
**PONTIFICIA UNIVERSIDAD JAVERIANA
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS
ESPECIALIZACIÓN EN DERECHO TRIBUTARIO**

**DEDUCIBILIDAD DE LAS INDEMNIZACIONES LABORALES POR DESPIDO INJUSTO:
ANÁLISIS DE LA SENTENCIA NO. 16877 DE 2009 DEL CONSEJO DE ESTADO**

Trabajo de grado para optar al Título de Especialista en Derecho Tributario

**Mauricio Adolfo Carvajal Córdoba (Abogado)
Gina Jaidive Orrego Plaza (Contadora Pública)**

**Director:
JESÚS ORLANDO CORREDOR ALEJO
Enero de 2011**

TABLA DE CONTENIDO

	Página
1. Síntesis de la Sentencia	- 8 -
1.1. Breve descripción de los hechos y de los alegatos de las partes	- 8 -
1.2. Síntesis de las consideraciones del Consejo de Estado	- 8 -
2. Doctrina oficial y jurisprudencia previas sobre la materia	- 9 -
2.1. Doctrina oficial previa	- 10 -
2.2. Jurisprudencia previa	- 10 -
3. Comentarios propios a la sentencia objeto de análisis	- 14 -
3.1. Falta de un mayor desarrollo del problema jurídico principal dentro de la sentencia	- 14 -
3.2. ¿Existía en el presente caso una relación de causalidad “indirecta” con la actividad generadora de la renta?	- 16 -
3.3. Deberían ser deducibles las indemnizaciones y las sanciones contractuales en que incurre un contribuyente?	- 18 -
4. Conclusiones	- 20 -
BIBLIOGRAFÍA	- 22 -

DEDUCIBILIDAD DE LAS INDEMNIZACIONES LABORALES POR DESPIDO INJUSTO: ANÁLISIS DE LA SENTENCIA NO. 16877 DE 2009 DEL CONSEJO DE ESTADO

Justificación

En Colombia, las deducciones son parte integral del proceso de depuración mediante el cual se calcula el impuesto de renta pues, previo el cumplimiento de ciertos requisitos, en especial los de causalidad, necesidad y proporcionalidad, las mismas se restan de la renta bruta para obtener la renta líquida. El artículo 107 del Estatuto Tributario (Decreto 624 de 1989) cualifica estos requisitos, al indicar que “la necesidad y proporcionalidad de las expensas deberá determinarse con criterio comercial, tomando en cuenta las normalmente acostumbradas en cada actividad”.

La amplitud y la diversidad de las expensas en las que puede incurrir un contribuyente para la generación de su renta, llevan a que la aplicación e interpretación práctica de tales requisitos sea fuente recurrente de conflictos entre la administración tributaria y los administrados. Los hechos que dieron lugar a la sentencia que ocupa nuestro análisis,¹ relativa a la deducibilidad de las indemnizaciones laborales por despido injusto, son un claro ejemplo de ello. Es tal vez por la existencia recurrente de tales conflictos que en los últimos años el tema de las deducciones ha atraído el interés de la doctrina nacional.²

El objetivo del presente trabajo es entonces el de analizar la referida sentencia y formular algunos comentarios de los autores sobre la misma, para lo cual hemos dispuesto tres secciones:

- Una primera sección, en la cual se expresa una síntesis de los hechos y de las consideraciones del Consejo de Estado en la sentencia mencionada;
- Una segunda sección, en la cual se hace un recuento de la jurisprudencia previa del Consejo de Estado que, bien sea de manera directa, o bien de manera indirecta, se encuentra relacionada con la sentencia cuyo análisis nos ha sido encargado. Así, teniendo en cuenta que las indemnizaciones por despido injusto constituyen el pago de una sanción derivada del incumplimiento de un contrato, que a su vez tiene el carácter de pago laboral, nos hemos dado a la tarea de revisar algunos antecedentes jurisprudenciales relacionados con pagos en mayor o menor medida similares a este tipo de indemnizaciones. Ello con el objetivo de identificar si existe o no una línea jurisprudencial clara sobre la deducibilidad de este tipo de pagos.
- Finalmente, en una tercera sección, se expresan algunos comentarios propios de los autores en relación con la sentencia analizada.

¹ Sentencia No. 16877 de 2009 del Consejo de Estado, Sección Cuarta, M.P. Héctor J. Romero Díaz.

² Entre otros, resultan de 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; 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; 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.

Se deja por fuera de nuestro análisis lo relativo a la sanción de inexactitud impuesta a Vidriería Fenicia S.A., no porque sea un aspecto carente de importancia o porque nos encontremos de acuerdo con la conclusión del Consejo de Estado sobre el tema, sino exclusivamente en razón a las limitaciones de espacio que enmarcan nuestro trabajo.

1. Síntesis de la Sentencia

1.1. Breve descripción de los hechos y de los alegatos de las partes

La sentencia que nos ocupa gira en torno a la deducibilidad, para efectos del impuesto de renta, de los pagos de indemnizaciones laborales por despido injusto. Los hechos más relevantes que dieron lugar a la controversia, son los siguientes:

El 8 de abril de 2003 la sociedad Vidriería Fenicia S.A. presentó declaración de renta por el año 2002, en la cual liquidó deducciones por \$19.010.289.000. No obstante, previo requerimiento especial, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) modificó la declaración privada mediante liquidación oficial de 16 de septiembre de 2005, en la que rechazó la deducción por pago de indemnización laboral por \$211.467.000, porque, a juicio de la autoridad tributaria, tal pago no cumplía con los requisitos del art. 107 del Estatuto Tributario (E.T.).

En su demanda de nulidad y restablecimiento del derecho y en sus alegatos, Vidriería Fenicia S.A. consideró que la indemnización por despido injusto se deriva de la relación laboral, pues se efectúa en razón de ésta, por lo cual es un pago que tiene relación de causalidad con la actividad generadora de renta. Y en su opinión ello es así porque, adicionalmente, para que la empresa pueda desarrollar su actividad y obtener ingresos requiere contar con un recurso humano apto para ese efecto.

La sociedad demandante señaló también que el referido gasto es proporcional porque se encuentra dentro del rango normalmente aceptado para este tipo de actividades, y porque su monto fue fijado por una sentencia judicial con base en las normas laborales. En opinión de Vidriería Fenicia S.A., esta última circunstancia –esto es, el hecho de que el pago obedeció a un mandato judicial obligatorio- hace que constituya un pago necesario para la actividad generadora de renta.

La DIAN, por su parte, consideró que la indemnización laboral se originó en la decisión del contribuyente de terminar unilateralmente el contrato de trabajo, por lo cual no es remuneración de una actividad productora de renta, ni tampoco era causa imprescindible para el desarrollo de esta última.

1.2. Síntesis de las consideraciones del Consejo de Estado

En su sentencia, el Consejo de Estado consideró que la deducción por pago de indemnización laboral por \$211.467.000, no cumplía con los requisitos del art. 107 del E.T.; las principales consideraciones del máximo tribunal de lo contencioso administrativo, pueden resumirse la siguiente forma:

La relación de causalidad se entiende como el nexo causal existente entre el gasto y la renta obtenida, es decir que, subraya el Consejo de Estado, “no es posible producir la renta si no se incurre en el gasto (...)”, de manera que el gasto deducible es el antecedente necesario (causa) de la producción del ingreso (efecto) por el desarrollo de dicha actividad. Para defender este planteamiento el Consejo de Estado se apoya en sentencias previas de la Corporación, tales como Sentencia de 12 de mayo de 2005 (Expediente 13614, C.P. Héctor Romero Díaz), Sentencia de 25 de septiembre de 1998 (Expediente 9018, C.P. Delio Gómez Leyva) y Sentencia de 15 de octubre de 1999 (Expediente 9387, C.P. Delio Gómez Leyva). Al respecto señala el Consejo de Estado:

“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” (subrayas fuera del texto).

En cuanto al requisito de necesidad, el Consejo de Estado señaló que dicho criterio 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. El gasto necesario, señala dicho tribunal, es el gasto “comercialmente necesario” según las costumbres mercantiles, esto es, los gastos que ordinariamente tienen que efectuar las sociedades para su normal funcionamiento, comercialización o financiación, y no para su producción o fabricación.

En lo que se refiere a la proporcionalidad, señaló el tribunal que la expensa debe guardar una proporción razonable con el ingreso, lo cual debe medirse y analizarse en cada caso de acuerdo con la actividad económica de la empresa y la costumbre comercial del sector al cual ésta pertenece.

Ahora bien, como consideración adicional el Consejo de Estado indicó que los pagos laborales extraordinarios (o sea esporádicos u ocasionales) “solo son deducibles cuando los beneficiarios están vinculados con la actividad productora de renta e inciden en la generación del ingreso sometido a gravamen”.

A partir de allí, el Consejo de Estado concluye que la indemnización por despido injusto constituye un pago laboral extraordinario que no cumple con los requisitos de causalidad y necesidad. Lo anterior porque inclusive si dicho pago no se efectúa es totalmente viable producir la renta, esto es, la indemnización por despido injusto no interviene en la producción de la misma. Además, el hecho de que legalmente se deba pagar no la convierte en deducible, como tampoco lo es, por ejemplo, el pago de sanciones a cargo del contribuyente.

Finalmente, cabe señalar que el requisito de la proporcionalidad no fue objeto de mayores discusiones en la sentencia analizada. El motivo pudo haber sido el hecho de que para el Consejo de Estado no se cumplían los requisitos de causalidad y necesidad, de donde resultaba innecesario evaluar este tercer requisito.

En adelante, entonces, dejaremos de lado cualquier análisis sobre el requisito de la proporcionalidad, dado que no fue un tema discutido en la sentencia objeto de análisis.

2. Doctrina oficial y jurisprudencia previas sobre la materia

Un primer aspecto que vale la pena revisar es el de sí, con anterioridad a esta sentencia, existían ya o no doctrina oficial o jurisprudencia sobre la deducibilidad de las indemnizaciones pagadas por despido injusto, o si por el contrario constituye un tema absolutamente novedoso. A continuación entonces presentamos un breve recuento de los antecedentes doctrinales y jurisprudenciales del tema.

2.1. Doctrina oficial previa

La DIAN ya se había pronunciado previamente sobre el tema abordado por el Consejo de Estado en la sentencia analizada. En efecto, mediante Concepto No. 094762 del 28 de septiembre de 2000, dicha entidad se pronunció favorablemente sobre la procedencia de esta deducción, en los siguientes términos:

“(…) 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”.

El planteamiento de la DIAN fue entonces bastante claro: en cuanto un pago provenga de una relación laboral, debe predicarse relación de causalidad, de manera que todos los pagos provenientes de dicha relación serán deducibles.

Con ocasión de la expedición de la sentencia que ahora nos ocupa, se le preguntó a la DIAN si el referido concepto se encuentra vigente. En respuesta, mediante Oficio N° 060950 de 24 de agosto de 2010,³ la DIAN señaló que el referido concepto se encuentra vigente, y que, en relación con la sentencia 16877 de 2009 del Consejo de Estado, debe atenderse el art. 174 del Código Contencioso Administrativo.⁴

De lo anterior se infiere que, inclusive con anterioridad a los hechos que dieron lugar a la sentencia que nos ocupa, la DIAN había aceptado oficialmente la deducibilidad de las indemnizaciones por despido injusto. Sin embargo, llama la atención que aparentemente durante el trámite administrativo, como tampoco en ninguna de las instancias judiciales, se hizo mención de dicho concepto.

2.2. Jurisprudencia previa

³ La respuesta de la DIAN al consultante fue dada en los siguientes términos: “Solicita en su escrito se indique si el Concepto No. 094762 del 28 de septiembre de 2000, proferido por la entonces División de Normativa y Doctrina, se encuentra vigente. Al respecto comedidamente le informo que el artículo 107 del Estatuto Tributario, en el que el referido pronunciamiento doctrinal soporta la interpretación jurídica, no ha sido objeto de modificación y no se encontró doctrina posterior que resulte contraria o que varíe la allí planteada, razón por la se concluye que el citado concepto se encuentra vigente.

De otra parte y en lo atinente a la sentencia judicial emitida por el Honorable Consejo de Estado en un caso de carácter particular, de manera comedida la remitimos al artículo 174 del C.C.A. sobre la obligatoriedad, porque como es de su conocimiento esta dependencia carece de competencia para interpretar o precisar el alcance de las sentencias proferidas por las autoridades judiciales.”

⁴ Se recordará que, de acuerdo con el artículo 174 del Código Contencioso Administrativo, “[l]as sentencias ejecutoriadas serán obligatorias para los particulares y la administración, no estarán sujetas a recursos distintos de los establecidos en este Código, y quedan sometidas a la formalidad del registro en los mismos casos en que la ley lo exige para las dictadas por los jueces comunes.”

Al menos en un caso el Consejo de Estado ya se había pronunciado, si no de manera directa, si de manera indirecta, sobre el tema que nos ocupa (Sentencia de 23 de junio de 2005).⁵ En aquella ocasión la DIAN consideró que las indemnizaciones por retiro, aun teniendo el carácter de prestaciones sociales extralegales, responden a la noción de salario, y en consecuencia forman parte de la base de liquidación de los aportes parafiscales a fin de que puedan solicitarse como deducción. El Consejo de Estado consideró, por el contrario, que la indemnización por despido injusto no constituye salario y por tanto procede su deducción así no se haya incluido la misma dentro de la base de liquidación de los aportes parafiscales. En la parte resolutive de la sentencia el Consejo de Estado modificó la liquidación oficial formulada por la autoridad tributaria, incluyendo nuevamente dentro del renglón de pagos laborales la indemnización por despido injusto que había sido incluida por el contribuyente en su declaración inicial.

En aquel proceso ni las partes ni el juez de primera o segunda instancia pusieron en duda si las indemnizaciones por retiro cumplían o no con los requisitos del artículo 107 del E.T. Se discutía exclusivamente si debían o no ser base de liquidación de los aportes fiscales como requisito para su deducibilidad.

En la sentencia que ahora analizamos, cuyo tema principal es el la deducibilidad de la indemnización por despido injusto a la luz del artículo 107 del E.T., el Consejo de Estado trajo a colación dicho antecedente jurisprudencial, pero de manera apenas parcial.⁶ Se hizo referencia al mismo simplemente para sustentar la afirmación de que la indemnización por despido injusto no constituye salario, pero curiosamente se dejó de lado que en aquella oportunidad la decisión final del Consejo de Estado fue la de aceptar la deducción de tales indemnizaciones, tesis totalmente contraria a la adoptada en la sentencia que ahora analizamos.

Salvo por este antecedente del año 2005, no parecen existir más decisiones del Consejo de Estado relacionadas con la materia que nos ocupa.

Ahora bien, no puede olvidarse que la indemnización laboral por despido injusto es, como indica su nombre, un pago que tiene naturaleza indemnizatoria, y además su origen es el incumplimiento de un contrato celebrado por el contribuyente en desarrollo de su actividad generadora de renta. En este orden de ideas, y especialmente a efectos de soportar algunas de las reflexiones que efectuaremos más adelante, es conveniente recordar que el Consejo de Estado ha abordado de tiempo atrás el problema de la deducibilidad de ciertos gastos que en mayor o menor medida guardan similitud con los pagos por despido injusto, bien por tratarse de gastos con naturaleza indemnizatoria, bien por tratarse de pagos originados en el incumplimiento de un contrato celebrado en desarrollo de la actividad generadora de renta.

Sin ánimo de exhaustividad, entonces, a continuación efectuamos una breve referencia a algunos pronunciamientos jurisprudenciales en los cuales se ha analizado la deducibilidad de los siguientes conceptos: constitución de reservas para el pago de “pensión-sanción”, pagos a entidades financieras por intereses moratorios, pago de indemnizaciones por accidente de tránsito. Como ya señalamos, se trata bien de gastos con naturaleza indemnizatoria, bien de

⁵ Sentencia de 23 de junio de 2005, Expediente No. 14007, C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié. Actor: Panamco Colombiana S.A.

⁶ En efecto, la referencia se hizo en los siguientes términos: “Como lo precisó la Sala en sentencia de 23 de junio de 2005, que ahora se reitera, los pagos laborales por concepto de indemnizaciones por retiro no constituyen elementos integrantes del salario, porque *“el concepto de indemnización está integrado por el daño emergente y el lucro cesante, elementos que [...] no corresponden a la contraprestación del servicio, sino a la necesidad de reparar los perjuicios que se originan para el trabajador, por la terminación del contrato laboral, sin justa causa [...]”* (cursiva dentro del texto).

pagos originados en un incumplimiento contractual, y la revisión de los mismos resulta relevante a efectos de soportar algunas reflexiones que se efectúan más adelante en el presente trabajo.

a) No deducibilidad de reserva para el pago de “pensión-sanción”

En Sentencia de 8 de octubre de 1993 (Expediente 4271),⁷ el Consejo de Estado consideró que la reserva para el pago de futuras pensiones es deducible, inclusive en la parte referente al pago de pensiones con la naturaleza de “pensión-sanción”, aún si se entiende que la misma tiene no el carácter de jubilación, sino de indemnización. Como puede leerse en la sentencia, el máximo tribunal de lo contencioso se apoyó para el efecto en el hecho de que las normas regulatorias de esta provisión no establecían una diferenciación respecto de la “pensión-sanción”, por lo cual tampoco podía efectuarla el intérprete.

b) Deducibilidad de intereses moratorios

Se trata de un tema relevante para nuestro análisis, dado que, así como la indemnización por despido sin justa causa, los intereses de mora se originan en una situación de incumplimiento, en este caso el incumplimiento del plazo para el pago de una obligación dineraria.

En la actualidad resulta claro que los intereses moratorios son deducibles de la renta (dentro del límite previsto en el art. 117 del E.T.), siempre que tengan relación de causalidad con la actividad productora de la misma, salvo tratándose de intereses moratorios por el no pago oportuno de impuestos, tasas o contribuciones. Ello al tenor del inciso 2º del art. 11 del E.T., adicionado por el art. 38 de la Ley 488 de 1998, el cual hace referencia explícita a los “gastos de financiación ordinaria, extraordinarios o moratorios”.⁸

Sin embargo, con anterioridad a Ley 488 de 1998 tal claridad no existía, pues el tema debía resolverse de acuerdo con el texto original del art. 117 del E.T. que hacía referencia genéricamente a los “intereses”, de donde quedaba algún campo de interpretación para cuestionar la deducibilidad de los intereses moratorios.

Mediante Sentencia de 25 de septiembre de 1998,⁹ el Consejo de Estado consideró que los intereses moratorios no eran deducibles, por no cumplir con los requisitos de causalidad y

⁷ Sentencia de 8 de octubre de 1993, Expediente 4271, C.P. Delio Gómez Leyva. Actor: Cartón de Colombia S.A.. Se discutía en aquella ocasión si la reserva anual efectuada por un contribuyente era deducible en aquella parte de dicha reserva destinada a cubrir el pago de futuras pensiones bajo la modalidad de “pensiones-sanción” o “pensión restringida”. Manifestó el Consejo de Estado: “Los Decretos Leyes 2053 y 2348 ambos de 1974 y sus reglamentarios Decreto 187 de 1975 y Decreto 331 de 1976, que regulan el tema de las provisiones para el pago de futuras pensiones de jubilación o invalidez, no distinguen entre la pensión de jubilación establecida por el Artículo 260 del Código de Trabajo y la creada por el Artículo 8o de la Ley 171 de 1961, que es una jubilación restringida respecto de la primera, de suerte que no pueden los funcionarios de impuestos so pretexto de consultar su espíritu establecer limitaciones que no trajo la ley, así aquella tenga la calidad de sanción, para el patrono”.

⁸ Se recordará que tal disposición fue reglamentada por el decreto 433 de 1999, artículo 30, a cuyo tenor: “(...) de conformidad con lo dispuesto en el artículo 38 de la Ley 488 de 1998 y en el artículo 117 del Estatuto Tributario, los gastos de financiación ordinaria, extraordinaria o moratoria serán deducibles siempre y cuando tengan relación de causalidad con la actividad productora de renta.”

⁹ Sentencia de 25 de septiembre de 1998, Expediente 9018, C.P. Delio Gómez Leyva. Actor: C.I. Promotora Nacional de Exportaciones S.A. Manifestó el Consejo de Estado que los intereses moratorios “no forman parte de las “expensas necesarias para el negocio” ya que no tienen relación de causalidad con la actividad productora de renta, pues no puede considerarse como gastos normales acostumbrados en la actividad económica realizada por el contribuyente

necesidad. En primera instancia el Tribunal Administrativo de Cundinamarca los había considerado deducibles.

Posteriormente, mediante sentencia de 19 de julio de 2001 (Expediente 11901),¹⁰ relativo a hechos ocurridos con anterioridad a la Ley 488 de 1998, el Consejo de Estado consideró que los intereses moratorios son deducibles del impuesto, bajo la condición de que se encuentren ligados a la producción de la renta, condición que se cumplía en dicho evento porque el origen era el incumplimiento del plazo previsto para el pago de proveedores. Además la sentencia se apoyó en que el art. 117 del E.T., norma base del análisis para la época de los hechos, no establecía diferencia en cuanto a los intereses de plazo y los intereses moratorios, distinción que en consecuencia no podía efectuarla el intérprete.

El demandante había alegado también que en el caso debía darse aplicación al artículo 264 de la ley 223 de 1995, porque la DIAN había aceptado en uno de sus conceptos (Concepto 70322 de 8 de septiembre de 1998) la deducibilidad los intereses que se pagan a los proveedores como contraprestación a la financiación tanto ordinaria como por la extraordinaria o moratoria. Sin embargo, el Consejo de Estado no necesitó manifestarse sobre esta alegación.

Por oposición, en una sentencia posterior¹¹ el Consejo de Estado consideró que los intereses moratorios tienen naturaleza sancionatoria, y por ello debe entenderse que no guardan relación de causalidad con la actividad generadora de renta.

c) No deducibilidad de indemnizaciones por accidente de tránsito:

(importaciones y exportaciones) los pagos que se han originado en el incumplimiento de obligaciones legales y que por su naturaleza constituyen sanción, pues ello equivaldría a premiar lo que está reprobado.

Además es evidente que en tales casos no existe la relación de causa y efecto que debe darse entre el gasto y la actividad productora de renta, en la medida en que no existe vínculo de dependencia alguno entre tales erogaciones y la actividad económica realizada por la actora, pues son gastos que se hacen de manera forzosa y que obviamente no son propios o inherentes a la actividad productora de la renta.”

¹⁰ Sentencia de 19 de julio de 2001, Expediente 11901, C.P. Maria Inés Ortiz Barbosa. Actor: Concretos de Risaralda Ltda.

La DIAN había rechazado parcialmente, respecto del año gravable 1995, las deducciones incluidas por el contribuyente en su declaración de renta por concepto de intereses y gastos financieros. El rechazo ascendía a la suma de \$36.870.000, que era lo pagado por concepto de intereses moratorios y refinanciamientos a proveedores, en una época en la que se recordará, el país afrontaba una severa crisis económica.

Queda claro que tal situación de crisis sirvió de fuente al Consejo de Estado para su decisión. Se lee en la misma: “En cuanto a cancelación de intereses moratorios con origen en el incumplimiento de plazo para el pago de las obligaciones con los proveedores, no puede sostenerse que como regla general no sean necesarios para la producción de la renta. En épocas de crisis económica, cuando el crédito bancario está restringido, las empresas productoras se ven en la imperiosa necesidad de obtener financiación ordinaria o extraordinaria para no paralizar sus actividades y obtener los beneficios económicos que se pretenden cuando se realiza una inversión. Resulta entonces que el pago de intereses ordinarios o moratorios está íntimamente ligado a la producción de la renta, y en consecuencia en principio existe nexo causal entre estos dos elementos y solo cuando éste no exista no será procedente deducirlo, aspecto que fue regulado en el artículo 38 de la ley 488 de 1998.

De otra parte el artículo 117 en su texto inicial, norma aplicable al caso sub examine, no hace distinción respecto a la clase de intereses que son deducibles, por lo cual, no puede interpretarse en el sentido de que solo son los intereses ordinarios. La condición que establece la norma es que no exceda la tasa más alta autorizada para los establecimientos bancarios durante el respectivo año gravable, certificada, hoy por la Superintendencia Bancaria, y antes de la ley 488 de 1998 por el Superintendente Bancario, límite que no se discute.”

¹¹ Sentencia de 4 de mayo de 2006, Expediente 13899, C.P. Juan Angel Palacio Hincapié. Actor: Vitrofarma S.A. Se lee en la misma: “De otro lado, tal como consta en los comprobantes de egreso, los pagos realizados a la sociedad ASMAR Y CÍA LTDA. corresponden a intereses moratorios, los cuales en su calidad de sanción, no gozan de la característica de la necesidad para el desarrollo de la actividad productora de renta, exigida por el artículo 107 del Estatuto Tributario para que proceda su deducción”.

En Sentencia de 27 de septiembre de 2007 (Expediente 15299),¹² el alto tribunal no aceptó como expensa necesaria el pago de una indemnización por accidente de tránsito pagada por un contribuyente dedicado a actividades de transporte, considerando que tal pago no guarda relación de causalidad con la actividad generadora de la renta.

Sin embargo, la decisión de la sala en tal caso no fue unánime. La consejera Ligia López Díaz salvó el voto, por considerar que, si bien el pago de una indemnización por accidente de tránsito no contribuye directamente en la producción de la renta, entre la actividad de transporte y dicha indemnización si existe una relación de causalidad indirecta, dado que la actividad de transporte es una actividad susceptible de riesgo.¹³ El salvamento de voto señala adicionalmente que la relación de causalidad debe predicarse respecto del gasto y la actividad desarrollada por la empresa, no respecto del gasto y el ingreso.

A título ilustrativo vale la pena recordar que este mismo tema ha sido abordado años atrás por la DIAN, oportunidad en la cual dicha entidad manifestó que las indemnizaciones canceladas como consecuencia de un accidente de tránsito no son deducibles (Concepto 45992 de 12 de junio de 1998).¹⁴

3. Comentarios propios a la sentencia objeto de análisis

3.1. Falta de un mayor desarrollo del problema jurídico principal dentro de la sentencia

Al revisar cuidadosamente la jurisprudencia que nos ocupa, se observa que en su parte considerativa el Consejo de Estado se apoya en la jurisprudencia previa de la Corporación, a efectos definir los requisitos de causalidad y de necesidad.

¹² Sentencia de 27 de septiembre de 2007 (Expediente 15299), Consejero ponente: Juan Angel Palacio Hincapié. Actor: Flota El Ruiz S.A.

¹³ Dice el salvamento de voto: "(...) En sentencia del 13 de octubre de 2005, Expedientes 13631 y 14122 (acumulados), la Sala concluyó que los gastos deben guardar relación causal con la actividad que le genera renta a la sociedad contribuyente, conforme al objeto social, independientemente de que no tenga relación directa con el ingreso obtenido en desarrollo de su ocupación, siempre que forme parte de aquellas expensas necesarias que deben cumplir los entes comerciales.

En la misma fecha y siguiendo el anterior criterio, la Sala profirió otra providencia en la cual definió la relación de causalidad como "el vínculo que guardan los gastos realizados con la actividad productora de renta, de manera que para que un gasto sea deducible debe corresponder a actividad económica, ya que son el antecedente necesario (causa) para producir el ingreso (efecto) que se genera en el desarrollo de dicha actividad. (...) La expensa normal o necesaria no siempre requiere regularidad en el tiempo, es decir, se puede realizar en forma esporádica pero debe estar vinculada a la producción de la renta, y lo que importa es que sea "comercialmente necesaria", según las costumbres mercantiles de la actividad respectiva".

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".

¹⁴ En aquella oportunidad señaló la DIAN: "De tal manera que el pago de las indemnizaciones a las cuales usted se refiere en su consulta, no son deducibles, en primer lugar porque no reúne (sic) 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 y en segundo lugar porque las indemnizaciones en comento, se realizan con el fin de resarcir unos daños causados a un tercero por la comisión de unos hechos, que de ninguna manera pueden convertirse en un beneficio para el infractor, pues sería tanto como premiar lo que está reprobado."

En efecto, con relación al primero de tales requisitos, se indica en la sentencia que la relación de causalidad exige una relación de causa-efecto, de acuerdo con la cual serán deducibles exclusivamente aquellos costos o gastos íntimamente relacionados con la producción del ingreso, de tal modo que si no se incurre en los mismos la renta no se produciría. Se trata, para adoptar la terminología usada por Francisco Bravo González,¹⁵ de un entendimiento *civilista* del requisito, esto es, un entendimiento basado en el concepto de expensa necesaria contemplado por el artículo 965 del Código Civil.

De otro lado, en lo relativo al requisito de la necesidad, el Consejo de Estado expresa dos planteamientos que igualmente ya han sido desarrollados en otras decisiones de dicho tribunal: en primer lugar, que el gasto necesario es aquel que interviene de manera directa o indirecta en la obtención efectiva de la renta, “en oposición al gasto meramente útil o conveniente”; y en segundo lugar que el gasto comercial es el gasto “comercialmente necesario” según las costumbres mercantiles, esto es, los gastos que ordinariamente tienen que efectuar las sociedades para su normal funcionamiento, comercialización o financiación, y no para su producción o fabricación.

Puede decirse entonces que, por lo menos hasta esta parte del análisis, la referida sentencia se limita a transcribir ciertas formulaciones usuales en la jurisprudencia previa del Consejo de Estado.

Ya en la parte final de sus consideraciones dicho tribunal intenta abordar –con inusitada brevedad- lo relativo específicamente a la deducción analizada en el *sub júdice*, para lo cual manifestó que dicho pago no cumple con los requisitos de causalidad y necesidad.¹⁶ Al respecto, llama la atención el hecho de que el Consejo de Estado no expresó las razones por las cuales el gasto objeto de análisis no cumplía en su opinión con dichos requisitos, de manera individual o separada para cada uno de ellos, sino que despachó los dos requisitos conjuntamente. En tal aspecto, desde luego, la referida sentencia se encuentra lejos de constituir un modelo de argumentación o fundamentación.

En nuestra opinión, no bastaba en este caso con hacer una mera referencia a decisiones anteriores, sino que se debió haber examinado detalladamente la naturaleza del pago analizado en el caso concreto, más aún si se tiene presente que la jurisprudencia previa del Consejo de Estado en lo referente a la deducibilidad de pagos con naturaleza indemnizatoria no ha sido unívoca, y adicionalmente existía un antecedente jurisprudencial (al cual ya nos hemos referido), en el cual de manera expresa se había aceptado la deducibilidad de la indemnización por despido injusto.

Antes de adentrarnos en nuestros comentarios sobre la relación de causalidad, debe señalarse que en la referida sentencia (como tampoco, al parecer, en los alegatos de las partes), se hizo referencia al requisito de la anualidad, como condición de toda deducción. El requisito de anualidad ha sido explicado así por Corredor Alejo, haciendo referencia al costo, lo cual sin embargo puede hacerse extensivo a las deducciones:¹⁷

¹⁵ Bravo González, Francisco. Opus cit., p. 698.

¹⁶ En efecto, se lee en la sentencia lo siguiente: “(...) Siendo ello así, respecto de esa indemnización no puede configurarse el criterio en virtud del cual se acepta la relación de causalidad y necesidad de los pagos extraordinarios provenientes de la relación laboral con la actividad productora de renta.

¹⁷ Corredor Alejo, Jesús Orlando. Impuesto de Renta. Parte General. Bogotá D.C.: CIJUF, 2009, p. 246.

“Con este requisito queremos significar que los costos deben corresponder a la vigencia fiscal que se está declarando y, por lo tanto, deben estar amparados en un documento que efectivamente evidencie esa anualidad. Diríamos más concretamente que el costo debe corresponder a productos vendidos en el año o período gravable. En efecto, cuando se adquiere un inventario, el costo del mismo hará parte del activo hasta tanto se venda. Una vez se enajena, su costo resulta *imputable* al ejercicio fiscal de la venta. En este sentido, pues, la anualidad nos indica que el costo de venta debe estar asociado con el ingreso correlativo. En suma, sino hay un ingreso, no hay costo.” (cursiva dentro del texto).

En el caso que nos ocupa, debe tenerse presente que la sentencia judicial se produjo en un año muy posterior al del retiro del empleado, por lo cual el pago de la indemnización no podría asociarse con la renta del año en que se efectuó su pago.

En adelante, sin embargo, dejaremos de lado este punto, y nos concentraremos en el análisis de las indemnizaciones por despido de cara a los demás requisitos de las deducciones, en especial aquellos analizados en la sentencia.

3.2. ¿Existía en el presente caso una relación de causalidad “indirecta” con la actividad generadora de la renta?

Desarrollando aún más el anterior comentario, cabe preguntarse por qué el máximo tribunal de lo contencioso administrativo no analizó si en este caso existía una relación de causalidad, así fuera de naturaleza indirecta, entre el pago de la indemnización y la actividad productora de renta desarrollada por el contribuyente.

Como es sabido, ante la severidad de los requisitos de causalidad y necesidad, especialmente cuando los mismos se interpretan de una manera *civilista* (esto es, como una relación “causa-efecto”), el Consejo de Estado se ha visto en la necesidad de desarrollar criterios como el de la relación de causalidad o necesidad “indirectas”, y así mismo ha establecido la relación de causalidad no con el ingreso, sino con la actividad generadora de renta.

El área en el cual se ha desarrollado mejor esta teoría es el de las expensas necesarias, siendo emblemática la sentencia del 13 de octubre de 2005¹⁸ del Consejo de Estado mediante la cual se

¹⁸ Sentencia de 13 de octubre de 2005, Expedientes 13631 y 14122 (acumulados), C.P. Juan Angel Palacio Hincapié. Actores: José Alberto Martínez Menéndez y Celso Vicente Amaya Mantilla, mediante la cual se declaró la nulidad de los Conceptos 044070 de 1999 y 052218 de 2002. Manifestó el Consejo de Estado: “La contribución a la Superintendencia de Sociedades, en su calidad de aporte parafiscal por parte de los contribuyentes del impuesto sobre la renta que sean sociedades comerciales bajo su control y vigilancia, 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

consideró que el pago de la contribución a la Superintendencia de Sociedades por parte de entidades sujetas a la vigilancia de dicha entidad es deducible, dado que, si bien para la obtención del ingreso no se requiere del pago de la referida contribución, la misma forma parte de las expensas necesarias, por lo cual guarda una relación causal indirecta con la obtención del ingreso. Adicionalmente, en la referida sentencia se acepta que la referida contribución es una expensa necesaria, no parte del costo, por lo cual su relación con la obtención del ingreso es indirecta,¹⁹ y adicionalmente se asocia el gasto con la actividad productora de renta, no con el ingreso. La doctrina ha destacado así la importancia de este planteamiento jurisprudencial:

“A partir de ahora, no cabe duda de que tal requisito se refiere al vínculo o correspondencia que debe existir entre la expensa (costo o gasto) y la actividad productora de renta, es decir, la que desarrolla el objeto social (principal o secundario) del contribuyente. Con esto se elimina la ambivalencia que surgió en algunas providencias cuando se afirmó que la relación era con los ingresos, argumento del que se apoyó en no pocas veces la DIAN para rechazar deducciones.”²⁰

En sentencias posteriores, y con base en las mismas razones, el Consejo de Estado ha ratificado este entendimiento.²¹

Más aún, se recordará igualmente que, en su salvamento de voto a la sentencia de 27 de septiembre de 2007 (Expediente 15299), la Consejera Ligia López Díaz consideró que las indemnizaciones pagadas por accidente de tránsito por parte de una empresa transportadora son deducibles, por tener una relación directa no con el ingreso obtenido sino con la actividad generadora de renta.

Volviendo al tema que nos ocupa, no nos cabe duda, por ejemplo, que en la sentencia que ahora analizamos bien pudo el Consejo de Estado haber arribado a la conclusión de que las indemnizaciones por despido injusto si son deducibles, de haberse entendido que las modificaciones en la planta de personal (se lleven o no a cabo por la vía del despido injusto) permiten una mejor adaptación de la empresa para el ejercicio de la actividad productora de su renta. En otras palabras, estamos frente a una relación indirecta con dicha actividad, en la

indirecta, necesaria, proporcional, normalmente acostumbrada y analizada con criterio comercial, para la procedencia de su deducibilidad” (subrayas fuera del texto).

¹⁹ Dijo el Consejo de Estado: “Por otro lado, el argumento de la DIAN en el concepto demandado y defendido a lo largo del debate jurisdiccional, en el sentido que el pago de la contribución no guarda relación directa con el ingreso obtenido en desarrollo de la actividad generadora de renta, como quiera que para generar ingresos provenientes de la producción y venta de bienes y/o prestación de servicios, no es necesario el pago de la contribución, sería procedente si la citada contribución parafiscal constituyera costo de producción de adquisición o producción, es decir costo fiscal de los bienes o servicios, pero como se dijo antes, el pago de la contribución hace parte de las expensas necesarias a manera de deducciones como quiera que su relación con la obtención de los ingresos es de manera indirecta, es decir conforma los egresos que tiene una relación mediata con la actividad productora de renta.”

²⁰ Pinzón Pinzón, John Alirio. Consolidación jurisprudencial sobre las deducciones en el impuesto sobre la renta. En: Revista Impuestos, Editorial Legis, N° 134 Mar.-Abr. 2006.

²¹ Sentencia de 25 de Octubre de 2006, Expediente 14796, C.P. Juan Angel Palacio Hincapié. Actor: Conde Aparicio y Cía. S. en C.S. Centro Agrícola. Manifestó el Consejo de Estado que “la necesidad del gasto por la contribución a la Supersociedades se concreta en que su erogación es necesaria no solamente para cumplir con el requerimiento legal de la Ley 222 de 1995, sino que hace parte de los egresos administrativos que cualquier actividad económica requiere para su normal funcionamiento, ya que si no se pagara, es cierto que de todas formas el bien o servicio se produciría, pero no se estaría dando cumplimiento con todos los pagos que implica desarrollar una actividad económica lucrativa”. En igual sentido, Sentencia de 27 de mayo de 2010 (Expediente 16800), C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia. Actor: Corporación Financiera de Occidente S.A. En Liquidación.

medida en que el despido permite que la empresa se adapte para una mejor generación de renta en el futuro. Tal era precisamente uno de los argumentos del demandante.

Ahora bien, es cierto que las indemnizaciones por despido no corresponden a la contraprestación del servicio, sino a la necesidad de reparar los perjuicios que se originan para el trabajador por la terminación unilateral del contrato. Sin embargo, el Consejo de Estado ha aceptado que ciertos pagos laborales pueden no corresponder a la contraprestación del servicio y aún así satisfacer el requisito de necesidad, como sucede por ejemplo con las bonificaciones pagadas ocasionalmente por mera liberalidad del empleador.²² Si bien en este caso el trabajador ya no se encuentra vinculado a la empresa al momento del pago, dicha situación no debería generar el rechazo como deducción, toda vez que el efecto del despido es precisamente el retiro del trabajador.

Existe un aspecto adicional que debe ser evaluado. En la sentencia que ahora nos ocupa, el demandante manifestó que el hecho de que el pago de la indemnización por despido injusto obedezca a un mandato judicial obligatorio, lleva a que el pago deba considerarse como necesario para la actividad generadora de renta. El Consejo de Estado por su parte manifestó que el hecho de que legalmente se deba el pago no lo convierte en deducible, como tampoco lo es, por ejemplo, el pago de sanciones a cargo del contribuyente.

No coincidimos con la asimilación que efectúa el Consejo entre la indemnización por despido injusto y “el pago de cualquier otra sanción a cargo del contribuyente”, debido a que el contrato que da lugar al pago se celebra en desarrollo de la actividad generadora de renta, y es el propio ordenamiento laboral el que permite la terminación unilateral del contrato de trabajo, bajo la condición que se pague la indemnización prevista en la ley. La propia ley tributaria establece un régimen para estas indemnizaciones: las mismas constituyen un ingreso gravado, derivado de la relación laboral, por lo cual el artículo 401-3 del E.T. regula sus efectos en lo relativo a la retención en la fuente.

Tomando en cuenta que es la propia ley la que prevé la sanción, y que la realización de una actividad productora de renta supone como regla general la contratación de personal, la terminación unilateral del contrato de trabajo no es una situación tan anormal o tan aislada en la práctica como pudiera creerse. Potencialmente cualquier contribuyente podría enfrentar esta situación. Atendiendo entonces el mandato del propio artículo 107 del Estatuto Tributario (contenido en el Decreto 624 de 1989), conforme al cual “la necesidad y proporcionalidad de las expensas deberá determinarse con criterio comercial, tomando en cuenta las normalmente acostumbradas en cada actividad”, debe abandonarse la percepción de estos pagos como un hecho reprochable o completamente extraño a la realización de la actividad generadora de renta.

3.3. Deberían ser deducibles las indemnizaciones y las sanciones contractuales en que incurre un contribuyente?

²² Se recordará que mediante Sentencia 14372 del 13 de octubre de 2005, C.P. María Teresa Ortíz Barbosa, el Consejo de Estado declaró la nulidad del concepto 57621 del 12 de septiembre de 2003 proferido por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, en el cual esta última había considerado que los pagos efectuados a los trabajadores por la mera liberalidad del empleador, como aquellos efectuados a título de participación de utilidades y bonificaciones ocasionales, no cumplen con el requisito de necesidad y por tanto no son deducibles del impuesto sobre la renta.

Vale la pena preguntarse si lo que acaba de decirse se puede extender también a otras indemnizaciones o sanciones contractuales en que incurre el contribuyente en el desarrollo de su actividad.

En ocasiones se ha asumido que reconocer la deducción de las indemnizaciones o sanciones pagadas por un contribuyente, se traduce en estimular su incumplimiento contractual. Por ejemplo, en la sentencia objeto de nuestro análisis, se dijo:

“Finalmente, aceptar la deducibilidad del pago laboral que tiene un carácter sancionatorio como el que se discute, implicaría la concesión de un beneficio tributario a quien por su causa da lugar al pago de una indemnización”.

Lo cual, ciertamente, guarda similitud con el planteamiento hecho por la DIAN años atrás, cuando, consultada sobre la deducibilidad de las indemnizaciones canceladas como consecuencia de un accidente de tránsito, manifestó que las mismas no eran deducibles porque, entre otras razones, “se realizan con el fin de resarcir unos daños causados a un tercero por la comisión de unos hechos, que de ninguna manera pueden convertirse en un beneficio para el infractor, pues sería tanto como premiar lo que está reprobado” (Concepto 45992 de 12 de junio de 1998).

Se trata, a nuestro modo de ver, de un enfoque equivocado, pues la finalidad del derecho tributario no es el de desestimular el incumplimiento de los contratos (lo cual le corresponde a otras áreas del derecho), sino el de determinar, con fundamento en unos ciertos principios tributarios (entre ellos el de equidad tributaria), la base gravable justa de un impuesto. El derecho tributario, entonces, no tiene por qué convertirse en un factor adicional de castigo de la conducta contractual o extracontractual de las partes, pues para eso existen los remedios previstos por el derecho civil o el derecho laboral, según el caso.

Lo cierto es que, al revisar no solo la sentencia que nos ocupa, sino otras que tuvimos oportunidad de incluir en nuestro recuento de jurisprudencia previa, parecería existir una línea jurisprudencial en torno a la no deducibilidad de las sanciones o indemnizaciones por incumplimiento contractual en las que incurre un contribuyente. Sin embargo, se trata de un tema en el cual han existido interpretaciones opuestas entre la autoridad tributaria y los contribuyentes, o entre aquélla y el Consejo de Estado y, adicionalmente, las decisiones de este último han estado marcadas por las condiciones particulares de cada caso,²³ por lo cual parecería tratarse de una línea jurisprudencial que admite excepciones.

Somos de la idea que las sanciones contractuales o indemnizaciones pagadas por un contribuyente con ocasión de la ejecución de un contrato, cualquiera sea su forma, no deben considerarse *a priori* como no deducibles. No existe tampoco una norma que prohíba de manera expresa su deducibilidad. Antes bien, resulta muy dicente que el propio artículo 117 del E.T. permita la deducibilidad de intereses moratorios, con la excepción allí prevista.

²³ Por ejemplo, se recordará que para aceptar la deducibilidad de los intereses moratorios (Sentencia de 19 de julio de 2001, Expediente 11901, C.P. María Inés Ortiz Barbosa, Actor: Concretos de Risaralda Ltda., el Consejo de Estado se basó en la crisis económica que afectaba a las empresas para la época de los hechos. De no haber sido por dicha crisis, posiblemente la decisión habría sido diferente. O, en su salvamento de voto a la sentencia de 27 de septiembre de 2007 (Expediente 15299), Consejero ponente: Juan Ángel Palacio Hincapié, Actor: Flota El Ruiz S.A., la consejera Ligia López Díaz se basó en el hecho de que la actividad generadora de renta del contribuyente implicado era el transporte público de pasajeros, actividad que lleva en sí misma implícito el riesgo de accidentes de tránsito. En uno y otro caso fueron circunstancias específicas del caso las que motivaron la decisión o el salvamento de voto.

Si bien es claro que tales sanciones contractuales o indemnizatorias no guardan una relación de causalidad con el ingreso, pueden si tener una relación de causalidad con la actividad generadora de renta. Por ejemplo, un contribuyente podría incurrir en un sobregiro con la finalidad de pagar materias primas; o proceder al pago de perjuicios causados a terceros en ejercicio de su actividad generadora de renta; o proceder al pago de multas o cláusulas penales por no haber alcanzado a cumplir con una prestación a su cargo dentro del plazo acordado. Podría suceder, sin embargo, que el pago no guarde relación con la actividad generadora de renta, como sería el caso de una indemnización por despido injusto pagada a un empleado contratado exclusivamente para prestar servicios de transporte a los integrantes del núcleo familiar de un alto ejecutivo de la empresa.

Por ello, al momento de evaluar la deducibilidad del pago indemnizatorio debe siempre revisarse en primer lugar si el contrato correspondiente de cuya ejecución se deriva la sanción o indemnización es un contrato que guarda relación de causalidad con la actividad generadora de renta. Si el contrato guarda relación de causalidad con la actividad generadora de renta entonces debería entenderse que los pagos ejecutados en desarrollo del mismo también guardan dicha relación de causalidad, inclusive en aquellos casos en que lo que se busca es deshacer el contrato, o proceder a su terminación. Lo anterior es aún más claro en el caso de los contratos de ejecución sucesiva, como sucede con el contrato de trabajo: en este tipo de contratos su terminación, en especial a mediano y largo plazo, implica que la empresa incurra en menores gastos hacia el futuro, lo cual se ve traducido en una mayor renta líquida futura.

Es de la mayor importancia recordar que el régimen de deducciones, atendiendo la función minoradora de éstas en el proceso de depuración de la renta, guarda una íntima relación con el principio de justicia tributaria, en la medida en que permiten determinar con exactitud la capacidad contributiva del contribuyente. Se trata de un aspecto a menudo olvidado en la doctrina de la DIAN, y en ocasiones también en la propia jurisprudencia del Consejo de Estado. Es también evidente la necesidad de aplicar el test de la llamada "relación de causalidad" con un rasero diferente según estemos frente a un costo y una deducción, dada la relación apenas indirecta de estas últimas con relación a la actividad generadora de renta.

4. Conclusiones

La sentencia que hemos analizado es una prueba más de que las normas que contemplan los requisitos de las deducciones, a pesar de la abundante jurisprudencia existente, siguen siendo fuente de conflictos e interpretaciones diversas entre los contribuyentes, la administración y la jurisdicción de lo contencioso administrativo. Curiosamente en el caso de la sentencia analizada ha sido el Consejo de Estado, no la propia autoridad tributaria, quien ha defendido la no deducibilidad de las indemnizaciones por despido injusto.

Al leer dicha sentencia queda la sensación de que el Consejo de Estado repitió, de forma algo mecánica, consideraciones contenidas en la jurisprudencia previa sobre los requisitos de causalidad y necesidad, y que abordó -con inusitada brevedad- el problema específico sometido a su análisis, sin expresar las razones específicas por las cuales consideraba que el pago de las indemnizaciones por despido injusto no cumple con los requisitos de causalidad y necesidad. Adicionalmente, en la misma no se hizo referencia al requisito de la anualidad, el cual

ciertamente pone en duda la deducibilidad de la indemnización al haber sido pagada en un año posterior al del retiro del trabajador.

Parecería existir una línea jurisprudencial en cuanto a la no deducibilidad de las sanciones contractuales, tales como indemnizaciones, multas o cláusulas penales, que deba pagar un contribuyente respecto de un contrato celebrado en desarrollo de la actividad generadora de renta, pues son más las ocasiones en que se ha negado su deducibilidad que aquellas en que se ha aceptado, estando en cada caso la decisión altamente influenciada por las circunstancias particulares del mismo.

Sin embargo, somos de la idea que en la jurisprudencia analizada se pudo y se debió haber llegado a la solución contraria a la adoptada, por existir una relación de causalidad indirecta entre el pago y la actividad generadora de renta del contribuyente. Más aún, y en términos más amplios, consideramos que no debería negarse *a priori* la deducibilidad de las sanciones o pagos indemnizatorios contractuales, pues en algunos casos pueden guardar relación de causalidad con la actividad generadora de renta. La relación de necesidad no puede juzgarse con la misma severidad para costos y gastos, pues estos últimos no se incorporan directamente en los bienes o servicios producidos.

Finalmente, debe abandonarse la idea de que aceptar la deducibilidad de sanciones o indemnizaciones se traduce en un beneficio para el infractor, pues la finalidad del derecho tributario no es la de convertirse en un factor adicional de castigo de la conducta contractual o extracontractual de las partes, sino la de determinar la capacidad contributiva mediante un sistema de minoraciones estructurales basado en el principio de equidad tributaria.

BIBLIOGRAFÍA

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.

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.

Corredor Alejo, Jesús Orlando. Impuesto de Renta. Parte General. Bogotá D.C.: CIJUF, 2009.

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.

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.

Vasco Martínez, Rubén. Deducciones y Compensaciones Fiscales. Bogotá D.C.: CIJUF, 2009.