



CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

CONSEJERO PONENTE: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá D.C., cuatro (4) de abril de dos mil veinticuatro (2024)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 05001-23-33-000-2018-00252-01 (27359)
Demandante: INTERCONEXIÓN ELÉCTRICA S.A. ESP (ISA)
Demandado: DIAN

Temas: Renta 2013. Costos y gastos. Requisitos para su procedencia.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte actora contra la sentencia del 31 de octubre de 2022, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, que negó las pretensiones de las demandas acumuladas¹ y decidió condenar en costas a la demandante (ordinales primero y segundo de la parte resolutive, respectivamente).

ANTECEDENTES

Mediante Liquidaciones Oficiales de Revisión 900001 y 112412017000005, ambas del 13 de febrero de 2017, la DIAN modificó a INTERCONEXIÓN ELÉCTRICA S.A. ESP (ISA), en adelante ISA, las declaraciones del CREE y del impuesto de renta del año gravable 2013, respectivamente, en el sentido de rechazar deducciones por concepto de prima de estabilidad jurídica y auxilios a extrabajadores pensionados (pólizas de hospitalización y cirugía y auxilios educativos a hijos). Estos actos fueron modificados por las Resoluciones 90004 del 4 de septiembre de 2017 y 992232018000002 del 20 de febrero de 2018, que decidieron el recurso de reconsideración interpuesto por la actora contra cada acto, únicamente en lo relativo a la sanción por inexactitud para dar aplicación al principio de favorabilidad en materia sancionatoria².

DEMANDA

INTERCONEXIÓN ELÉCTRICA S.A. ESP, en ejercicio del medio de control previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA), en las demandas acumuladas formuló las siguientes pretensiones³:

Impuesto sobre la renta para la equidad - CREE

1.1. Primera. Que se declare la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión y de la Resolución, actos que fueron debidamente identificados al inicio de esta demanda [Liquidación Oficial de Revisión nro. 900001, del 13 de febrero de 2017, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Medellín y Resolución nro. 900004, del 4 de septiembre de 2017, proferida por la División de

¹ En auto del 7 de diciembre de 2018, el Tribunal dispuso la acumulación de las demandas en las que se habían demandado por separado los actos de determinación del impuesto sobre la renta y complementarios y los del impuesto sobre la renta para la equidad – CREE, por el año gravable 2013.

² Folios 57 a 83 reverso y 60 a 86 reverso, de los cuadernos principales.

³ Folios 1 y 2 de los cuadernos principales.



Gestión Jurídica de la Dirección Seccional de Impuestos de Medellín, que resolvió el recurso interpuesto contra la Liquidación Oficial de Revisión].

1.2. Segunda. *Que, como consecuencia de lo anterior, se restablezca en su derecho a mi representada, mediante la declaración de que su liquidación privada del impuesto sobre la Renta para la Equidad - CREE correspondiente al año gravable 2013 ha quedado en firme y, por consiguiente, no tiene que realizar ningún pago adicional a la DIAN por concepto de impuestos, sanciones, intereses moratorios y actualizaciones».*

Impuesto sobre la renta y complementarios

«1.1. Primera. *Que se declare la nulidad de la liquidación oficial de revisión y de la resolución, actos que fueron debidamente identificados al inicio de esta demanda [Liquidación Oficial de Revisión nro. 112412017000005, proferida el 13 de febrero de 2017 por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Medellín y Resolución nro. 992232018000002, del 20 de febrero de 2018, proferida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, mediante la cual se resolvió el recurso de reconsideración interpuesto contra la Liquidación Oficial].*

1.2. Segunda. *Que, como consecuencia de lo anterior, se restablezca en su derecho a mi representada, mediante la declaración de que su liquidación privada del impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente al año gravable 2013 ha quedado en firme y, por consiguiente, no tiene que realizar ningún pago adicional a la DIAN por concepto de impuestos, sanciones, intereses moratorios y actualizaciones.*

La demandante indicó como normas violadas, las siguientes:

- Artículos 107, 111 y 647 del Estatuto Tributario (ET).

El concepto de la violación se sintetiza así⁴:

1. Procede el «costo» por prima de estabilidad jurídica. En el 2008, ISA suscribió con el Ministerio de Minas y Energía un contrato de estabilidad jurídica a través del cual la Nación estabilizó la aplicación de varias normas tributarias respecto de la actividad de transmisión de energía del sistema interconectado nacional y, a cambio, ISA se obligó a pagar en ese mismo año una prima de estabilidad jurídica de \$7.010.806.420, amortizada fiscalmente en un plazo de cinco años de conformidad con los artículos 142 y 143 del ET. La amortización fiscal no fue puesta en duda por la DIAN, ya que las razones para negar su deducción se limitaron al incumplimiento de los requisitos del artículo 107 del ET.

Dicha prima es una erogación para los fines del negocio, de modo que resulta necesaria para la actividad productora de renta, pues, debido a la alta inseguridad jurídica del país, la estabilización tributaria contribuye a desarrollar la actividad de forma más eficiente, rentable, productiva y protegida ante cambios tributarios adversos o la eliminación repentina de beneficios fiscales – como la deducción especial por inversión en activos fijos reales productivos, que, pese a ser derogada, mantiene aplicación en el caso de ISA por el término del contrato de estabilidad jurídica (CEJ), cumpliéndose con ello también el requisito de causalidad. Además, se satisface el requisito de proporcionalidad, dado que fue la propia ley la que estableció la prima en el 1% del valor de la inversión a realizar, pues consideró proporcionado ese monto en relación con los beneficios que obtendría el inversionista. Por último, no debe exigirse que se demuestre la asociación entre la erogación y el ingreso obtenido,

⁴ Folios. 1 a 25 c.p. 1 y 1 a 26 c.p. 1 (acumulado).



ya que lo que se debe verificar en su contribución al negocio, lo cual está suficientemente justificado.

2. Son procedentes los gastos operacionales de administración rechazados por la DIAN. Los gastos por medicina prepagada y pólizas de hospitalización y cirugía pagados a extrabajadores pensionados y los auxilios educativos en favor de los hijos de estos extrabajadores son deducibles a la luz del artículo 107 del ET. Tales beneficios, de los que son titulares principales los trabajadores, tienen origen en un pacto colectivo en el que se convino que se mantuvieran una vez estas personas pasaran a ser pensionadas.

De acuerdo con la jurisprudencia del Consejo de Estado, a pesar de la inexistencia del vínculo laboral, no es necesario que exista generación correlativa de ingresos, sino que las expensas contribuyan directa o indirectamente a generar la actividad productora de renta. Este requisito de relación de causalidad se cumple porque al ofrecerse estos beneficios, se posiciona a la compañía como una empresa competitiva y atractiva en el mercado laboral, atrayendo a los mejores profesionales del sector, lo que redundará en una mejor productividad. Esta no es una práctica aislada de ISA, sino que es acostumbrada en el sector pues otras empresas también lo hacen. Además, es una erogación necesaria porque, de no pactarse o cesar los pagos al término de la relación laboral, los profesionales no se vincularían a la compañía y los que están vinculados preferirían migrar a otras empresas que ofrezcan y mantengan estas prebendas en la etapa pensional. Asimismo, estos pagos son forzosos porque el pacto colectivo es de obligatoria observancia y son proporcionales, porque mirados en relación con los ingresos, apenas fue del 0.13% por el periodo fiscalizado.

3. Improcedencia de la sanción por inexactitud. La sociedad no incurrió en los supuestos descritos en el artículo 647 del ET que den lugar a imponerle sanción por inexactitud, más aún cuando los datos declarados son completos y veraces. Con todo, se ha expuesto una sólida y razonable argumentación jurídica que exonera a la actora de cualquier responsabilidad por diferencia de criterios frente al derecho aplicable.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La **DIAN** se opuso a las pretensiones de la demanda, de la siguiente manera⁵:

1. No es deducible la prima por el contrato de estabilidad jurídica (CEJ). El pago de la prima no es un gasto necesario ni tiene relación causal con la actividad productora de renta en los términos del artículo 107 del ET, como se expresó en el Concepto DIAN 037651 de 2012. A este pago se obliga el contribuyente para estabilizar normas tributarias por determinado tiempo. No es acostumbrado ni necesario en la actividad productora de renta, pues, de no hacerse el pago, dicha actividad no se vería afectada. El pago es obligatorio para acceder al CEJ, no para llevar a cabo la actividad productora de renta.

2. Los gastos operacionales de administración no son procedentes. Los gastos por medicina prepagada, pólizas de hospitalización y cirugía y auxilios educativos en favor de extrabajadores pensionados no son deducibles al tenor del artículo 107 del ET porque estas personas no están involucradas en los procesos productivos de la actora, con lo cual no se cumplen los requisitos de necesidad y causalidad que exige la norma para que la expensa sea deducible. Dichos pagos tampoco corresponden a los señalados en el artículo 111 del ET sobre deducción por pensiones de jubilación e

⁵ Folios 1018 a 1023 reverso, c.p.



invalidez. No es cierto que dichos pagos sean acostumbrados en la práctica comercial, ya que no es común o habitual que los empleadores reconozcan beneficios económicos a sus exempleados.

3. Es aplicable la sanción por inexactitud. Esta sanción es procedente porque la actora incluyó gastos no deducibles, conducta sancionable a la luz del artículo 647 del ET, que sanciona la inclusión de datos equivocados que conlleven el pago de menores tributos.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal negó las pretensiones de la demanda y condenó en costas a la demandante, por lo siguiente⁶:

1. No es deducible la prima por CEJ. No se cumplen los requisitos del artículo 107 del ET, ya que, teniendo en cuenta que la actividad productora de renta de ISA es la transmisión de energía eléctrica, la prima pagada no tiene relación de causalidad con dicha actividad. Tampoco se cumple el criterio de necesidad porque la sociedad está en capacidad de competir en el mercado eléctrico sin la ventaja de un contrato de estabilidad jurídica, que, además de ser voluntaria su suscripción, no es indispensable o necesario para el desarrollo de la actividad generadora de renta, porque, de no suscribirse, la actora no se vería imposibilitada para llevar a cabo su actividad.

Adicionalmente, no se cumple con el criterio de proporcionalidad por cuanto la empresa posee un beneficio previo derivado del contrato de estabilidad jurídica y mal haría en pretender un beneficio fiscal adicional procedente del mismo contrato, estableciendo como deducción la prima de estabilidad jurídica, lo que implicaría una doble ventaja de un mismo contrato. Por lo mismo, la prima de estabilidad jurídica no puede ser considerada como una inversión al tenor del artículo 142 del ET y la ley tampoco la contempló como deducción especial.

2. Se mantiene el rechazo de gastos operacionales de administración. Tiene razón la DIAN en que, si bien los gastos por medicina prepagada, pólizas de hospitalización y cirugía y auxilios especiales como la educación para los hijos de pensionados tienen origen en pactos colectivos, estos pagos que no hacen parte del IBC de pensiones, *«no se enmarcan en lo establecido en el artículo 111 del ET, el cual establece una deducción por concepto de pensiones de jubilación e invalidez de los trabajadores, y dichas erogaciones no tienen esa connotación»*.

3. Es aplicable sanción por inexactitud. La sanción impuesta es procedente porque la actora incluyó deducciones no autorizadas legalmente y tampoco reúnen los requisitos del artículo 107 del ET, razón que hace inviable la diferencia de criterios.

4. Se condena en costas. De conformidad con el numeral 1 del artículo 365 del Código General del Proceso (CGP), se condena en costas a la demandante por resultar vencida en el proceso. Se fija como agencias en derecho el 3% de la cuantía de la demanda y las costas serán liquidadas por secretaría en la medida de su comprobación.

⁶ Índice 40, Samai del Tribunal.



RECURSO DE APELACIÓN

La **demandante** apeló la sentencia de primera instancia de la siguiente manera⁷:

1. Procede la deducción de la prima de estabilidad jurídica. El Tribunal realizó un juicio equivocado, pues, al señalar la voluntariedad en la suscripción del CEJ y el pago de la prima como motivo para rechazar la deducción pasa por alto que detrás de todo pago forzoso siempre subyace la voluntad del contribuyente de realizarlo. En los términos de la sentencia de unificación del 26 de noviembre de 2020, lo que se exige es que el gasto incida en la creación, ejecución, conservación y mejora de toda la actividad lucrativa. Es decir, que tienen relación de causalidad todos los gastos que faciliten la actividad productora de renta, como en este caso la prima pagada por el CEJ, cuya amortización fiscal es procedente a la luz de los artículos 142 y 143 del ET.

El pago de dicha prima además es necesario en la actividad productora de renta, toda vez que la estabilización tributaria contribuye a desarrollar la actividad de forma más eficiente, rentable y pacífica, pues la sustrae de cambios tributarios intempestivos que aumentan la carga tributaria de la sociedad. En otras palabras, el CEJ es un seguro que, como todos los demás, supone el pago de una prima, que también debe ser deducible, en tanto que forma parte de la actividad económica de la compañía y ha contribuido a que ISA sea adjudicataria de varias convocatorias, por, precisamente, ofrecer mejores propuestas en función del CEJ suscrito, pues éste permite proyectar utilidades dada las tasas de tributación y beneficios fijos acordados, que la blindan de los vaivenes de las constantes reformas tributarias. De lo contrario, muy seguramente ISA no habría podido ejecutar muchas de las inversiones que requiere el país para que el servicio de energía se preste con los más altos estándares de calidad y cumplimiento, de modo que no es cierto que de no haberse suscrito el CEJ la actividad productora de renta podría seguirse desarrollando sin novedad alguna.

Finalmente, se reitera el cumplimiento del requisito de proporcionalidad, pues, contrario al entendimiento del Tribunal, no se trata de un doble beneficio, sino del reconocimiento de un gasto que, a pesar de haber contribuido favorablemente en la actividad productora de renta, su deducción resulta mínima comparada con los ingresos obtenidos y fue la misma ley la que fijó la prima en el 1% del valor de la inversión realizada. Por último, no es válido el argumento de la DIAN de que no se demostró la asociación entre la erogación y el ingreso obtenido, ya que lo que se debe verificar es su contribución favorable al negocio, lo cual está debidamente justificado.

2. Son procedentes los gastos operacionales de administración. El Tribunal omitió estudiar la deducción a la luz del artículo 107 del ET. Los requisitos de este artículo se cumplen porque estas erogaciones: (i) potencializan, permiten, facilitan y mantienen la productividad del negocio y (ii) su realización es obligatoria para ISA y acostumbrada para las empresas que pertenecen al sector eléctrico. Así, estos gastos tienen relación de causalidad porque contribuyen a que se logre una mayor productividad, dado que permiten que los profesionales opten por vincularse y mantenerse en la empresa porque estos beneficios se ofrecen tanto durante el vínculo laboral como en la etapa pensional. Estos beneficios no son exclusivos de la compañía, pues otras empresas del mismo sector también los tienen, de forma tal que no ofrecerlos o mantenerlos, conlleva una afectación de la actividad productora de renta porque los empleados migrarían a otras compañías en las que exista la expectativa y el compromiso cierto de mantener los beneficios una vez adquirido el estatus pensional. Es decir, ISA no podría mantener el recurso humano mejor

⁷ Índice 43, Samai del Tribunal.



calificado, vital en la actividad productora de renta, lo cual devendría en: (i) la necesidad de realizar nuevos procesos productivos; (ii) la carga de soportar tiempos muertos por empalmes y procesos de aprendizaje; (iii) asumir mayores riesgos producto de la inexperiencia y (iv) afectación del *know how*, entre otros. De otra parte, ni la DIAN ni el Tribunal sostuvieron que estos gastos no fueran proporcionales, de modo que no es aspecto que deba estudiarse en segunda instancia. Sin perjuicio de todo lo anterior, los pagos efectuados por la compañía son indirectos y complementarios a la pensión, por lo que, incluso deben reconocerse a la luz del artículo 111 del ET.

3. La sanción por inexactitud no es procedente. La actora no incurrió en ninguno de los supuestos descritos en el artículo 647 del ET que la hagan sujeto de la sanción por inexactitud, más aún cuando los datos declarados son completos y veraces. Con todo, la sociedad ha expuesto una sólida y razonable argumentación jurídica que la exonera de cualquier responsabilidad sancionatoria por diferencia de criterios frente al derecho aplicable.

4. No procede la condena en costas. No es aplicable el artículo 365 del CGP toda vez que hay norma especial: el artículo 188 del CPACA, de acuerdo con el cual, solo hay lugar a la condena en costas cuando la demanda haya sido presentada con manifiesta carencia de fundamento legal, lo que no sucede en este asunto. En todo caso, de aplicarse el artículo 365 del CGP, tampoco habría lugar a la condena, puesto que las costas no están probadas.

TRÁMITE PROCESAL DE SEGUNDA INSTANCIA

La DIAN no hizo uso de esta etapa procesal.

El Ministerio Público rindió concepto y pidió confirmar la sentencia apelada, porque⁸:

Como se sostuvo en la sentencia primera instancia, la actividad productora de renta de ISA es la transmisión de energía eléctrica, por lo que la prima por el CEJ no cumple con los criterios de causalidad y necesidad, en la medida en que la sociedad está en capacidad de competir en el mercado eléctrico sin la ventaja de un contrato de estabilidad jurídica. Tampoco se cumple con el criterio de proporcionalidad por cuanto la empresa posee un beneficio previo derivado del contrato de estabilidad jurídica y no puede pretender un beneficio fiscal adicional.

No son procedentes los gastos operacionales de administración, ya que estos no son gastos laborales porque no se pagan a trabajadores sino a pensionados; de manera que no se cumplen los requisitos de necesidad y causalidad.

Debe mantenerse la sanción por inexactitud porque la demandante incluyó costos y deducciones improcedentes y no se vislumbra la diferencia de criterios argumentada por la recurrente.

Finalmente, debe confirmarse la condena en costas porque la demandante resultó vencida en el proceso.

⁸ Índice 18, Samai del Consejo de Estado.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la demandante, la Sala decide si, a la luz del artículo 107 del ET, son deducibles las primas pagadas en virtud de contratos de estabilidad jurídica (CEJ), así como los gastos por medicina prepagada y pólizas de hospitalización y cirugía en favor de extrabajadores pensionado, al igual que los auxilios educativos en beneficio de los hijos de los pensionados. De ser necesario, también se pronunciará sobre la procedencia de la sanción por inexactitud imputada.

La Sala revoca la sentencia apelada y accede a las pretensiones de la demanda, según el siguiente análisis:

1. Sobre la deducibilidad de las expensas. El artículo 107 del ET señala que son deducibles las expensas realizadas durante el periodo gravable en el desarrollo de la actividad productora de renta, siempre que tengan **relación de causalidad** con las actividades productoras de renta y «*sean **necesarias** y proporcionadas de acuerdo con cada actividad*». Esta norma dispone que el requisito de **necesidad** debe determinarse con criterio comercial, lo que significa que debe analizarse si corresponde a una expensa de «*las normalmente acostumbradas en cada actividad*». Es decir, según lo puso de presente la Sala en la sentencia de unificación de 26 de noviembre de 2020⁹, debe apreciarse «*si la expensa resulta requerida o provechosa para el desarrollo de la actividad productora de renta en situaciones de mercado*», porque, el estar «*constreñido al gasto por una razón legal o contractual*» no es criterio suficiente para «*determinar si se supera o no el requisito de necesidad con criterio comercial*». Lo anterior, porque, como se anticipó en la sentencia del 22 de febrero de 2018¹⁰, es «*ineludible para quien bien gestiona sus negocios adelantar las acciones que, de manera real o potencial, coadyuven a la producción o aumento de las ganancias gravadas; o impidan el deterioro de la fuente productiva, ya sea preservándola, adaptándola a una situación de mercado u optimizándola*». Bajos las anteriores consideraciones, en la referida sentencia de unificación, la Sala precisó que:

«[...] son necesarias las expensas que razonablemente devenga un contribuyente en una situación de mercado y que, real o potencialmente, permiten desarrollar, conservar o mejorar la actividad generadora de renta. Así, la necesidad vista con criterio comercial, esto es, en una situación de mercado, no está condicionada por la inevitabilidad o indispensabilidad, el carácter forzoso por causas legales o contractuales, la obtención de utilidades y el cariz habitual o novedoso que presente la expensa en el mercado. La razonabilidad comercial de la expensa puede estar motivada, en cada caso concreto, por distintas razones, como podría[n] ser, entre otras, la situación financiera del contribuyente, las condiciones del mercado donde se ejecuta la actividad productora de renta, o el modelo de gestión de negocios propio del tipo de actividad generadora de renta que realiza el contribuyente».

En lo que respecta a la relación de causalidad, en el fallo de unificación se indicó, igualmente, que ésta se verifica cuando la expensa se realiza en el desarrollo o ejecución de la actividad generadora de renta, aunque no genere ingresos o utilidades gravables durante el periodo o no esté enunciada en el objeto social, puesto que se parte de la premisa de que la creación, ejecución, conservación y mejora de toda actividad lucrativa conlleva incurrir en gastos. De ahí que se hable del nexo causa-efecto que debe existir entre la erogación y la actividad generadora de renta para el contribuyente, «*no como costo-ingreso, sino como gasto-actividad*». Por ello, aunque

⁹ 2020CE-SUJ-4-005, exp. 21329, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

¹⁰ Exp. 20478, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez.

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»*¹¹.

En esos eventos, se precisó en el fallo de unificación que *«los contribuyentes tienen la carga de poner en conocimiento de las autoridades administrativas y judiciales las circunstancias fácticas y de mercado, demostraciones y carga argumentativa, conforme a las cuales una determinada expensa guarda relación causal con su actividad productora de renta, es necesaria y proporcional con un criterio comercial y tomando en consideración lo acostumbrado en la concreta actividad productora de renta. En esa medida, se advirtió que, mientras mayor sea la concreción del cuestionamiento de la autoridad tributaria frente a la aplicación y alcance de los requisitos del artículo 107 del ET, mayor deberá ser el despliegue probatorio por parte del administrado, pues ese nivel de especificidad de la autoridad tributaria correlativamente requerirá mayor diligencia, carga argumentativa y demostraciones técnicas por parte del contribuyente.*

1.1. Procedencia de la deducción de la prima pagada en CEJ. En las declaraciones de renta y del CREE del año gravable 2013, la demandante llevó como *«costo de venta»* la suma de \$817.927.000, correspondiente a la última cuota amortizada de la prima pagada en el año 2008 en virtud del CEJ suscrito con el Ministerio de Minas y Energía.

La Sala verifica que, como en realidad se trataba de un gasto y no de un costo, la DIAN le dio tratamiento de gasto y aplicó las reglas del artículo 107 del ET, luego de lo cual negó la deducción de la prima con base en el criterio expuesto en el Concepto 037561 de 2012, en el que se consideró que no era deducible de la renta porque dicha erogación estaba ligada al cumplimiento de los requisitos legales en la suscripción de contratos de estabilidad jurídica y no a la obtención de la renta, pues, el requisito de relación de causalidad conlleva la existencia de *«una relación de causa efecto entre el gasto y la obtención de la renta respectiva, de manera que la obtención de ésta sea consecuencia del gasto en que se ha incurrido»* Y que, en todo caso, el pago de la contraprestación no era necesario, toda vez que la actividad productora de renta podía llevarse a cabo en condiciones normales *«sin necesidad de suscribir el contrato de estabilidad tributaria y por tanto sin incurrir en el pago de la prima en cuestión»*. Por las mismas razones halló incumplido el requisito de la proporcionalidad.

La DIAN no cuestionó la amortización de la prima a la luz de los artículos 142 y 143 del ET, pues limitó la glosa a los requisitos del artículo 107 del ET, de manera que a este último aspecto la Sala también restringirá el análisis.

Ahora bien, a través de los contratos de estabilidad jurídica¹², introducido por la Ley 963 de 2005¹³, el Estado garantizó a los inversionistas que los suscribieran, la aplicación de normas determinantes para sus inversiones ante futuras modificaciones adversas por el término de duración del contrato, que podía ser de tres a veinte años. A cambio de esta seguridad jurídica, los inversionistas se obligaban al pago de una prima igual al 1% del valor de la inversión realizada en cada año o del 0.5% de la

¹¹ Ibidem.

¹² Con anterioridad la Ley 223 de 1995 había introducido los contratos de estabilidad tributaria, a través de los cuales se ideó un régimen que ofrecía a las empresas seguridad jurídica en sus cargas tributarias por un período hasta de 10 años, a cambio de aceptar una tarifa superior en dos puntos porcentuales en el impuesto sobre la renta.

¹³ Ley derogada por el artículo 166 de Ley 1607 de 2012.

inversión en etapa improductiva, con el agregado de que el contrato solo sería procedente frente a nuevas inversiones o para ampliar las existentes (art. 5, vigente para la época de los hechos¹⁴), lo que pone de presente que la prima en mención es un elemento esencial del contrato de estabilidad jurídica.

En la exposición de motivos del proyecto de ley número 15 de 2003 del Senado quedó patente que con este mecanismo *«la Nación le [apostaba] plenamente a la estabilidad en las reglas del juego, a la generación de inversión y al desarrollo económico y social»*, ya que la volatilidad normativa y el no establecimiento de reglas claras y con vocación de permanencia – dado los constantes cambios normativos –, se erigía como factor desincentivador de la inversión, el empleo y el desarrollo social y económico del país. Lo anterior, fue puesto también de relieve por la Corte Constitucional, que declaró exequible la referida ley, al señalar que *«se puede considerar que los fines buscados por el legislador son tanto mediatos como inmediatos, siendo de los primeros los relacionados con el aumento del crecimiento económico, el desarrollo y el bienestar social, mientras los más próximos son los que tienen que ver con el estímulo a la inversión. Para este fin, la ley busca mejorar el clima de inversión, afectado por distintas variables, entre ellas por los llamados “cambios súbitos en la legislación”»* (sentencia C-242 de 2006).

Teniendo en cuenta lo anterior, es indudable que la suscripción de los CEJ tiene una relación directa o indirecta con la actividad productora de renta de las sociedades suscriptoras. Así fue puesto de manifiesto en la exposición de motivos del proyecto que culminó con la expedición de la Ley 963 de 2005, cuando se señaló que *«la estabilidad de normas específicas, determinantes de grandes inversiones, reduce el costo de transacción para los actores económicos, lo cual redundará en una mejor asignación de los recursos de inversión»*, al tiempo que se señaló que:

«Desde el punto de vista de los actores económicos, la garantía de estabilidad de las normas determinantes de la inversión reduce el riesgo de la misma. Dado que el riesgo es un componente fundamental de los costos de toda inversión, la reducción del riesgo disminuye los costos para el inversionista, lo cual genera valor y aumenta la propensión a invertir. Además, en un entorno de competencia, la disminución de los costos de producción se puede traducir en una reducción de los precios de los bienes y servicios ofrecidos a la comunidad, o en una mejor destinación de los recursos al interior de las empresas y de la sociedad en su conjunto».

Aunque la actividad productora de renta de la actora es susceptible de ser desarrollada sin los CEJ, en los términos de la sentencia de unificación, este mecanismo contractual contribuye potencialmente a la mejora de la actividad, en la medida en que reduce el riesgo jurídico derivado de los cambios normativos que pueden afectar los negocios, lo que, sin duda, impacta positivamente en la situación financiera del ente económico, como acaba de verse y, en ese entendido, tanto el CEJ como la prima pagada tienen nexo causal con la actividad productora de renta de la actora.

¹⁴ Esta norma fue modificada por el artículo 48 de la Ley 1450 de 2011, en el sentido de que la prima se “definirá sobre las normas tributarias que el Gobierno Nacional determine que sean sujetas de estabilización”, para lo cual, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público “gestionará, en un término de tres meses a partir de la aprobación de la Ley del PND, la elaboración y puesta en marcha de una metodología de definición de primas que refleje cada uno de los riesgos asumidos por la Nación y las coberturas solicitadas por los inversionistas”, lo cual fue hecho mediante la Resolución 1732 de 2012.



En cuanto al requisito de la necesidad, la Sala advierte que la imperiosidad de suscribir el CEJ quedó reflejada en la solicitud de 4 de octubre de 2006 formulada por ISA al Ministerio de Industria, Comercio y Turismo, de la siguiente manera¹⁵:

«El servicio de transporte de energía eléctrica se encuentra sometido a regulación por parte del Estado, dada su condición de monopolio natural, y por ello, ISA no puede trasladar al usuario final los cambios adversos en las normas que afecten la rentabilidad de los activos sometidos a convocatorias, por tanto, es necesario tener reglas estables para afianzar la sostenibilidad del servicio y garantizar la ejecución de los proyectos resultantes del plan de expansión de transmisión.

Con la firma del contrato de estabilidad, ISA neutralizaría el impacto negativo que produciría la modificación de las normas que se relacionan, ya que su impacto adverso influye de manera decisiva sobre la rentabilidad de las inversiones de la actividad de transmisión de energía y la infraestructura de las comunicaciones. De no mantenerse los supuestos normativos con los cuales ISA preparó su inversión, se tendrían consecuencias directas en la rentabilidad, sostenibilidad y crecimiento de la empresa, así como también el cumplimiento de los compromisos pactos con los financiadores del proyecto, encareciendo los costos financieros».

De hecho, en la solicitud, ISA realizó una cuantificación a 20 de años (término de duración del CEJ) de las situaciones adversas en materia tributaria que padecería de no suscribir el contrato, generándole una mayor carga tributaria del orden de \$251.725.000.000, a precios de 2006. Por tanto, la suscripción del CEJ le representaría un ahorro tributario proyectado por ese importe, discriminado de la siguiente manera¹⁶:

Concepto	VPN en millones
Incremento de la tasa del impuesto a la renta del 35% al 36%	\$38.913
Sobretasa del impuesto a la renta del 5%	\$68.098
Impuesto al patrimonio a la tasa actual del 0.3%	\$66.581
Impuesto de industria y comercio y predial como deducibles	\$22.621
Componente inflacionario no deducible (intereses y diferencia en cambio)	\$41.452
GMF del 3 por mil al 4 por mil a partir del 2008	\$14.060

Como se anotó, el CEJ estaba sujeto al pago de una prima del 1% de la inversión a realizar, que, en este caso, ascendió a \$7.010.806.420, pagada en el año 2008 (cláusula séptima) y sometida al proceso de amortización fiscal por un periodo de cinco años, de conformidad con los artículos 142 y 143 del ET, correspondiendo la última alícuota al periodo 2013, por \$817.927.398, valor rechazado por la DIAN en los actos demandados, por incumplirse los requisitos del artículo 107 del ET.

De acuerdo con las anteriores consideraciones, la Sala estima que la prima pagada en virtud del CEJ cumple el requisito de necesidad porque su pago, que es un elemento esencial del contrato en mención, permitió a la sociedad demandante ampliar sus inversiones bajo un régimen jurídico estabilizado, que no solo le hacía inmune a cambios normativos adversos, sino que, también, le permitía un eventual ahorro tributario, según estimaciones proyectadas, al tiempo que no le impedía aplicar las futuras normas cuando le resultaran benignas.

Finalmente, el gasto es proporcional, porque es razonable y proporcionado en relación con los beneficios que se esperaba obtener ISA con la firma del CEJ. Además, como lo anotó la actora, fue la misma ley la que fijó la proporción de la prima frente a los

¹⁵ Folio 109 reverso cuaderno acumulado 1.
¹⁶ Folio 109 reverso cuaderno acumulado 1.



posibles beneficios que podrían derivarse para el contratista a causa de la estabilización de las normas tributarias relevantes para su inversión.

En consecuencia, es procedente la deducción de la prima por contrato de estabilidad tributaria, por \$817.927.398, tanto en el impuesto sobre la renta como en el CREE, por el periodo 2013.

1.2. Debe aceptarse la deducción por gastos operacionales de administración.

En las declaraciones de renta y del CREE, la actora llevó como «*gastos operacionales de administración*» las sumas de \$1.272.654.814, por concepto de pagos por medicina prepagada y pólizas de hospitalización y cirugía contratadas con EPS en favor de extrabajadores pensionados y \$206.030.250, por concepto de auxilios educativos en favor de los hijos de dichos pensionados.

Según la DIAN, «*el presupuesto de la necesidad debe establecerse en relación con el ingreso y no con la actividad que lo genera*». Por ello, rechazó la deducción pues consideró que «*la fuerza laboral ya no existe para el investigado por lo que no es necesario este gasto para la obtención del ingreso*». Y en lo que respecta al requisito de causalidad, determinó que, dada la desvinculación laboral de los pensionados, no podía existir nexo causal del gasto frente a la actividad productora de renta.

Los pagos cuestionados por la DIAN provienen de pactos colectivos suscritos con empleados, ya que, según quedó fijado en la actuación administrativa y probado en el expediente, desde 1970 es política de la compañía reconocer a los trabajadores no sindicalizados los mencionados beneficios, los cuales se mantienen incluso cuando estos adquieren la calidad de pensionados.

De acuerdo con lo precisado por la Corte Constitucional, los pactos colectivos son instrumentos o mecanismos para la negociación colectiva, destinados a dar solución y a poner fin a los conflictos colectivos de trabajo y a precaver que estos desemboquen en la huelga, siendo, por tanto, su finalidad la de «*fijar las condiciones que regirán los contratos de trabajo durante su vigencia*», condiciones estas que «*tienen no sólo un carácter normativo sino un elemento obligatorio o aspecto obligacional*» para las partes (sentencia SU 570 de 1996). Es decir, el patrono no puede sustraerse unilateralmente del cumplimiento de las condiciones pactadas.

A pesar de que la DIAN ató únicamente el requisito de necesidad de la expensa a la correlativa generación de ingresos y siendo que esta tesis no es válida a la luz de lo fijado en la sentencia de unificación mencionada, la actora justificó el cumplimiento de este requisito como estrategia comercial para ayudar a mantener y mejorar la productividad de la compañía, pues otras empresas, incluso del mismo sector de energía eléctrica, como TERMOTASAJERO S.A. ESP, ENELAR S.A. ESP, CODENSA S.A. ESP, CHEC S.A. ESP, también ofrecen este tipo de prebendas a sus empleados y las mantienen cuando estos se jubilan, al igual que EXXONMOBIL, Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Bogotá ESP y UNE EPM Telecomunicaciones S.A.¹⁷.

Sobre el particular, la actora informó los sitios web donde pueden consultarse los pactos colectivos suscritos por estas compañías. La Sala los consultó y verificó, en efecto, auxilios de naturaleza similar a los discutidos en el presente asunto, que son ofrecidos a pensionados y a sus familiares, luego de que estos hubieren laborado por determinado tiempo para estas compañías, de forma tal que, contrario a lo señalado por la DIAN, no es una práctica exclusiva de la demandante, sino que es una práctica

¹⁷ Fols. 963 a 1017, reverso cuaderno principal 2.

comercial aplicada por varias compañías, no solo para conjurar y frustrar huelgas, sino para ofrecer mejores condiciones laborales a sus empleados que redunden en una mejor competitividad.

Asimismo, la actora complementó que, en el anterior contexto, para ISA es de gran importancia ser atractiva no solo para sus clientes, sino también para sus empleados y para los profesionales que potencialmente prefieran vincularse a la compañía, pues son estas personas su mejor activo, ya que conforman la fuerza laboral calificada de la empresa y hacen efectivo el objeto social de la compañía, ayudándola a mantener y mejorar la productividad, lo cual solo puede lograrse a través de excelentes condiciones salariales y en ello juegan un papel preponderante la entrega de beneficios como los discutidos, que empresas similares a ISA también los conceden. Además, sostiene la demandante que, no mantener este tipo de auxilios para sus extrabajadores pensionados, cuando sus competidores sí lo hacen, debilitaría su fuerza laboral, con las siguientes consecuencias: (i) imposibilidad de ISA de atraer y contar con el mejor recurso humano que requiere para desarrollar su actividad, y (ii) mayores dificultades para mantener el recurso humano, pues sus mejores trabajadores podrían optar por marcharse a la competencia o a otras empresas, donde les oferten mejores condiciones salariales e incentivos en la etapa pensional.

Ante la eventualidad de este último escenario, la productividad y el desempeño de compañía podría verse afectada, por: (i) la necesidad de realizar procesos de aprendizaje y adiestramiento para los nuevos empleados (ii) la carga de soportar tiempos muertos, propios de los procesos de empalme y (ii) la asunción de mayores riesgos derivados de la inexperiencia del personal.

En los anteriores argumentos, la Sala halla razón a la actora, pues, este tipo de beneficios incentivan a los trabajadores a mantenerse vinculados a ISA hasta el momento en que adquieren la pensión, como lo corrobora el certificado expedido por el área de recursos humanos de la compañía y los contratos aportados con la demanda¹⁸, que demuestran que los trabajadores que obtuvieron la pensión prestando sus servicios a ISA (y que gozan de los auxilios de salud y educación) duraron vinculados a la sociedad más de 20 años, en promedio.

Además, téngase en cuenta que estos beneficios devienen de pactos colectivos, que, en su momento, sirvieron para conjurar o prevenir huelgas, anormalidad laboral que tiene impacto negativo en la productividad y el desempeño del ente económico. Son obligaciones contraídas por la compañía de cuyo cumplimiento no puede sustraerse, sin verse enfrentada a demandas y penalidades de índole laboral y, desde luego, a huelgas que pueden afectar la productividad en cualquier periodo posterior a la firma del pacto colectivo.

En relación con gastos similares, la Sala ha aceptado la procedencia fiscal de auxilios pagados en favor de ex trabajadores con ocasión de convenciones y pactos colectivos, al considerarlas *«expensas necesarias ya que de forma potencial conllevan a que la actividad productiva continúe en ejecución por tratarse de obligaciones económicas contraídas en su momento con empleados»*. Lo anterior, porque *«son de obligatorio cumplimiento, buscan precaver litigios futuros, y que de no incurrirse en ellas (...) podrían poner en riesgo la continuidad de la operación, afectar la productividad e incluso influir en la competitividad de la compañía»*¹⁹.

¹⁸ Anexos 9.11 y 9.13.

¹⁹ Sentencia del 31 de agosto de 2023, exp. 27049, C.P. Milton Chaves García.



Así, aunque no estén condicionados por la inevitabilidad o indispensabilidad, estos auxilios sí potencializan la actividad productora de renta, pues la expectativa cierta de que los beneficios se mantendrán en la etapa pensional contribuye a que la fuerza laboral, incluida la mejor calificada, se mantenga fiel a la empresa. Su no reconocimiento fiscal, además de probablemente impactar la productividad de la compañía por las razones anotadas, conllevaría un desincentivo para la concesión futura de estas mismas conquistas colectivas laborales a otras personas, implicando un retroceso en las condiciones pensionales de los extrabajadores.

Así pues, aunque no proceda reconocer los beneficios analizados como «*deducción de pensiones de jubilación e invalidez*» a que hace referencia el artículo 111 del ET, porque en realidad no tienen esa naturaleza, sí es viable su reconocimiento por el artículo 107 *ibidem*, en la medida que la Sala encuentra justificados los requisitos de necesidad y relación de causalidad con la actividad productora de renta por las razones anotadas. En consecuencia, prospera el cargo de apelación.

En definitiva, se revoca el fallo apelado. En su lugar, se anulan los actos demandados pues se reconocen como deducciones la prima de CEJ y los gastos operacionales de administración. A título de restablecimiento del derecho, se declara la firmeza de las declaraciones del CREE y de renta presentadas por la actora por el año gravable 2013.

2. Condena en costas. Como prosperó la apelación, se revoca la condena en costas impuesta en primera instancia a la demandante. Y en ambas instancias no se condena en costas a la parte demandada, que incluyen las agencias en derecho (artículo 361 del CGP), pues, de conformidad con los artículos 188 del CPACA y 365 numeral 8 del CGP, «*solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación*», aspecto que no se encuentra acreditado en este asunto.

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

F A L L A

1. REVOCAR la sentencia apelada. En su lugar dispone:

PRIMERO. DECLARAR la nulidad de las Liquidaciones Oficiales de Revisión 900001 y 112412017000005 del 13 de febrero de 2017, que modificaron, respectivamente, las declaraciones del CREE y del impuesto de renta, del año gravable 2013, y las Resoluciones 90004 del 4 de septiembre de 2017 y 992232018000002 del 20 de febrero de 2018, que decidieron el recurso de reconsideración interpuesto por la actora contra cada acto en mención.

SEGUNDO. A título de restablecimiento del derecho, **DECLARAR** la firmeza de las declaraciones del CREE y de renta presentadas por INTERCONEXIÓN ELÉCTRICA S.A. ESP por el año gravable 2013.

2. Sin condena en costas.



Radicado: 05001-23-33-000-2018-00252-01 (27359)
Demandante: Interconexión Eléctrica S.A. ESP
FALLO

Cópiese, notifíquese y comuníquese. Devuélvase el expediente al Tribunal de origen.
Cúmplase.

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

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Presidenta

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Salvo voto parcialmente

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN

Señor ciudadano este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: <http://relatoria.consejodeestado.gov.co:8081/Vistas/documentos/validador>