Concepto 100202208-108, del 26 de marzo de 2021. Sostuvo que la demandada incurrió en falsa motivación e infringió el artículo 10 del CPACA, por omitir aplicar las reglas unificación a la decisión del *sub lite*, al margen de que se tratara de erogaciones o periodos gravables distintos.

Precisó que según la letra c) del ordinal 2.º del artículo 105 del ET las bonificaciones e indemnizaciones laborales eran deducibles si cumplían con los requisitos del artículo 107 del ET y sin que se requiriera la realización de aportes al SPS (Sistema de Protección Social) porque carecían de connotación salarial. Por ende, alegó que el acto acusado violó los artículos 107 del ET y 1.2.1.5.1.21 del DURT que debían interpretarse a la luz de las reglas unificación dictadas en la sentencia del 26 de noviembre de 2020 citada. Al efecto, expuso que esos pagos tenían relación de causalidad con su actividad económica y fueron necesarios, conforme a las razones económicas expuestas por la junta directiva, que quedaron consignadas en el Acta 425, del 25 de abril de 2017. Explicó que decidió reducir los gastos operativos por circunstancias del mercado que ponían en riesgo la continuidad del negocio, las cuales, contrario a lo indicado por la demandada, fueron demostradas con el documento: «*política para el reconocimiento y pago de indemnizaciones laborales y bonificaciones por retiro*» que describe los motivos que conllevaron la terminación de contratos laborales. Asimismo, sostuvo que la proporcionalidad de las expensas podía comprobarse al contrastar el monto de las bonificaciones pagadas con la disminución de los gastos de nómina con la terminación de los contratos de trabajo. Añadió que su monto se determinó atendiendo al cargo, funciones, tiempo laborado y costo laboral, y el de las indemnizaciones se liquidó conforme al artículo 64 del CST (Código Sustantivo del Trabajo, Decreto 2663 de 1950).



Aseguró que la deducibilidad de los gastos originados en transacciones con los empleados para la terminación de la relación laboral por causa de la restructuración de una entidad ha sido avalada por esta Sección y por la propia Administración en el Concepto 094762, del 28 de septiembre de 2000, vigente según lo expuesto en el Oficio 060950, del 24 de agosto de 2010 (confirmado por el concepto 001514, del 12 de enero de 2012, de manera que su contraparte infringió el artículo 264 de la Ley 223 de 1995 (entonces vigente) por negar su deducción en el caso.

Por otra parte, defendió la deducibilidad de las indemnizaciones civiles que, según explicó, tuvieron causa en daños producidos en desarrollo de la actividad económica consistente en la prestación de servicios de salud y por ser inherentes al riesgo de las labores desempeñadas era clara su relación de causalidad con el negocio. Adujo que fueron erogaciones necesarias, porque las decisiones judiciales o administrativas que le impusieron la obligación de pagarlas eran de obligatorio cumplimiento y desconocerlas implicaría mayores sanciones, pérdidas de clientes y la afectación de su posición en el mercado. Agregó que eran expensas proporcionales, ya que fue obligada a reconocerlas en el monto señalado. Precisó que las indemnizaciones civiles que tomó como deducción fueron aquellas que no asumió la aseguradora, lo que desestimaba el argumento de la demandada según el cual las pólizas debían cubrir estos riesgos.

Finalmente, se opuso a la imposición de la sanción por inexactitud, para lo cual adujo que no cometió la conducta infractora prevista en el artículo 647 del ET y que, de haberlo hecho, se le debía exonerar de la multa porque la infracción obedecería a estar incurso en un error exculpatario.

### **Contestación de la demanda**

La demandada se opuso a las pretensiones de la actora (índice 9) para lo cual precisó que las indemnizaciones por despido injustificado, aun cuando obedezcan a una orden judicial, no son gastos asociados a la actividad económica ni necesarios para que una entidad genere beneficios ni para su productividad, sino que corresponden al resarcimiento de un daño ocasionado por el empleador a los trabajadores. A partir de lo anterior, afirmó que las bonificaciones e indemnizaciones laborales de la litis carecían de relación causal con la actividad productiva porque su propósito fue terminar la relación laboral con los empleados que eran quienes justamente contribuían a generar la renta. Explicó que, para la deducibilidad de las expensas la sentencia de unificación citada por la demandante previó que debían intervenir directa o indirectamente en la obtención de ingresos, lo que se no se cumplió en el *sub examine*, puesto que los únicos pagos laborales deducibles a la terminación del contrato de trabajo serían los salarios y las prestaciones sociales. A partir de lo expuesto por esta Sección en sentencia del 23 de febrero de 2017 (exp. 20347 CP: Jorge Octavio Ramírez), concluyó que la actora no demostró el efecto que tuvieron esos pagos para la actividad económica y que su carácter indemnizatorio hacía improcedente su aminoración de la base gravable.

Estimó que todo lo anterior llevaba a avalar el rechazo de los costos y gastos hecho en el acto demandado y a la imposición de la sanción por inexactitud, sin que procediera la exculpación solicitada. Por último, pidió condenar en costas a la demandante.

### **Sentencia apelada**

El tribunal accedió a las pretensiones de la actora sin condenar en costas a la demandada (índice 26). Juzgó que eran aplicables al caso las reglas de unificación que fijó esta



Corporación en la sentencia del 26 de noviembre de 2020 (exp. 21329 CP: Julio Roberto Piza) para delimitar los requisitos generales de deducibilidad de las expensas previstos en el artículo 107 del ET. A partir de esas reglas, concluyó que las erogaciones en las que incurrió la actora por la terminación unilateral de los contratos laborales de algunos empleados (*i.e.* las bonificaciones por retiro e indemnizaciones laborales) tuvieron un nexo causal con la actividad lucrativa de la actora, al margen de su naturaleza resarcitoria tal como lo reconoció esta Sala en la sentencia del 21 de septiembre de 2023 (exp. 27165, CP: Wilson Ramos Girón). Asimismo, encontró probado el requisito de necesidad con los documentos aportados al procedimiento de revisión (como el acta con las conclusiones de la junta directiva del 02 de abril de 2017, la política de reconocimiento y pago de indemnizaciones laborales y bonificaciones por retiro, el acta de la inspección contable que realizó la demandada, el acta de asamblea ordinaria de los accionistas, del 22 de marzo de 2018, las liquidaciones definitivas de prestaciones sociales, las providencias judiciales sobre los despidos unilaterales, los contratos para la terminación por mutuo acuerdo en los que se acordó el pago de bonificaciones, los desprendibles de nómina y certificaciones bancarias), los cuales comprobaban que la terminación de los contratos de trabajo era imperativa para conservar la estabilidad económica de la Compañía alegato que, en todo caso, no rebatió la demandada, y que ha sido avalado por esta Sección, entre otras, en la sentencia del 06 de agosto de 2020 (exp. 22979, CP: Julio Roberto Piza). También consideró acreditada la proporcionalidad, debido a que las bonificaciones se pactaron atendiendo al tipo de contrato, el salario y la permanencia del empleado, y las indemnizaciones laborales se liquidaron conforme a las reglas del artículo 64 del CST.

En relación con las indemnizaciones civiles, aseguró que al tratarse de una condena judicial por daño moral no serían deducibles por mandato de la letra c) del ordinal 2.º del artículo 105 del ET, pero como ese no fue el sustento expuesto en el acto demandado para la glosa, sino la consideración de que estas sumas debían ser sufragadas por las aseguradoras contratadas por la demandante, consideró que procedía la deducción, pues los registros en la cuenta contable nro. 5350150105 «*indemnizaciones civiles*», la cuenta de cobro y el recibo de pago demostraban que la actora resarcía directamente esos perjuicios en cumplimiento de la orden impartida en una sentencia.

Por lo anterior, revocó la sanción por inexactitud impuesta a la actora.

### **Recurso de apelación**

La demandada apeló la decisión del tribunal (índice 30). Discutió que el tribunal anulara la liquidación oficial sin considerar la actuación administrativa en su integridad, pues en el auto de inspección contable, del 8 de marzo de 2021 (f. 230) y el informe final (f. 236) explicó que, en procedimientos de revisión anteriores, había modificado otras declaraciones tributarias de la actora por los mismos motivos del *sub lite*.

En concreto, insistió en que las bonificaciones de retiro e indemnizaciones laborales no eran deducibles. Al efecto, censuró que el *a quo* concluyera que las reglas de unificación fijadas por esta Sección llevaban a reconocer la deducibilidad de esos rubros, siendo que la demandante omitió demostrar que tuviera una situación de insolvencia que requiriera la terminación de los contratos laborales para salvaguardar el negocio que fue lo que justificó que esta Sección avalara la procedencia de los gastos de esta naturaleza en la sentencia de unificación del 26 de noviembre de 2020 (exp. 21329 CP: Julio Roberto Piza). Agregó que, en cualquier caso, se desvirtuaba el nexo causal entre las indemnizaciones laborales y la crisis económica a la que aludió la actora porque los



hechos que originaron las condenas judiciales eran anteriores al año gravable cuestionado y por tratarse de una obligación legal se excluía su necesidad para la actividad generadora de renta.

Aunque estuvo de acuerdo en que no se basó en la letra c) del ordinal 2.º del artículo 105 del ET para rechazar las indemnizaciones civiles, censuró que el *a quo* las avalara a pesar de la prohibición legal de su deducibilidad. Indicó que en el acto demandado dejó claro que las únicas indemnizaciones exentas del impuesto sobre la renta eran las dispuestas en el artículo 206 del ET. Por último, pidió avalar la multa impuesta a título de sanción por inexactitud.

### **Pronunciamientos sobre el recurso**

La demandante y el ministerio público guardaron silencio.

## **CONSIDERACIONES DE LA SALA**

### **Problema jurídico**

1- Juzga la Sala la legalidad del acto acusado, atendiendo a los cargos de apelación formulados por la demandada, en calidad de apelante única, contra la sentencia de primera instancia que accedió a las pretensiones de la demanda, sin condenar en costas. Por tanto, se deberá determinar si era improcedente la deducción de las bonificaciones e indemnizaciones laborales pagadas para el retiro de algunos empleados, para lo cual habrá que analizar si cumplieron los requisitos de causalidad y necesidad para la deducción de las expensas previstos en el artículo 107 del ET y si sería aplicable al caso el criterio de decisión expuesto por la Sección en la sentencia de unificación del 26 de noviembre de 2020 (exp. 21329 CP: Julio Roberto Piza). En seguida, se establecerá si procedía la deducción de las indemnizaciones civiles, atendiendo la fundamentación jurídica del acto demandado. De ser el caso, se decidirá sobre la juridicidad de la sanción por inexactitud.

### **Análisis del caso concreto**

2- Sobre la primera cuestión planteada, la demandada censura que el tribunal admitiera la deducción de las bonificaciones e indemnizaciones laborales, siendo que no estaba demostrado que la contribuyente estuviera en un proceso de insolvencia que requiriera la terminación de los contratos laborales para salvaguardar el negocio que fue lo que, en últimas, justificó que esta Sección avalara la procedencia de los gastos de esta naturaleza en la sentencia de unificación del 26 de noviembre de 2020 (exp. 21329 CP: Julio Roberto Piza). Aduce que, en cualquier caso, se desvirtúa el nexo entre las indemnizaciones laborales reconocidas mediante sentencias y las dificultades económicas a las que alude la actora, toda vez que los hechos que originaron esas condenas judiciales fueron anteriores al año gravable cuestionado y por ser una obligación legal se excluye el requisito de necesidad para la actividad generadora de renta. En estos términos, la Sala deberá establecer si era improcedente deducir de la base gravable del impuesto sobre la renta de la litis las bonificaciones por retiro y las indemnizaciones laborales que pagó la actora a algunos empleados para la terminación del contrato de trabajo. Para ello, deberá analizarse si cumplían los requisitos de causalidad y necesidad dispuestos para la deducibilidad de las expensas.

2.1- Al respecto, el artículo 107 del ET establece que son deducibles las erogaciones realizadas durante el año gravable *«siempre que tengan relación de causalidad con las actividades productoras de renta y que sean necesarias y proporcionadas de acuerdo con cada actividad»*, aspectos estos que deben examinarse *«con criterio comercial»* y considerando las erogaciones *«normalmente acostumbradas en cada actividad»*. Sobre el requisito de causalidad de las expensas, en la sentencia de unificación nro. 2020CE-SUJ-4-005, del 26 de noviembre de 2020 (exp. 21329, CP: Julio Roberto Piza) la Sala fijó la siguiente regla de decisión *«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»*, sin que *«la obtención de ingresos»* sea determinante a efectos de establecer el nexo causal (regla 1.<sup>a</sup>). Además, señaló que cumplen el requisito de necesidad las expensas 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»*, circunstancia que puede valorarse a partir de *«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»* (regla 2.<sup>a</sup>). Todo, sin perjuicio de que el interesado tenga que efectuar las demostraciones pertinentes a cada caso, porque la regla 4.<sup>a</sup> de unificación *ejusdem* dispuso que:

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.

De modo que la mayor concreción del cuestionamiento de la autoridad tributaria, frente a la aplicación y alcance de los requisitos del artículo 107 del ET, tendrá como correlato un mayor despliegue probatorio por parte del administrado, pues ese nivel de especificidad requerirá mayor diligencia, carga argumentativa y demostraciones técnicas por parte del contribuyente.

En torno a los gastos por retiro de trabajadores, en la sentencia del 06 de agosto de 2020 (exp. 22979, CP: Julio Roberto Piza) la Sección estimó que cumplían con los requisitos generales exigidos por el ordenamiento para reconocer su deducibilidad pues, en esa oportunidad, comprobó que existía un *«vínculo entre los gastos asumidos y una necesidad vista “con criterio comercial”, relacionada con la organización de las actividades económicas a partir de las cuales percibe ingresos gravables la contribuyente y con la situación de mercado en la cual se debía desenvolver»*.

A partir de ese precedente, en el caso *sub examine*, el tribunal concluyó que procedía la deducción de las bonificaciones de retiro y las indemnizaciones laborales que pagó la demandante, toda vez que los documentos que obraban en el plenario acreditaban que la terminación de los contratos de trabajo era imperativa para conservar la estabilidad económica de la entidad y que ese alegato que no fue rebatido por la Administración. Con el recurso de apelación, la demandada defiende que su contraparte no demostró que tuviera una situación de insolvencia que requiriera la terminación de los contratos laborales para salvaguardar el negocio y asegura que, en todo caso, se desvirtúa el nexo causal entre las indemnizaciones laborales y la crisis económica a la que alude la actora, porque los hechos que originaron las condenas judiciales fueron anteriores al año gravable cuestionado y por tratarse del cumplimiento de una obligación legal se excluía su necesidad para la actividad generadora de renta.

2.2- De conformidad con esas alegaciones, pasa la Sala a verificar si en el caso concreto las pruebas obrantes en el expediente permiten inferir que las bonificaciones por retiro y las indemnizaciones laborales atienden a los requisitos de causalidad y necesidad. Al respecto, la demandante aportó los siguientes medios de prueba:

(i) Con ocasión de la visita llevada a cabo el 10 de septiembre de 2020 (ff. 33 y 34 caa), la actora aportó el acta de asamblea general ordinaria, del 22 de marzo de 2018, en la que informó a los asociados que (ff. 40 a 45 caa):

Durante el 2017, la Compañía se reinventó y reestructuró, logrando arrojar un EBITDA positivo en el año de \$5.398 millones, con una venta de servicios por \$80.575 millones. Sin embargo, el cierre de la principal EPS entre el 2016 y 2017, terminó impactando negativamente las clínicas de Villavicencio, Buenaventura y Valledupar, respecto de las cuales la organización se vio en la obligación de cerrar, después de años intentando reducir pérdidas ...

(ii) Con la respuesta al requerimiento especial, del 18 de marzo de 2021 (ff. 215 a 227 caa), la demandante adjuntó (ff. 243 a 254 caa):

(a) Acta de junta directiva nro. 425, del 25 de abril de 2017 (ff. 261 a 262 caa) que da cuenta de que la organización estaba ejecutando en dos fases un plan que incluía la terminación de la relación laboral de algunos empleados. En la primera etapa, se desvincularon a 15 personas por mutuo acuerdo. Asimismo, se informó que se llevó a cabo una reunión de la dirección general del equipo de trabajo en la que se comunicó como motivos de lo anterior la crisis del sector salud, la difícil situación que atravesó la organización debido a la situación de cartera de la IPS, circunstancias que puso en riesgo la sostenibilidad de la organización. Respecto de la segunda etapa, se señaló que la gerencia de salud y los gerentes regionales propusieron el retiro del 30% de los sicólogos por el cambio de método de atención para servicios complejos, reducir la Clínica de Buenaventura al mínimo modelo requerido, la de Apartadó y Palmira y cerrar la sede de Valledupar.

(b) Política para el reconocimiento y pago de indemnizaciones laborales y bonificaciones por retiro (ff. 263 y 264 caa) que aduce como causas del resultado negativo del ejercicio financiero la disminución en la demanda de servicios, el cierre por órdenes del gobierno nacional, local, municipal o departamental, el pago de condenas por responsabilidad médica, circunstancias de fuerza mayor o caso fortuito que impiden la prestación del servicio y la venta de productos.

(iii) Con la demanda con la que acudió ante esta judicatura, la demandante allegó:

(a) Certificado de revisor fiscal, del 07 de abril de 2022 (ff. 213 a 217) que, respecto del 2017, indicó que los gastos totales antes de la terminación de los contratos de trabajo fueron por \$67.193.905.775 y el valor de la nómina mensual por \$4.583.947.414. A su vez, los gastos asumidos para el retiro de los empleados fueron de \$2.751.764.679. Pero el valor de la nómina con posterioridad a las desvinculaciones pasó a ser de \$4.066.762.020, de manera que la disminución de gastos de personal mensual fue de \$517.185.394 y la disminución de gastos de personal anual de \$6.206.224.729.

(b) Certificado de revisor fiscal, del 07 de abril de 2022 (ff. 218 a 243) que señaló que la organización canceló por bonificaciones e indemnizaciones por terminación de contratos laborales \$2.751.764.679. En los anexos detalló las bonificaciones por empleado, cargo, funciones, fechas de ingreso y retiro, tiempo trabajado, costo



posición y bonificación de 115 terceros; y las indemnizaciones por cargo, funciones realizadas, fechas de ingreso y retiro, tiempo trabajado, salario e indemnización de 19 terceros.

2.3- A la luz de los hechos probados, constata la Sala que la actora acreditó los requisitos de causalidad y necesidad para la deducción de las bonificaciones por retiro e indemnizaciones laborales porque la terminación de algunos contratos laborales le permitió conservar su actividad generadora de renta, disminuyendo el rubro de gastos de nómina, considerando criterios relativos a su situación financiera, las condiciones de mercado y su modelo de gestión. Lo anterior, puesto que la situación económica exigió en el año de la litis el cierre de algunas sedes de atención y la modificación del modelo de algunos servicios por razones comerciales, lo que impuso la terminación unilateral de los contratos laborales de los empleados adscritos a estos, sin que la demandada controvirtiera las pruebas aportadas a las que únicamente señaló como insuficientes pues, en su criterio, no demostraron la situación de insolvencia que permitiera acreditar su necesidad; argumento que no comparte la Sala puesto que no resulta obligatorio probar la existencia de un proceso de insolvencia para revelar la necesidad de estas erogaciones dado que, justamente, las decisiones de negocio adoptadas tuvieron por propósito evitar la configuración de este supuesto. Tal y como constata el revisor fiscal de la organización, las bonificaciones e indemnizaciones fueron sufragadas a terceros que tenían la condición de empleados al momento de su terminación laboral, es decir, fueron expensas realizadas en desarrollo de su actividad productora de renta, lo que demuestra la causalidad del gasto, sin que sea de recibo que los hechos que originaron las indemnizaciones por orden judicial tuviesen ocurrencia antes del año en cuestión pues ese cuestionamiento no se expuso en el acto demandado, siendo que las reglas de reconocimiento fiscal de los gastos obedecen a otros criterios específicos que no fueron cuestionados por la demandada. No prospera el cargo de apelación.

3- Frente a las indemnizaciones civiles, en criterio del tribunal no serían deducibles por disposición de la letra c) del ordinal 2.º del artículo 105 del ET, pero, en el caso, avaló su deducción porque ese no fue el motivo expuesto por la demandada para su rechazo, sino que esas sumas debieron ser sufragadas por las aseguradoras que contrató la demandante para cubrir los siniestros que originaron el pago. Por tanto, como encontró probado que fue la actora quien pagó esas indemnizaciones reconoció su aminoración de la base gravable. Al respecto, la apelante admite que no se basó en la letra c) del ordinal 2.º del artículo 105 del ET para rechazar las indemnizaciones civiles, pero censura que el *a quo* avalara su procedencia a pesar de la prohibición legal de su deducibilidad. Además, aduce que en el acto demandado explicó que las únicas indemnizaciones exentas del impuesto sobre la renta serían las dispuestas en el artículo 206 del ET. En esos términos, le corresponde a la Sala establecer si era procedente avalar la deducción de las indemnizaciones civiles que pago la demandante conforme a la fundamentación jurídica del acto demandado.

Al respecto, la Sala constata que el fundamento del acto acusado para rechazar la deducción de lo pagado por concepto de indemnizaciones civiles consistió en señalar que las condenas impuestas a la actora por falla del servicio debían ser sufragadas por las compañías aseguradoras con quienes contrató la cobertura de esos riesgos. Además, indicó que esos recursos tendrían el tratamiento tributario de renta exenta en los casos que el beneficiario fuera el trabajador, de conformidad con lo previsto en el artículo 206 del ET (f. 275 caa).





A partir de esos planteamientos, se constata que le asiste razón al tribunal al señalar que la limitación a la deducibilidad de los gastos dispuesta en la letra c) del ordinal 2.º del artículo 105 del ET no fue el fundamento expuesto por la Administración para rechazar la aminoración de la base imponible con las indemnizaciones civiles que pagó la actora en el periodo gravable. Por tanto, un pronunciamiento como el que pretende la demandada con el recurso de apelación excedería el límite del control de legalidad del acto demandado (sentencia del 02 de octubre de 2019, exp. 21663, CP: Julio Roberto Piza). Así, teniendo en cuenta que el acto es –en sí mismo– el objeto y el límite del control de legalidad que ejerce la jurisdicción, la Sala encuentra que si se juzgara el presente caso bajo la infracción a la letra c) del ordinal 2.º del artículo 105 *ibidem*, como lo pretende la demandada en la apelación, se afectarían los derechos al debido proceso, a la defensa y a la contradicción de la actora, que promovió una demanda para enervar las argumentaciones contenidas en la liquidación oficial demandada, *i.e.* que las indemnizaciones de la litis debían ser cubiertas por las pólizas contratadas y que serían una renta exenta para el trabajador beneficiario.

Entonces, dado que el *a quo* descartó que el pago de las indemnizaciones debatidas hubiere sido realizado por una aseguradora y, en su lugar, constató que fueron sufragadas por la contribuyente, sin que la apelante presentara algún reparo sobre el particular y que la connotación de una renta exenta con fundamento en el artículo 206 del ET se refiere al tratamiento tributario que eventualmente tendría el pago para el beneficiario y no para la demandante que corresponde al objeto del presente caso. No prospera el cargo de apelación.

### **Conclusión:**

4- Por lo razonado en precedencia, como contenido interpretativo de la presente sentencia, la Sala reitera que procede la deducción de los pagos por retiro de los empleados siempre que se demuestre que existe un vínculo entre los gastos asumidos y una necesidad vista «*con criterio comercial*», relacionada con las actividades económicas a partir de las cuales percibe ingresos gravables el contribuyente y con la situación de mercado en la cual se deba desenvolver. También que el estudio de legalidad de un acto administrativo debe restringirse a su contenido sin que le sea dado a la Administración formular nuevos argumentos en el proceso, pues esta circunstancia derivaría en un fallo incongruente y contrario a los derechos de defensa y contradicción de la demandante.

Con arreglo a estas pautas, la Sala confirmará la sentencia de primera instancia, pues la demandante demostró que las bonificaciones por retiro y las indemnizaciones laborales cumplieron los requisitos de causalidad y necesidad, y sobre las indemnizaciones civiles era improcedente el nuevo argumento planteado por la demandada con el recurso de apelación.

### **Costas**

5- Finalmente, acatando el criterio de interpretación del artículo 365.8 del CGP acogido por esta Sección, la Sala se abstendrá de condenar en costas en segunda instancia.

En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado, Sección Cuarta, administrando justicia en nombre de la República de Colombia y por autoridad de la ley,



## FALLA

1. **Confirmar** la sentencia apelada.
2. Sin condena en costas en esta instancia.

Notifíquese y comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

La anterior providencia se estudió y aprobó en la sesión de la fecha.

*(Firmado electrónicamente)*  
**WILSON RAMOS GIRÓN**  
Presidente

*(Firmado electrónicamente)*  
**MILTON CHAVES GARCÍA**

*(Firmado electrónicamente)*  
**MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**

*Este documento fue firmado electrónicamente. La validez e integridad pueden comprobarse acudiendo a la siguiente dirección electrónica:*  
<https://samai.consejodeestado.gov.co/Vistas/documentos/validador>