

**ACERCA DE LA PROCEDENCIA DE LA DEDUCCIÓN POR INDEMNIZACIÓN POR
DESPIDO INJUSTIFICADO EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA**

EDITH L. MARTINEZ MURILLO

EGRESADA

FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIAS POLÍTICAS

UNIVERSIDAD DE ANTIOQUIA

MEDELLÍN

TRABAJO DE GRADO PARA OPTAR EL TÍTULO DE ABOGADA

JULIÁN ALBERTO ZAMBRANO SÁNCHEZ

ASESOR

11 de agosto de 2022

Resumen

La deducibilidad en el impuesto sobre la renta por los pagos realizados por concepto de indemnización por despido injustificado han sido un tema controversial en materia tributaria, al punto, que existen algunos pronunciamientos del Consejo de Estado donde se han declarado improcedentes; sin embargo, a partir de la Sentencia de Unificación del 26 de noviembre de 2020 el Consejo de Estado ha creado y unificado vía jurisprudencial las reglas que deben observarse para considerar que un gasto es deducible del impuesto sobre la renta de conformidad con los requisitos del artículo 107 del E.T. Por ello, es pertinente analizar, si a la luz de estos nuevos argumentos se considera procedente la deducción en el impuesto sobre la renta por los pagos realizados por concepto de indemnización por despido sin justa causa. El presente artículo abordará los criterios desarrollados por este alto tribunal, a través de un análisis académico de su jurisprudencia, con el fin de aportar a la construcción de una postura técnica para la interpretación de esta temática, y así analizar la posición interpretativa frente a la deducibilidad de los pagos realizados por concepto de indemnización sin justa causa de la Autoridad Tributaria (DIAN) y la jurisdicción contenciosa administrativa.

Palabras claves: impuesto sobre la renta, deducibilidad, artículo 107 del estatuto tributario, indemnización por despido injustificado, expensa necesaria.

Introducción

En la Constitución 1991 se consagró a Colombia como un Estado Social de Derecho, lo cual comprende una serie de garantías y derechos que debe salvaguardar la Nación para con los ciudadanos, conllevando así un gran gasto público para la creación e implementación de políticas, que busquen garantizar el cumplimiento de los fines del Estado, en ese sentido, el Estado Colombiano necesita de un alto presupuesto, el cual proviene principalmente de tres rubros, que son: Ingresos por Impuestos, Ingresos por Deuda Externa o Interna e Ingresos obtenidos por las empresas del sector público.

Por esta razón, los impuestos en Colombia se justifican según Moreno Rueda (2004) “en los fines del Estado esto en aras de garantizar los gastos e inversiones dentro de conceptos de equidad y justicia” (p. 18 y 19) que permitan la satisfacción del interés general.

En ese mismo orden de ideas, Castillo & Castillo (2016) consideran “que para que el Estado pueda cumplir con su obligación constitucional de velar por el bien común y proporcionar a la población los servicios básicos que ésta requiere, necesita de recursos cuya principal fuente son los impuestos pagados por los contribuyentes”. (p 149-162)

En esos términos, también lo ha manifestado el Doctor Mauricio A. Plazas Vega (2005) al expresar “que el impuesto debe guardar una relación directa y permanente con los fines del Estado, los cuales no se concretan en la obtención de un ingreso, o al menos no de manera inmediata”. (p.249)

Sobre esto, se pronunció la Corte Constitucional mediante la Sentencia C-643 de 2002 del 13 de agosto de 2002, Exp. D-3880 del Magistrado Ponente Efraín Salgado Forero al señalar:

La imposición de tributos es básica en toda sociedad al constituirse en el instrumento eficaz de la política macroeconómica con que cuenta el Estado para financiar su funcionamiento, hacer inversiones, obras públicas, satisfacer necesidades básicas, en fin, todas aquellas actividades destinadas a satisfacer las necesidades básicas y a promover la prosperidad general y el bienestar de todos los habitantes. Además, es deber de todas las personas contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado, dentro de los conceptos de justicia y equidad (art. 95-9 C.P.). (Corte Constitucional, 2002)

En síntesis, de acuerdo con el alto tribunal Constitucional, la existencia de la carga tributaria en favor del Estado y que obliga a los ciudadanos según lo establece el numeral 9 del artículo 95 de la Constitución Política, se enmarca en principios de solidaridad y reciprocidad¹ que buscan como fin contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado Colombiano.

Bajo este análisis, uno de los principales impuestos por medio de los cuales se recauda el presupuesto nacional, es el impuesto sobre la renta, el cual busca gravar los ingresos susceptibles de generar riqueza obtenidos durante un año gravable por personas naturales y jurídicas.

Actualmente, según datos aportados por FENALCO² las personas jurídicas aportan el 70% del ingreso que se recauda por impuesto sobre la renta, que para el año 2021 fue de \$77,581 billones³, por consiguiente, las empresas que se encuentran constituidas y aquellas que realizan

¹ Corte Constitucional, Sentencia C-261/02 del 16 de abril de 2002. Exp. D-3705. M.P. Dra. Clara Inés Vargas Hernández

²Datos aportados por la Federación Nacional de Comerciantes “FENALCO”.

Salazar, C. (13 de abril de 2021) La tarifa del impuesto de renta a empresas es de las más altas de la OCDE. *La República*. <https://www.larepublica.co/economia/la-tarifa-del-impuesto-de-renta-a-empresas-en-colombia-es-de-las-mas-altas-de-la-ocde-3152287>.

³Se trata de información estadística de la Subdirección de Gestión de Recaudo y Cobranzas- Estadísticas Gerenciales de la Dirección Nacional de Impuestos –DIAN-. Son cifras preliminares con fecha de corte 29 junio de 2022 *(p) Cifras preliminares.

operaciones en el territorio nacional, aportan un alto y significativo porcentaje del recaudo total por impuestos, y por tanto, del presupuesto nacional.

En consideración a lo anterior, las empresas en Colombia, tienen un papel relevante e importante en el recaudo fiscal, no obstante, este no es el único costo que asumen las empresas para el desarrollo de su objeto social en el territorio Colombiano, otro de los costos que mayor impacto genera en los ingresos de las empresas, son los altos costos laborales no salariales por la planta de empleados, que también incide en su rentabilidad neta, estas cargas económicas tienen su fundamento en la normativa vigente en materia laboral en Colombia.

Estos costos laborales no salariales a cargo de la empresa y/o empleador, representan según Cárdenas, M. & Mercer-Blackman, V. (2005) más del 40% del salario⁴(p.139), alguno de estos son: la seguridad social entre ella se encuentra la salud, pensiones, cesantías y ARL, y cargas parafiscales, Cajas de Compensación, ICBF y SENA, cuyas obligaciones debe asumir el empleador para con sus empleados, en su totalidad o un porcentaje de acuerdo a lo establecido en la normativa laboral.

Ahora bien, otro de los gastos laborales no salariales a cargo del empleador y que constituye un derecho laboral en favor del trabajador, es la indemnización por despido injustificado, que se configura en caso de terminación del contrato de trabajo sin justa causa comprobada, por parte del

Dirección Nacional de Impuestos. (Con corte al 29 de junio 2022). *Estadísticas de los tributos administrados por la DIAN* <https://www.dian.gov.co/dian/cifras/Paginas/EstadisticasRecaudo.aspx>

⁴ Este valor se estableció en el Estudio sobre el Sistema Tributario Colombiano elaborado por Mauricio Cárdenas y Valerie Mercer-Blackman y financiado por la Cámara de Comercio Colombo-americana con el patrocinio de USAID (Agencia de Estados Unidos para el Desarrollo Internacional).

Cárdenas, M. & Mercer-Blackman, V. (2005). *El sistema tributario colombiano: impacto sobre la eficiencia y la competitividad*. Bogotá: Fedesarrollo, agosto, p.139

empleador, según lo establecido en el artículo 64 del Código Sustantivo del Trabajo (en adelante “CST”), con la finalidad de resarcir los daños y perjuicios causados al empleado.

El pago de esta indemnización en favor del trabajador afectado por la terminación unilateral de su contrato laboral, es un gasto que deben asumir las empresas, que en muchos casos puede tener un alto impacto en las finanzas de las pequeñas y medianas compañías, por lo cual se hace relevante analizar si es procedente deducir los valores pagados por este concepto en la declaración de renta presentada por el contribuyente.

No obstante, la procedencia de la deducibilidad de los pagos realizados por concepto de indemnización por despido injustificado ha sido tema de discusión y controversia en varias oportunidades ante la Autoridad Tributaria y ante la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo, no es para menos, si se tiene de presente que existen diferentes requisitos jurídicos (causalidad, necesidad y proporcionalidad) que necesitan ser probados para reconocer que un gasto es una expensa necesaria, y por tanto, deducible del impuesto sobre la renta de conformidad con el artículo 107 del Estatuto Tributario (en adelante “E.T.”).

Con respecto a este tema, la DIAN expidió el Concepto 094762 del 28 de septiembre de 2000, el cual se encuentra vigente hasta la fecha del escrito de este artículo, por medio del cual manifestó que los pagos realizados por concepto de indemnización laboral por despido injustificado eran deducibles del impuesto sobre la renta, dado que provenían de una relación laboral.

Por su parte, la jurisprudencia del Alto Tribunal Administrativo ha venido estudiando la procedencia de las deducciones en el impuesto sobre la renta por los valores pagados por concepto de indemnizaciones por despido injustificado desde hace mucho tiempo, generando diversas

interpretaciones por parte del Consejo de Estado respecto al tratamiento tributario, es así como en algunas sentencias se cataloga la indemnización por despido sin justa causa como una expensa necesaria siempre que se cumplan con los requisitos establecidos en el artículo 107 del E.T. y en otros pronunciamientos consideró que no puede ser deducible este gasto en los términos del artículo 107 del E.T. dada la naturaleza o el origen del pago que es resarcir o indemnizar un daño causado⁵.

En ese orden de ideas, y dado que esta discusión continúa latente, con el presente trabajo se pretende revisar si los pagos que se realizan por concepto de indemnización por despido injustificado son deducibles del impuesto a la renta a partir de lo establecido en el artículo 107 del Estatuto Tributario, para lo cual se intentará dar cuenta de los criterios que ha desarrollado el Consejo de Estado mediante la Sentencia de Unificación del 26 de noviembre de 2020 atendiendo a la pregunta de ¿Son procedentes las deducciones del impuesto a la renta por los pagos que se realizan por concepto de indemnización por despido injustificado en Colombia?

Por lo anterior, con el fin de acercar al lector a la solución de dicha pregunta y problemática planteada, como criterio metodológico el presente artículo se divide en tres partes así: una primera sección, que tiene por intención contextualizar al lector sobre los conceptos de impuesto a la renta, seguidamente, abordar el concepto de indemnización laboral por despido injustificado partiendo de la regulación nacional y realizar un acercamiento al concepto de deducción en materia tributaria en relación a lo establecido en el artículo 107 del E.T; luego, en la segunda parte, se pondrá de presente los argumentos que ha desarrollado el Consejo de Estado en varias Sentencias con efecto interpartes, para considerar improcedente las deducciones por indemnizaciones por despido

⁵ Consejo de Estado, Sección Cuarta. Sentencia del 23 de febrero de 2017. Exp. 20347. M.P. Jorge Octavio Ramírez

injustificado previas la expedición de la Sentencia de Unificación del 26 de noviembre de 2020, posteriormente, la tercera parte, dará cuenta de los criterios que ha establecido el Consejo de Estado para determinar cuando un gasto es deducible de acuerdo al alcance de los requisitos del artículo 107 del E.T. mediante la Sentencia de Unificación del 26 de noviembre de 2020, así también, la posición normativa de la Autoridad Tributaria (DIAN) frente al reconocimiento o rechazo como expensa necesaria de los pagos realizados por concepto de indemnización sin justa causa en el impuesto sobre la renta.

Finalmente, y teniendo en cuenta lo expuesto, este artículo culminará con el planteamiento de unas conclusiones, a título de reflexión jurídica, generadas por todo lo desarrollado en él, con la finalidad de aportar a la construcción de una interpretación acerca de la deducibilidad de los pagos por concepto de indemnizaciones por despido injustificado en el impuesto sobre la renta en Colombia.

Contextualización De Los Conceptos de Impuesto Sobre La Renta, Indemnización Por Despido Injustificado Y Deducción Fiscal

El presente capítulo tiene por objetivo introducir al lector a uno de los asuntos más controversiales que se ha identificado al interior del mundo laboral y tributario en Colombia, tal como lo es el tema de la procedencia de las deducciones en el impuesto sobre la renta por el pago de indemnizaciones por despido injustificado en Colombia.

El tema de la deducción por el pago de indemnizaciones por despido sin justa causa ha sido objeto de diversas discusiones que hoy en día no se han solucionado (al menos no de forma homogénea ni en su totalidad), puesto que el Consejo de Estado ha reconocido en varios eventos que esta indemnización es improcedente por su naturaleza y en otras casos ha planteado la

posibilidad de que los pagos realizados por este concepto sean procedentes siempre que se cumplan los requisitos establecidos en el artículo 107 del E. T.

Esta problemática se ve acentuada, aún más, debido a la naturaleza del impuesto sobre la renta según el artículo 26 del E.T. consistente en gravar la obtención de ingresos susceptibles de producir incremento neto del patrimonio al momento de su percepción, esto es, de producir enriquecimiento, esto aplica para todas las sociedades nacionales y entidades extranjeras, comoquiera que éstas últimas son gravadas únicamente sobre sus rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional de acuerdo a lo establecido en los artículos 12 y 24 del E.T., lo que ha generado diversas interpretaciones por el Consejo de Estado respecto al tratamiento tributario de la deducción por pagos realizados por concepto de indemnización por despido sin justa causa, que es el caso de la Sentencia 20347 de febrero 23 de 2017, del Magistrado Ponente Jorge Octavio Ramírez en la cual se pronunció que se trata de una erogación que no incide en la productividad de la empresa,⁶ por ende, no podía ser deducible en los términos del artículo 107 del E.T., toda vez, que busca resarcir los daños causados al trabajador por la terminación unilateral del contrato laboral.

En ese orden de ideas, antes de abordar la temática principal del artículo, es prudente explicar al lector, para efectos de lograr un mayor entendimiento, los conceptos de impuesto sobre la renta, indemnización por despido sin justa causa y realizar un acercamiento al concepto de deducción en materia tributaria en relación a lo establecido en el artículo 107 del E.T, para luego arribar a la discusión de si son procedentes las deducciones del impuesto a la renta por los pagos que se realizan por concepto de indemnización por despido injustificado en Colombia.

⁶Consejo de Estado. Sección Cuarta. Sentencia del 23 de febrero de 2017. Exp.20951. M.P. Jorge Octavio Ramírez.

Impuesto Sobre La Renta

Los impuestos reciben varias clasificaciones que pueden ser directos e indirectos o como lo señala (Plazas Vega, 2005) los impuestos pueden catalogarse a partir de quien es el sujeto pasivo de la obligación, esto es en impuestos nacionales, departamentales y municipales. (p. 249)

En cuanto, al impuesto sobre la renta es un impuesto directo, de orden nacional, toda vez que, se consideran contribuyentes o responsables del tributo a las personas jurídicas o naturales que durante un año o período gravable hayan obtenido ingresos de fuente nacional susceptibles de producir un incremento neto de patrimonio dentro del territorio colombiano de conformidad con lo establecido en el artículo 26 del E.T.

En ese sentido, lo ha manifestado el Honorable Consejo de Estado mediante Sentencia del 06 de septiembre de 2012, al señalar que el hecho generador de esta obligación tributaria “es la obtención, en el año o período gravable, de ingresos susceptibles de producir enriquecimiento”⁷.

Ahora, frente a la finalidad de este impuesto como ingreso del presupuesto nacional el Consejo de Estado, Sección Cuarta, mediante la Sentencia del 21 de febrero de 2019, Exp. 23278. del Magistrado Ponente Julio Roberto Piza Rodríguez señaló:

Asimismo, la Sala reitera que desde una perspectiva constitucional el impuesto sobre la renta se guía, en mayor medida que otras figuras impositivas del sistema tributario, en el principio de capacidad contributiva que exige que los sujetos pasivos del impuesto aporten a la financiación de los gastos públicos en función de su capacidad económica. (Consejo de Estado, 2019)

⁷Consejo de Estado. Sección Cuarta. Sentencia del 06 de septiembre de 2012. Exp. 17650. Martha Teresa Briceño De Valencia.

Es importante advertir, que el impuesto sobre la renta es una de las obligaciones tributarias que mayor recaudo de ingresos por impuestos le genera al Estado actualmente⁸, y que las personas jurídicas son los sujetos pasivos que aportan cerca del 70% o más⁹, de ahí la importancia de conocer y determinar conceptos que son deducibles porque tiene una incidencia directa en el valor a pagar por este impuesto.

Ahora bien, antes de abordar la temática principal del artículo, es prudente explicar al lector, para efectos de lograr dar un mayor entendimiento, los conceptos de indemnización por despido injustificado y realizar un acercamiento al concepto de deducción en materia tributaria en relación a lo establecido en el artículo 107 del E.T

Indemnización Por Despido Injustificado

En el artículo 64 del Código Sustantivo del Trabajo (en adelante, C.S.T.), modificado por el artículo 28 de la Ley 789 de 2002, se consagró el derecho a recibir una indemnización en el evento de que se dé una terminación unilateral del contrato de trabajo sin justa causa, esto en congruencia con los principios y preceptos constitucionales como la buena fe, la estabilidad del empleo, entre otros, en los siguientes términos:

⁸ Durante el año 2020, el recaudo por impuesto sobre la renta representó el 47% del recaudo bruto total presentado por la Subdirección de Gestión de Recaudo y Cobranzas- Estadísticas Gerenciales de la DIAN, mientras que el año 2021 el recaudo por impuesto sobre la renta representó el 44% del recaudo bruto total por impuesto de acuerdo a las cifras presentadas por la DIAN.

Dirección Nacional de Impuestos. (Con corte al 29 de junio 2022). *Estadísticas de los tributos administrados por la DIAN* <https://www.dian.gov.co/dian/cifras/Paginas/EstadisticasRecaudo.aspx>

⁹ Datos aportados por la Federación Nacional de Comerciantes “FENALCO”.

Salazar, C. (13 de abril de 2021) La tarifa del impuesto de renta a empresas es de las más altas de la OCDE. *La República*. <https://www.larepublica.co/economia/la-tarifa-del-impuesto-de-renta-a-empresas-en-colombia-es-de-las-mas-altas-de-la-ocde-3152287>.

Artículo 64. Terminación unilateral del contrato de trabajo sin justa causa. En todo contrato de trabajo va envuelta la condición resolutoria por incumplimiento de lo pactado, con indemnización de perjuicios a cargo de la parte responsable. Esta indemnización comprende el lucro cesante y el daño emergente.

En caso de terminación unilateral del contrato de trabajo sin justa causa comprobada, por parte del empleador o si éste da lugar a la terminación unilateral por parte del trabajador por alguna de las justas causas contempladas en la ley, el primero deberá al segundo una indemnización en los términos que a continuación se señalan: (...) (Código Sustantivo del Trabajo, 1950)

Esta normativa ratifica lo establecido en el artículo 7, literal d), del Protocolo de San Salvador¹⁰ suscrito y ratificado por Colombia mediante la Ley 319 del 20 de septiembre de 1996 y que según lo manifestado por la Corte Constitucional, en Sentencia C-044 de 2021 del 25 de febrero de 2021, Exp.D-13739, del Magistrado Ponente Alejandro Linares Cantillo:

tiene la finalidad en imponer a los Estados el deber de regular en sus legislaciones internas las garantías de estabilidad de los trabajadores en sus empleos de acuerdo con las industrias y profesiones y con las causas de justa separación, e introduce de forma genérica el concepto de “*despido injustificado*” o, lo que es lo mismo, no justificado o carente de razón, para señalar que en los casos en que un Estado así lo prevea debe consagrar garantías de protección al trabajador, consistentes en una indemnización, en la readmisión en el

¹⁰ La norma en cita dispone “**Artículo 7. Condiciones Justas, Equitativas y Satisfactorias de Trabajo.** Los Estados partes en el presente Protocolo reconocen que el derecho al trabajo al que se refiere el artículo anterior, supone que toda persona goce del mismo en condiciones justas, equitativas y satisfactorias, para lo cual dichos Estados garantizarán en sus legislaciones nacionales, de manera particular: (...) d. la estabilidad de los trabajadores en sus empleos, de acuerdo con las características de las industrias y profesiones y con las causas de justa separación. En casos de despido injustificado, el trabajador tendrá derecho a una indemnización o a la readmisión en el empleo o a cualesquiera otra prestación prevista por la legislación nacional; (...)”

empleo o en cualquier otra prestación que se convenga en cada ordenamiento jurídico. (Corte Constitucional, 2021)

En este sentido, observamos que la obligación de indemnizar al trabajador por la terminación unilateral del contrato es la consecuencia jurídica generada por una conducta imputable al empleador al no actuar en la forma debida, esto es, en cumplimiento de lo establecido en el contrato, este hecho da lugar al pago de una indemnización de orden legal la cual busca resarcir al trabajador despedido su afectación patrimonial (lucro cesante y daño emergente).

En estos términos lo ha reconocido la Corte Constitucional en la Sentencia C-1507 de 2000 del 08 de noviembre de 2000, Exp. D-2965, del Magistrado Ponente José Gregorio Hernández Galindo, veamos:

Ahora bien, las normas bajo estudio simplemente prevén la posibilidad de que el contrato de trabajo se dé por terminado sin justa causa por parte del patrono, y contemplan las consecuencias patrimoniales de dicho evento, esto es, la indemnización de los perjuicios ocasionados a la otra parte contratante, en este caso, el trabajador.

(...) el legislador ha establecido en cabeza del patrono una responsabilidad pecuniaria, que debe ser acorde al perjuicio sufrido por el trabajador, cuando opta por terminar la relación contractual sin que medie justa causa. Allí la protección legal para el empleado no se expresa normalmente con el reintegro del despido sino mediante la indemnización por el daño que se le ocasiona, lo cual no se opone a los principios fundamentales. (Corte Constitucional, 2000).

Al respecto, es importante mencionar que los principios rectores y garantes, en función de los cuales se consagró esta norma en el derecho laboral colombiano, son principalmente la buena

fe, la estabilidad en el empleo, la garantía de la seguridad social entre otros de conformidad con lo establecido en el artículo 53 de la Constitución Nacional de 1991¹¹, que propenden por la protección a la permanencia en el empleo del trabajador.

Por esta razón, los doctrinantes Castillo Lozano, M. A. y Vila Torres, C.G. (2002) consideran que los principios de estabilidad en el empleo, de buena fe y de seguridad, persiguen como finalidad que el empleado goce de una permanencia en su trabajo, pero también se constituyen un límite o impedimento en mayor o menor grado al actuar libre del empleador. (p.10)

De igual forma, lo expone la Corte Constitucional, en la Sentencia C-1507 de 2000 del 08 de noviembre de 2000, Exp. D-2965, del Magistrado Ponente José Gregorio Hernández Galindo, al señalar:

La autonomía de las partes contratantes no es absoluta, y que, en todo caso está morigerada por una serie de principios y preceptos constitucionales y legales que tienden a amparar especialmente al empleado. Precisamente con el fin de proteger al trabajador, la ley ha previsto la indemnización de perjuicios cuando se da por terminado unilateralmente el contrato sin justa causa. Así, aparte de establecer que la indemnización comprende el daño emergente y el lucro cesante, se establecen unas reglas sobre la indemnización que habrá

¹¹ El artículo citado señala lo siguiente: **Artículo 53:** El Congreso expedirá el estatuto del trabajo. La ley correspondiente tendrá en cuenta por lo menos los siguientes principios mínimos fundamentales: Igualdad de oportunidades para los trabajadores; remuneración mínima vital y móvil, proporcional a la cantidad y calidad de trabajo; estabilidad en el empleo; irrenunciabilidad a los beneficios mínimos establecidos en normas laborales; facultades para transigir y conciliar sobre derechos inciertos y discutibles; situación más favorable al trabajador en caso de duda en la aplicación e interpretación de las fuentes formales de derecho; primacía de la realidad sobre formalidades establecidas por los sujetos de las relaciones laborales; garantía a la seguridad social, la capacitación, el adiestramiento y el descanso necesario; protección especial a la mujer, a la maternidad y al trabajador menor de edad. El estado garantiza el derecho al pago oportuno y al reajuste periódico de las pensiones legales. Los convenios internacionales del trabajo debidamente ratificados, hacen parte de la legislación interna. La ley, los contratos, los acuerdos y convenios de trabajo, no pueden menoscabar la libertad, la dignidad humana ni los derechos de los trabajadores.

de recibir el empleado, de acuerdo con las clases de contrato laboral, y los años de servicio.
(Corte Constitucional, 2000)

Atendiendo a lo anterior, el pago que se realiza a título de indemnización por despido injusto tiene como objetivo resarcir los daños o perjuicios causados al trabajador despedido por el no cumplimiento de lo pactado en el contrato laboral¹² cuando el empleador da por terminado el contrato sin que medie consentimiento por parte del empleado.

Ahora, para continuar con el objeto del análisis de esta discusión, es necesario realizar un acercamiento al concepto de deducción fiscal a partir de lo establecido en el artículo 107 del E.T

Un Acercamiento Al Concepto De Deducción En Materia Tributaria En Relación A Lo Establecido En El Artículo 107 Del E.T.

Para la Real Academia Española una deducción en términos fiscales significa “descontar o disminuir ciertas partidas de la base o de la cuota de un tributo”¹³. En esos términos, la deducción en materia tributaria es una disminución de un valor a pagar por un impuesto a cargo que tuviese que cancelar un contribuyente, por ende, es un beneficio económico establecido en la normativa, que permite la deducibilidad de algunos gastos¹⁴.

Así lo ha reconocido en su jurisprudencia el Consejo de Estado, Sección Cuarta, mediante Sentencia del 06 de abril de 2012, Exp 187000, de la Magistrada Ponente Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, veamos:

¹² Consejo de Estado. Sección Cuarta. Sentencia del 23 de febrero de 2017. Exp.20951. M.P. Jorge Octavio Ramírez

¹³ Real Academia Española. (s.f.). Deducción fiscal: Acción o efecto de desgravar. En *Diccionario de la lengua española*. Recuperado el 10 de junio de 2022. <https://dle.rae.es/desgravar?m=form>

¹⁴ Bilin. (s. f.). Deducciones fiscales. En *Glosario contable*. Recuperado el 11 de junio de 2022 <https://www.billin.net/glosario/definicion-deducciones-fiscales/>

Nuestro sistema tributario reconoce la posibilidad de que determinados ingresos que, en principio, pueden enriquecer al contribuyente, se sustraigan de la base gravable de los tributos, con fundamento en criterios lógicos y de oportunidad o conveniencia. Dichas minoraciones conforman el grupo de beneficios o condiciones tributarias especiales (exclusiones, costos, deducciones y exenciones) que, en general, pretenden adecuar el tributo a los criterios de justicia, equidad y razonabilidad, y responden a específicas consideraciones legislativas en relación con los objetivos del gravamen de que se trate y, en general, de razones de política fiscal. (Corte Constitucional, 2012)

En consecuencia, para la Corte Constitucional, en el marco de los principios constitucionales de justicia y equidad, no se puede someter a imposición los ingresos destinados por el contribuyente a su actividad productiva, de ahí que, la normativa en materia tributaria permita realizar la depuración de la base gravable del tributo, posibilitando identificar la renta efectiva del sujeto activo del impuesto, al gravar su utilidad disponible, y no sobre sus ingresos brutos no depurados¹⁵.

Ahora, en materia fiscal, los beneficios, exclusiones, deducciones y exenciones en los impuestos están expresamente contemplados, sin embargo, en el impuesto sobre la renta se pueden deducir todos aquellos gastos que durante el período gravable guarden una relación de causalidad con la actividad generadora de renta, sean necesarios y proporcionales de acuerdo al criterio

¹⁵ Consejo de Estado, Sección Cuarta. Sentencia del 21 de febrero de 2019, Exp. 21366, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez
Consejo de Estado, Sección Cuarta. Sentencia del 06 de agosto de 2020, Exp. 22979, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez

comercial de cada actividad económica de conformidad con lo establecido en el artículo 107 del E.T.¹⁶

Bajo este entendimiento, el artículo 107 del E.T. es una norma especial, que no limita el número de expensas necesarias que pueden ser procedentes, ni establece taxativamente cuales son para cada actividad productiva, no obstante, esta preceptúa unos requisitos para el reconocimiento de las expensas necesarias como deducibles en el impuesto sobre la renta.

Así mismo, lo ha manifestado el Consejo de Estado en la Sentencia del 16 de marzo de 2001. Exp. 11607. Magistrado Ponente Juan Ángel Palacio Hincapié, en los siguientes términos:

En materia tributaria no resulta suficiente la inclusión dentro del denuncia privado de una erogación para que esta sea deducible, pues de una parte, el gasto efectivamente debe realizarse dentro de la vigencia fiscal correspondiente y de la otra, reunir los requisitos exigidos por la disposición para la deducibilidad de las “expensas necesarias” que son entre otros, la relación de causalidad con la actividad productora de renta, vinculada a la actividad y al motivo de las expensas, en forma tal que para la generación de la renta deba realizarse el gasto, “proporcionado” de acuerdo a las características de cada actividad y necesario, entendido este último como el normal para producir o facilitar la obtención de la renta, determinado con criterio comercial. (Corte Constitucional, 2021)

Por consiguiente, para continuar con el análisis de esta discusión, este artículo propone revisar los criterios de los requisitos de causalidad, necesidad y proporcionalidad que se han

¹⁶ Consejo de Estado. Sección Cuarta. (26 de noviembre de 2020) Exp. 21349. M.P. Julio Roberto Piza Rodríguez

construido vía jurisprudencial por el **Consejo de Estado, en su Sección Cuarta, mediante la Sentencia de Unificación del 26 de noviembre de 2020** para determinar en qué casos se ha considerado que un gasto es deducible del impuesto sobre la renta a luz de los criterios y requisitos establecidos en el artículo 107 del E.T. y así indagar si ¿son procedentes las deducciones del impuesto a la renta por pagos que se realizan por concepto de indemnizaciones laborales en Colombia de acuerdo con los requisitos que establece el artículo 107 del E.T.?

Sin embargo, dado el objeto de estudio del presente artículo, es importante, traer a colación los principales argumentos ha construido el Consejo de Estado para considerar improcedente las deducciones del impuesto a la renta por pagos que se realizan por concepto de indemnizaciones laborales en pronunciamientos anteriores a la expedición de la Sentencia de Unificación del 26 de noviembre de 2020.

Antecedentes Jurisprudenciales Del Consejo De Estado Frente A La Procedencia De La Deducción Por Indemnización Sin Justa Causa

El primer antecedente jurisprudencial del Consejo de Estado relacionado indirectamente con el tema que nos ocupa, fue la Sentencia del 23 de junio de 2005, siendo el tema de controversia si esta debía ser o no base de liquidación de los aportes parafiscales como requisito de su deducibilidad, no obstante, en esa oportunidad el alto tribunal se pronunció sobre la naturaleza de la indemnización por despido injusto¹⁷, en los siguientes términos:

¹⁷ Igualmente lo manifestó (Carvajal Córdoba & Orrego Plaza, 2011) al señalar: “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,

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 unilateral del contrato laboral, sin justa causa. (Consejo de Estado, 2005)

Posteriormente, mediante la Sentencia del 26 de noviembre de 2009 del Magistrado Ponente Héctor J. Romero Díaz, el Consejo de Estado, estudió la deducibilidad de la indemnización por despido injusto a la luz del artículo 107 del E.T., en donde hizo referencia de forma parcial al antecedente de la Sentencia del 23 de junio de 2005 con la finalidad de argumentar que la indemnización por despido sin justa causa no constituye salario y que su origen es el incumplimiento contractual.

En este fallo, el alto tribunal argumentó que la indemnización por despido sin justa causa no es un gasto ordinario o habitual que tenga injerencia en la generación de renta, por ende, no cumple con los requisitos de necesidad y causalidad, debido a que es posible producir renta sin el pago de esta obligación extraordinaria de origen laboral. De igual manera, lo analizaron los tributaristas Carvajal Córdoba, M.A. y Orrego Plaza, G. J. (2012) al estudiar la Sentencia del 26 de noviembre de 2009 del Consejo de Estado, veamos:

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

incluyendo nuevamente dentro del renglón de pagos laborales la indemnización por despido injusto que había sido incluida por el contribuyente en su declaración inicial.”

Carvajal Córdoba, M. A. & Orrego Plaza, G. J. (2011) *Deducibilidad de las indemnizaciones laborales por despido injusto: análisis de la Sentencia no. 16877 de 2009 del Consejo de Estado* [Tesis de Especialización, Universidad Javeriana].

<https://repository.javeriana.edu.co/bitstream/handle/10554/54940/CarvajalCordoba%2CMauricioAdolfo.pdf?sequence=1>

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. (Carvajal Córdoba, M.A. y Orrego Plaza, G. J. 2012, p.9)

De manera que, uno de los principales argumentos expuestos por el Consejo de Estado en la Sentencia del 26 de noviembre de 2009, para negar la procedencia de la deducibilidad de las indemnizaciones por despido sin justa causa a partir de los requisitos establecidos en el artículo 107 del E.T., es la naturaleza del pago, el cual es de carácter indemnizatorio, en razón a que busca resarcir los perjuicios causados al trabajador, por el incumplimiento de lo acordado en el contrato laboral por parte del empleador.

Ahora, de conformidad con lo estipulado en el artículo 64 del C.S.T., el Consejo de Estado, Sección Cuarta, en Sentencia del 26 de noviembre de 2009 del Magistrado Ponente Héctor J. Romero Díaz consideró:

El hecho de que legalmente se deba la indemnización no la convierte en indispensable para facilitar la generación de renta, como no lo es el pago de cualquier sanción que deba sufragar el contribuyente por sus acciones u omisiones en los diferentes aspectos del desarrollo de su actividad económica.

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 la indemnización. (Consejo de Estado, 2009)

Más adelante, se hizo referencia a estos argumentos mediante la Sentencia del 19 de mayo de 2011 del Consejo de Estado, Sección Cuarta, con ponencia de la Magistrada Martha Teresa Briceño De

Valencia, al analizar la procedencia la deducibilidad en el impuesto sobre la renta de los pagos por concepto de indemnización por despido sin justa causa realizados por un contribuyente, al respecto concluyó lo siguiente:

Que respecto de esa indemnización no podía configurarse el criterio en virtud del cual se aceptara la relación de causalidad y necesidad de los pagos extraordinarios provenientes de la relación laboral, con la actividad productora de renta. Pues sin dicho pago era totalmente viable producir la renta, ya que no era la causa del ingreso por el desarrollo de la actividad. Además, que no era un gasto normal o usual para producir o facilitar la generación de la renta. Lo anterior, por cuanto las indemnizaciones por despido injusto no intervenían en la producción de la renta ni ayudaban a generarla. Sencillamente eran pagos que tenían el carácter indemnizatorio y en ellos debía incurrir el empleador cuando desvinculaba al trabajador en los términos del artículo 64 del Código Sustantivo del Trabajo. (Consejo de Estado, 2011)

Evidenciándose así, que en este pronunciamiento el alto tribunal se adhiere a las razones expuestas en la Sentencia del 26 de noviembre de 2009 para rechazar la deducción de la indemnización por despido injustificado, al considerar que el material probatorio aportado por la parte demandante no prueba, ni evidencia, el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 107 del E.T.

No obstante, en esta oportunidad es importante señalar que el Consejo de Estado reconoce la posibilidad de que los pagos realizados por concepto de indemnizaciones por despido injustificado sean procedentes, siempre y cuando se cumplan los requisitos establecidos en el artículo 107 del E.T., aunque ello se afirma, el alto tribunal no expone, ni argumenta, que pruebas pueden ser admisibles o idóneas para demostrar el cumplimiento de estas reglas.

Por consiguiente, el contribuyente es quien ostenta la carga probatoria de cara a demostrar y aportar los elementos materiales probatorios que permitan observar y predicar la necesidad, causalidad y proporcionalidad de los pagos por indemnizaciones por despido sin justa causa.

Ahora bien, en el mismo sentido se pronunció el alto tribunal en la Sentencia del 23 de febrero de 2017, del Magistrado Ponente Jorge Octavio Ramírez Ramírez, en el cual se hizo referencia los anteriores pronunciamientos aquí expuestos, al rechazar la procedencia de la deducción del impuesto sobre la renta por indemnización por despido sin justa causa, veamos:

se trata de una erogación que no incide en la productividad de la empresa. Todo, porque esos pagos no obedecen a la contraprestación directa del servicio, que por lo demás ya terminó; sino, al resarcimiento de los perjuicios causados al trabajador por el incumplimiento del empleador de lo pactado en el contrato. Es más sin dicho pago es totalmente viable producir la renta, ya que no es la causa del ingreso por el desarrollo de la actividad. Tampoco es un gasto normal o usual para producir o facilitar la generación de la renta. (Consejo de Estado, 2017)

Después, de los antecedentes ya mencionados en este apartado, no se evidencian más decisiones del Consejo de Estado que estuvieran relacionadas con el tema que nos ocupa.

Siendo esto así, a continuación, se efectúa un análisis con el propósito de revisar el alcance y contenido de las reglas que ha construido el **Consejo de Estado, en su Sección Cuarta, mediante la Sentencia de Unificación del 26 de noviembre de 2020**, de los requisitos generales de deducibilidad establecidos en el artículo 107 del E.T y seguidamente, se dará cuenta de la posición normativa de la Autoridad Tributaria (DIAN) frente a estas deducciones por indemnizaciones por despido sin justa causa a partir de los requisitos del artículo 107 del E.T.

Lo anterior, con la finalidad de aportar a la construcción de una interpretación acerca de la deducibilidad de los pagos por concepto de indemnizaciones por despido injustificado en el impuesto sobre la renta en Colombia.

Acerca Del Alcance Y Contenido De Los Requisitos Generales Del Artículo 107 Del E.T. Establecidos Por El Consejo De Estado

Sea lo primero mencionar, que el Consejo de Estado, sección cuarta, mediante la Sentencia de Unificación del 26 de noviembre de 2020, expediente 21329, del Magistrado Ponente Julio Roberto Piza Rodríguez estableció las reglas jurisprudenciales que rigen sobre el alcance y contenido de los requisitos generales de deducibilidad, esto son causalidad, necesidad y proporcionalidad establecidos en el artículo 107 del E.T.

En relación con el requisito causalidad el alto tribunal manifiesta que el nexo causal entre un gasto y la actividad productora de renta de un contribuyente, puede evidenciarse cuando la expensa se efectúa en el desarrollo de la actividad económica, es otras palabras, se incurre en esta erogación para la creación, conservación y mejora de la actividad lucrativa.

Así las cosas, de acuerdo con lo expuesto por el Consejo de Estado la existencia del requisito de causalidad no está limitado a la consecución de ingresos en el periodo gravable en que se incurrió en el gasto, sino que también puede probarse el nexo causal entre una expensa y una actividad generadora de renta por que esta se da en el desarrollo o ejercicio de la misma. En ese sentido, lo expone el Consejo de Estado, Sección Cuarta, en la Sentencia del 26 de noviembre de 2020, Exp. 21329 Magistrado Ponente Julio Roberto Piza Rodríguez, en los siguientes términos:

Por otra parte, aunque la injerencia del gasto en la actividad empresarial del contribuyente puede probarse con el ingreso correlativo obtenido, esa no es la única prueba pertinente

sobre la procedencia de la deducción, pues se podrá «acreditar que si no se incurre en la erogación no es posible o se dificulta el desarrollo de la actividad generadora» (Consejo de Estado, 2020).

En cuanto al requisito de necesidad, el Consejo Estado considera que la necesidad de una expensa se verifica cuando se incurre en un gasto que desde el criterio comercial de la actividad productora de renta del contribuyente, ayuda de forma directa o indirectamente a la obtención de ingresos, o, que permitan adaptarla a condiciones particulares del mercado, o frenen el deterioro de la actividad de renta¹⁸.

En ese orden de ideas, se consideró que la necesidad vista desde un criterio comercial puede estar originada por diferentes razones que pueden ser, desde las condiciones del mercado, el modelo de gestión del contribuyente o la situación económica del administrado, entre otros factores, por lo que deberá valorarse si la expensa resultaba útil de forma real o potencial para el desarrollo de la actividad lucrativa¹⁹.

Bajo estas circunstancias, en la Sentencia de Unificación del 26 de noviembre de 2020, el alto tribunal, manifestó que el requisito de necesidad visto desde el criterio comercial no está determinado por una razón legal o contractual. Por otro lado, también negó la posibilidad de los gastos que se efectúen por razones de lujo, esparcimiento, recreo sean necesarios o puedan ser razonables comercialmente, así como las sanciones de carácter administrativo.

Con relación al requisito de proporcionalidad en la mencionada Sentencia se expresa, que se debe valorar si el monto de la erogación incurrida es razonable dentro de las condiciones de la

¹⁸ Consejo de Estado. Sección Cuarta. Sentencia del 26 de noviembre de 2020. M.P. Julio Roberto Piza Rodríguez

¹⁹ Op. Cit.

actividad lucrativa que desarrolla el contribuyente, que pueden ser, situación financiera, nómina, infraestructura y en el contexto económico o de mercado que dependerá igualmente de la actividad que realice el administrado.

Nótese, que ante la ausencia de una norma que establezca una cantidad o medida que limite o determine el requisito de proporcionalidad de una deducción en un caso particular, este debe valorarse de acuerdo a lo establecido en el artículo 107 del E.T. para determinar si una erogación es justificable desde el criterio comercial, según lo manifestado por el Consejo de Estado en la Sentencia de Unificación del 26 de noviembre de 2020, al señalar:

En ausencia de una regla especial que determine la proporcionalidad de una deducción en particular, su magnitud debe ser valorada conforme a la regla general del artículo 107 del ET.

Al respecto, la Sala precisa que la regla general de proporcionalidad del artículo 107 del ET no demanda una comparación entre la erogación incurrida y la renta bruta del contribuyente para verificar su magnitud, sino que, como se señaló anteriormente, se debe apreciar si el monto resulta razonable en el marco de la actividad empresarial realizada por el contribuyente y en el contexto de una situación de mercado dada. (Consejo de Estado, 2020)

Por otra parte, el Consejo de Estado manifiesta que es el contribuyente, quien tiene la obligación de aportar la carga probatoria, esto de cara a probar el cumplimiento de las reglas generales establecidas en el artículo 107 del E.T, por consiguiente, es el contribuyente o administrado quién deberá probar y poner en conocimiento las pruebas ante la respectiva

Autoridad Tributaria Administrativa o Judicial, por lo cual exigirá una mayor diligencia, carga argumentativa y demostraciones técnicas.

Con base en lo expuesto anteriormente, el Consejo de Estado, Sección Cuarta por medio de la Sentencia de Unificación del 26 de noviembre de 2020 decide consolidar el alcance y contenido de los requisitos establecidos en el artículo 107 del E.T. para que una expensa necesaria sea deducible, en los siguientes:

1. Tienen relación de causalidad con la actividad productora de renta, todas las expensas realizadas por el contribuyente en desarrollo o ejecución de la actividad productora de renta. Para establecer el nexo causal entre el gasto y la actividad lucrativa, no es determinante la obtención de ingresos ni el enunciado del objeto social del sujeto pasivo.

2. Las expensas necesarias son aquellas que realiza razonablemente un contribuyente en una situación de mercado y que, real o potencialmente, permiten desarrollar, conservar o mejorar la actividad generadora de renta. La razonabilidad comercial de la erogación se puede valorar con criterios relativos a la situación financiera del contribuyente, las condiciones del mercado donde se ejecuta la actividad lucrativa, el modelo de gestión de negocios propio del contribuyente, entre otros. Salvo disposición en contrario, no son necesarios los gastos efectuados con el mero objeto del lujo, del recreo o que no estén encaminados a objetivos económicos sino al consumo particular o personal; las donaciones que no estén relacionadas con un objetivo comercial; las multas causadas por incurrir en infracciones administrativas; aquellos que representen retribución a los accionistas, socios o partícipes; entre otros.

3. La proporcionalidad corresponde al aspecto cuantitativo de la expensa a la luz de un criterio comercial. La razonabilidad comercial de la magnitud del gasto se valora conforme a la situación económica del contribuyente y el entorno de mercado en el que desarrolla su actividad productora de renta.

4. Los contribuyentes tienen la carga de poner en conocimiento de las autoridades administrativas y judiciales las circunstancias fácticas y de mercado, demostraciones y carga argumentativa, conforme a las cuales una determinada expensa guarda relación causal con su actividad productora de renta, es necesaria y proporcional con un criterio comercial y tomando en consideración lo acostumbrado en la concreta actividad productora de renta.

5. Las anteriores reglas jurisprudenciales de unificación rigen para los trámites pendientes de resolver en sede administrativa y judicial. No podrán aplicarse a conflictos previamente decididos. (Consejo de Estado, 2020)

Atendiendo a todo lo anterior, es pertinente analizar la posición normativa que ha desarrollado la Autoridad Tributaria (DIAN) frente a las deducciones por indemnizaciones por despido injustificado, previamente y posterior a la expedición de la Sentencia de Unificación del 26 de noviembre de 2020 del Consejo de Estado, con miras a determinar los argumentos que ha defendido sobre la procedencia o no de las deducciones del impuesto a la renta por los pagos que se realizan por concepto de indemnización por despido injustificado en Colombia.

Acerca De La Posición Normativa Que Ha Desarrollado La DIAN En Su Doctrina Sobre La Procedencia o no de la Indemnización Por Despido Sin Justa Causa

Inicialmente, mediante el Oficio No. 094762 del 28 de septiembre del 2000²⁰ la Autoridad Tributaria se pronunció sobre la procedencia de la deducibilidad de los pagos por concepto de indemnización por despido injusto que provienen de una relación laboral o reglamentaria realizados en un periodo gravable, 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.”(DIAN, Oficio No. 094762 del 28 de septiembre del 2000)

Lo citado, bajo el entendido, de que existe un nexo causal entre el gasto realizado por concepto de indemnización por despido injustificado y el impuesto sobre la renta, que se origina en la normatividad, en ese orden de ideas, para la Autoridad Tributaria este gasto al ser proveniente de una relación laboral o reglamentaria es deducible.

Es importante mencionar, que este oficio se expidió antes de la reforma de la Ley 1819 de 2016 y antes de la derogatoria del artículo 264 de la Ley 233 de 1995, esta última norma, establecía la posibilidad de que los contribuyentes basaran sus actuaciones en vía gubernativa y en la jurisdiccional con fundamento en los conceptos que expediera la Subdirección Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduana Nacionales cuando estos estuvieren vigentes, además, establecía la prohibición de no objetar las actuaciones realizadas bajo el amparo de tales conceptos, veamos:

ARTÍCULO 264: Los contribuyentes que actúen con base en conceptos escritos de la Subdirección Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales podrán sustentar sus actuaciones en la vía gubernativa y en la jurisdiccional con base en los mismos. Durante el tiempo en que tales conceptos se encuentren vigentes, las actuaciones tributarias realizadas a su amparo no podrán ser objetadas por las autoridades tributarias. Cuando la

²⁰ DIAN. Oficio No. 094762 del 28 de septiembre del 2000. Se encuentra vigente, hasta la fecha de la redacción de este artículo

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales cambie la posición asumida en un concepto previamente emitido por ella deberá publicarlo. (Ley 233 de 1995, artículo 264)

Lo anterior, no fue impedimento para que la DIAN rechazara la procedencia de varias deducciones por concepto de indemnización por pagos laborales, como se puede observar en varios casos que en su momento fueron objeto de análisis del Consejo de Estado y fueron decididos mediante las siguientes Sentencias con efectos interpartes²¹: Sentencia de 19 de mayo de 2011, radicado interno No. 18039, tesis reiterada en Sentencia de 23 de febrero de 2017, radicado interno No. 20347.

Como ilustración, se citan los principales argumentos esgrimidos por la Autoridad Tributaria, para rechazar la procedencia de los pagos por concepto de indemnización por despido sin justa causa en la Sentencia de 19 de mayo de 2011, radicado interno No. 18039, los cuales fueron:

3. la indemnización legal y la suma conciliatoria pagadas por la actora a los trabajadores retirados, por bonificación extralegal o por acuerdos conciliatorios ante inspecciones de trabajo, no eran deducibles, por cuanto comprendían pagos por concepto de salarios, prestaciones sociales legales y extralegales, vacaciones y, en general, cualquier acreencia de índole laboral, que buscaba reparar el daño que se le generara al trabajador por la pérdida intempestiva del trabajo y, por lo tanto, de la fuente de ingresos para atender sus necesidades. (Consejo de Estado, 2011)

²¹ De conformidad con lo establecido en el **artículo 174 del Código Contencioso Administrativo**: Las 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.

Lo anterior, evidencia lo controversial que ha sido la posición de la Autoridad Tributaria, frente a la procedencia de la deducibilidad de los pagos realizados por concepto de indemnización por despido injustificado, a partir de los requisitos establecidos en el artículo 107 del E.T.

No obstante, con la finalidad de aclarar lo manifestado mediante el Oficio No. 094762 de 28 de septiembre de 2000, al ser consultado, la DIAN expidió el Concepto 108 del 26 de marzo de 2021, en cual expresa que para afirmar la deducibilidad de un pago por concepto de indemnización por despido injustificado que se origina en una relación de carácter laboral o reglamentaria, deberá analizarse si se realizan los requisitos establecidos en el artículo 107 del E.T²².

En ese orden de ideas, la DIAN señala que se deberá considerar el cumplimiento de los requisitos de causalidad con la actividad productora de renta y de los requisitos de necesidad y proporcionalidad de acuerdo con cada actividad, igualmente, los aportes a seguridad social y parafiscales de común acuerdo con la normativa laboral para valorar si es deducible el pago de las indemnizaciones por despido con o sin justa causa que provienen de una relación laboral o reglamentaria.

Por último, la Autoridad Tributaria acogió en el citado Concepto la jurisprudencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado, frente alcance de las reglas establecidas en el artículo 107 del E.T., mediante Sentencia de Unificación del 26 de noviembre de 2020, dado cumplimiento a los artículos 10 y 270 de la Ley 1437 de 2011, frente al deber de adoptar la jurisprudencia que haya proferido el Consejo de Estado mediante las Sentencias de Unificación.

Conclusiones

²² DIAN. Concepto No. 108 del 26 de marzo de 2021

Con base en lo expuesto, y en atención a la problemática formulada, respecto a la procedencia de la deducibilidad por pago de las indemnizaciones por despido sin justa, se podrá detraerse de la base gravable del impuesto sobre la renta del contribuyente, para lo cual será determinante probar el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 107 del E.T.

Lo anterior, partiendo del entendimiento del alcance de las reglas establecidas por el Consejo de Estado en la Sentencia de Unificación del 26 de noviembre de 2020, en la cual se considera, que se deberá probar por parte del contribuyente la relación de causalidad entre este gasto y la actividad productora de renta, reconociendo que el nexo causal, no se limita a la generación de ingreso o utilidades en el año gravable en que se realizó el gasto o la enunciación en el objeto social de la actividad lucrativa desarrollada, en este sentido, deberá probarse que el pago por concepto de indemnización por despido injusto de un empleado se realizó en desarrollo de la actividad económica y permitiendo así la creación, conservación, ejecución y mejora de la actividad productiva, lo cual debe estar debidamente soportado para acreditar la existencia del nexo causal con la actividad productora de renta.

Con relación al cumplimiento del requisito de necesidad, desde un punto de vista comercial, el contribuyente deberá probar que el pago por concepto de indemnización por despido injusto de un empleado es una decisión que permite de forma real o potencial la conservación de la actividad lucrativa que desarrolla la Compañía, debido a que, impide el deterioro de la actividad a partir de la situación de mercado actual o porque la necesidad de incurrir en esta expensa permite adaptar y preservar la actividad productiva dadas las condiciones en la economía, o porque coadyuva o permite desarrollarla.

Es importante resaltar, que la necesidad comercial puede estar motivada, en cada caso concreto, por distintas razones (condiciones de mercado, modelo de negocio, entre otros) por lo que dependerá de cada contribuyente aportar la pruebas que considere pertinentes para este fin.

En cuanto al requisito general de proporcionalidad se deberá analizar si el monto total a deducir por concepto de pago de indemnización laboral por despido injustificado es razonable dentro de la actividad que desarrolla el contribuyente y el contexto o situación económica, por ende, le corresponde al contribuyente o administrado probar y poner en conocimiento de la respectiva Autoridad Tributaria y Judicial el material probatorio que consideren adecuado, dado que actualmente, ni las normas en materia tributaria, ni la jurisprudencia del Consejo de Estado han establecido un único medio probatorio idóneo que pueda corroborar el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 107 del E.T, por lo cual exige una mayor diligencia en las demostraciones técnicas y en carga argumentativa.

En consideración a todo lo anterior, le corresponde al contribuyente evidenciar ante la respectiva Autoridad, cuál es la injerencia de la indemnización por despido injustificado frente a la productividad de la empresa, ya que este gasto puede obedecer a cambios en el mercado económico, en el contexto social que repercuten en los ingresos de la empresa dado el modelo de desarrollo, o la necesidad de una reestructuración empresarial, organizativa o técnica esto de cara a implementar acciones que adapten o conserven al desarrollo de la actividad productora de renta, por lo que la carga de presentar la prueba recae sobre los obligados tributarios, por consiguiente, les corresponde probar el cumplimiento de los requisitos del artículo 107 del E.T.

Por último, estas conclusiones pueden aplicarse a la controversia generada acerca de la procedencia de las deducciones por el pago de indemnizaciones por despido sin justa causa, de la cual nació este escrito con la finalidad de acercarse a una solución ante dicho problema. No

obstante, dependerá de cada contribuyente en particular aportar las pruebas y los soportes que consideré evidencian que se acreditó el cumplimiento de las reglas establecidas en el artículo 107 del E.T para el reconocimiento de la deducibilidad de una expensa necesaria.

Referencias

Jurisprudencia:

Corte Constitucional, (13 de agosto de 2002) Sentencia C-643 del 2002.Exp. D-3880. M. P. Efraín Salgado Forero.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, (06 de septiembre de 2012). Exp. 17650. M. P. Martha Teresa Briceño De Valencia.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, (21 de febrero de 2019), Exp. 23278. M. P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

Corte Constitucional, (25 de febrero de 2021) Sentencia C-044 de 2021. Exp.D-13739. M. P. Alejandro Linares Cantillo.

Corte Constitucional, (08 de noviembre de 2000) Sentencia C-1507 de 2000, Exp. D-2965. M.P. José Gregorio Hernández.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, (06 de abril de 2012). Exp 187000. M.P. Carmen Teresa Ortiz

Consejo de Estado, Sección Cuarta, (06 de agosto de 2020). Exp. 22979. M.P. Julio Roberto Piza Rodríguez

Consejo de Estado, Sección Cuarta, (16 de marzo de 2001). Exp. 11607. M. P. Juan Ángel Palacio Hincapié.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, (23 de junio de 2005). Exp. 14007. M.P. Juan Ángel Palacio Hincapié.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, (26 de noviembre de 2009). Exp. 16877. M.P. Héctor J. Romero Díaz.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, (19 de mayo de 2011). Exp. 18039. M.P. Martha Teresa Briceño.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, (23 de febrero de 2017). Exp. 20347. M. P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, (26 de noviembre de 2020) Exp. 21329. M.P. Julio Roberto Piza Rodríguez

Normas:

Constitución Política de Colombia, 1991.

Congreso de la República de Colombia. (20 de septiembre de 1996) Ley 319 de 1996.DO:42884

Congreso de la República de Colombia. (22 de diciembre de 1995). Ley 233 de 1995. DO:42160.

Congreso de la República de Colombia. (18 de enero de 2011). Ley 1437 de 2011.DO:47956

Congreso de la República de Colombia. (26 de diciembre de 2016) Ley 1819 de 2016. DO:501101

Congreso de la República de Colombia. (28 de diciembre de 2008) Ley 1943 de 2018. DO:50820.

Congreso de la República de Colombia. (14 de septiembre de 2021). Ley 2155 de 2021.DO:52052

Presidencia de la República. (30 de marzo de 1989). Estatuto Tributario. Decreto 624 de 1989. DO:38.756

Presidencia de la República. (07 de junio de 1951) Código Sustantivo del Trabajo. Decretos 2663y 3743 de 1950 y 905 de 1951.

Doctrina:

Bilin. (s. f.). Deducciones fiscales. En *Glosario contable*. Recuperado el 11 de junio de 2022 <https://www.billin.net/glosario/definicion-deducciones-fiscales/>

Bravo Arteaga, J. R. (1997). *Nociones Fundamentales de Derecho Tributario*. Santa Fe de Bogotá: Ediciones Rosaristas.

Cárdenas, M. & Mercer-Blackman, V. (2005). *El sistema tributario colombiano: impacto sobre la eficiencia y la competitividad*. Bogotá: Fedesarrollo, agosto, p.139 <https://www.repository.fedesarrollo.org.co/handle/11445/1018>

Carvajal Córdoba, M. A. & Orrego Plaza, G. J. (2011) *Deducibilidad de las indemnizaciones laborales por despido injusto: análisis de la Sentencia no. 16877 de 2009 del Consejo de Estado* [Tesis de Especialización, Universidad Javeriana]. <https://repository.javeriana.edu.co/bitstream/handle/10554/54940/CarvajalCordoba%2CMauricioAdolfo.pdf?sequence=1>

Carvajal Córdoba, M. A. (2012). Comentarios de Derecho Comparado al Artículo 107 del Estatuto Tributario: Breve Referencia a las experiencias argentina y española. *Revista ICDT*, 91-119. https://revistaicdt.icdt.co/wpcontent/Revista%2067/PUB_ICDT_ART_CARVAJAL%20CORDOBA%20Mauricio_Comentarios%20de%20Derecho%20Comparado%20al%20articulo%20107%20del%20Estatuto%20Tributario_Revista%20ICDT%2067_Bogota_12.pdf

Castillo Lozano, M. A. & Vila Torres, C.G. (2002). *Hacia una nueva interpretación del despido sin justa causa*. [Tesis, Universidad Pontificia Javeriana.]
<https://repository.javeriana.edu.co/bitstream/handle/10554/55420/Tesis-29.pdf?sequence=1>

Castillo, S., & Castillo, P. (2016). Un acercamiento al estudio de la cultura tributaria desde la perspectiva socioeducativa. *Dominio de la Ciencia*, 2, 149 - 162.
<https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=5802926>

Dirección Nacional de Impuestos. (Con corte al 29 de junio 2022). *Estadísticas de los tributos administrados por la DIAN*
<https://www.dian.gov.co/dian/cifras/Paginas/EstadisticasRecaudo.aspx>

Guzmán Martínez, A. C. & Ramírez González, H.J. (2015). *Descripción y análisis de los ingresos del estado colombiano, en el periodo 1986-2014 ley 1607 del 2012*. [Tesis de pregrado. Universidad San Buenaventura Seccional Medellín.]
http://bibliotecadigital.usb.edu.co/bitstream/10819/3655/1/Descripcion_Analisis_Ingresos_Guzman_2015.pdf

Henao, J. C. (2007). *El Daño*. Bogotá: Universidad Externado de Colombia.

Moreno Rueda, J. M. (2004). *El principio de Equidad en Materia Tributaria*. [Tesis de Pregrado, Universidad de la Sabana].
<https://intellectum.unisabana.edu.co/bitstream/handle/10818/5390/129364.pdf?sequence=1>

Plazas Vega, M. (2005). *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario*. Bogotá D.C.: Temis.

Salazar, C. (13 de abril de 2021) La tarifa del impuesto de renta a empresas es de las más altas de la OCDE. *La República*. <https://www.larepublica.co/economia/la-tarifa-del-impuesto-de-renta-a-empresas-en-colombia-es-de-las-mas-altas-de-la-ocde-3152287>.

Real Academia Española. (s.f.). Deducción fiscal: Acción o efecto de desgravar. En *Diccionario de la lengua española*. Recuperado el 10 de junio de 2022. <https://dle.rae.es/desgravar?m=form>