



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

CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN

Bogotá, D.C., cuatro (04) de junio de dos mil veintiséis (2026)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 25000-23-37-000-2019-00842-01 (28434)
Demandante: Termoemcali I SA ESP
Demandada: DIAN

Temas: Renta 2014. Deducibilidad erogación. Requisitos 107 ET

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación¹ interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 01 de junio de 2023, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, que decidió²:

Primero: Negar las pretensiones de la demanda formulada por la sociedad Termoemcali I SA ESP, en contra de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales –DIAN.

Segundo: Por no haberse causado ni demostrado, no se condena en costas.

ANTECEDENTES

Actuación administrativa

Previo requerimiento especial y respuesta³, mediante la Liquidación Oficial de Revisión 312412018000070 del 14 de agosto de 2018⁴, la DIAN modificó la declaración del impuesto de renta del año gravable 2014 de Termoemcali I SA ESP, en el sentido de rechazar costos de venta⁵ y gastos operacionales de administración⁶ e imponer sanción por inexactitud. Liquidación modificada con Resolución 992232019000036 del 14 de agosto de 2019⁷, para aceptar los gastos operacionales de administración y reliquidar la sanción por inexactitud⁸, lo que conllevó la modificación del saldo a favor.⁹

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, previsto en el artículo 138 del CPACA (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011), la demandante formuló las siguientes pretensiones¹⁰:

Pretensión primera: Que declare nula la Liquidación Oficial de Revisión 312412018000070 del 14 de agosto de 2018 proferida por la División de Gestión de Liquidaciones de la Dirección de Impuestos

¹ SAMAI CE, índice 04

² SAMAI tribunal, índice 26. Sin condena en costas por no estar probadas

³ SAMAI tribunal, índice 7 certificado 5RECIBEMEMORIALES_ANTECEDENTES_TERMOEMCALI(.ZIP) NroActua 7 ff. 538 a 546 y 558 a 570

⁴ SAMAI tribunal, índice 7 certificado 5RECIBEMEMORIALES_ANTECEDENTES_TERMOEMCALI(.ZIP) NroActua 7 ff. 727 a 756

⁵ Rechazó \$2.465.880.000 del total declarado por \$98.356.913.000

⁶ Rechazó \$1.038.404.000 del total declarado por \$6.461.156.000 -aceptado en reconsideración y, por ende, no discutido-.

⁷ SAMAI CE, índice 3, certificado ED_ANEXOSAL_05ANEXOSALADEMAN(.pdf) NroActua 3 ff. 72 a 104

⁸ \$616.470.000

⁹ \$4.069.749.000

¹⁰ SAMAI CE, índice 3, certificado ED_ESCRITODE_03DEMANDA(.pdf) NroActua 3



y Aduanas Nacionales.

Pretensión segunda: Que se declare nula la Resolución 992232019000036 del 14 de agosto de 2019 proferida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Pretensión tercera: Que, como consecuencia de las pretensiones anteriores, y a título de restablecimiento del derecho, se declare que la declaración del impuesto sobre la renta correspondiente al año gravable 2014 que fue presentada por la Compañía se encuentra en firme y que la Compañía no debe pagar valores adicionales por concepto de este impuesto.

Pretensión cuarta: Como consecuencia de la nulidad de los actos demandados, y a título de restablecimiento del derecho, se solicita que se declare que la Compañía no está obligada a asumir el pago de la sanción por inexactitud determinada por medio de los actos administrativos demandados.

Pretensión quinta: Absolver de cualquier condena en costas en derecho a la parte demandante y condenar a la demandada a pagar las costas del presente proceso.

Invocó como normas vulneradas los artículos 29, 83 y 333 de la CP (Constitución Política); 107, 647 y 742 del ET; 16, 1501, 1602, 1603, 1618 y 1622 del CC (Código Civil); y 824 y 871 del CCo (Código de Comercio), bajo el siguiente concepto de violación¹¹:

Los actos están falsamente motivados, pues la erogación cumplió los requisitos del artículo 107 del ET, al tener relación de causalidad con la actividad productora de renta - la compañía incurrió en este para operar directamente la planta de forma más óptima y para obtener mayor utilidad eliminando costos asociados a la operación y mantenimiento-, ser necesaria -posibilitó la finalización del contrato por mutuo acuerdo porque la actora no podía terminarlo unilateralmente- y proporcional -calculado con base en la cifra que habría pagado la actora en caso de haber esperado la terminación-.¹² La autoridad desconoce que el contrato para la operación y mantenimiento de la planta de generación de energía -propiedad de la actora-, con Energy Services Colombia SA¹³ se terminó anticipadamente¹⁴, porque resultaba más rentable efectuarle un «pago por terminación» al contratista que continuar la ejecución -según estudios de racionalidad económica respaldados por conceptos financieros de expertos-.

Se equivoca la administración al considerar más favorable para la actora continuar ejecutando el contrato que efectuar el pago por terminación anticipada cuando i) la sociedad era la responsable de todos los «costos operativos»; ii) la operación aparejó un ahorro de USD\$1.228.304 y; iii) la actividad generadora de renta de la compañía (venta de energía) no estaba gravada con IVA, lo que significaba que los pagos efectuados no generaban impuestos descontables y representaban un mayor valor del costo que no podía recuperarse. En ese orden, la DIAN no justificó que la terminación anticipada acarreará gastos adicionales para erosionar la base imponible, al tiempo que desconoció que con esa decisión la compañía logró eficiencia financiera, incrementó su utilidad y consecuentemente aumentó el impuesto sobre la renta, lo que se acredita con el concepto técnico aportado en sede judicial.

El pago cuestionado no es de naturaleza indemnizatoria porque no provino del incumplimiento, daño o falta de la actora, ni fue pagado para resarcir un perjuicio, sino que tuvo lugar como consecuencia de una buena decisión de negocios, en procura de

¹¹ SAMAI CE, índice 3, certificado ED_ESCRITODE_03DEMANDA(.pdf) NroActua 3

¹² Requisito no discutido en los actos.

¹³ Celebrado el 14 de julio de 2000.

¹⁴ La terminación anticipada fue el 28 de febrero de 2014. Según las cláusulas contractuales Termoemcali I podía terminar unilateralmente el contrato a partir del 30 de mayo de 2015.



los intereses de la compañía¹⁵, aspecto desconocido por la administración, que vulnera la libertad de empresa y evidencia indebida valoración de las pruebas aportadas.

No procede la sanción por inexactitud, por cuanto se impuso con base en criterios objetivos, sin que se dieran los supuestos del artículo 647 del ET. Además, la interpretación de las normas por parte de la actora es razonable, con lo cual, la sanción debería levantarse por diferencia de criterios.

Contestación de la demanda

La entidad demandada se opuso a las pretensiones de la actora. Destacó que los actos están debidamente motivados, pues el pago en cuestión no cumple los requisitos del artículo 107 del ET por cuanto no tiene nexo causal -no se percibió provecho ni beneficio en la actividad productora de renta- ni fue necesario -no es de aquellos pagos acostumbrados por empresas que se dedican a la misma o similar actividad económica-.¹⁶

La actora tuvo que reconocer a Energy Services Colombia SA un pago equivalente a los costos incurridos por ese operador como consecuencia de la terminación anticipada del contrato, cuya cuantía fue establecida en el acta de terminación por mutuo acuerdo del 28 de febrero de 2014, la cual incluyó cesantías, compensación de un mes de salario y beneficios extralegales a los empleados. Ello evidenciaría la naturaleza indemnizatoria del pago como consecuencia de la ejecución incompleta del contrato, así la actora lo denomine compensación. Además, no se cuestiona la diligencia del representante de la sociedad, ni se desconocen las disposiciones de la Ley 222 de 1995, como tampoco la libertad de empresa.

Debe mantenerse la sanción por inexactitud porque la actora incurrió en una conducta censurada por el artículo 647 del ET, sin que exista causal de exoneración por disparidad de criterios.

Sentencia apelada

El tribunal negó las pretensiones de la demanda¹⁷. En cuanto a los requisitos del artículo 107 del ET, sostuvo que, aunque existe causalidad entre el pago y la actividad productora de renta de la contribuyente -porque se acordó en desarrollo de las labores lucrativas del ente económico-, la erogación no resultaría necesaria para que la sociedad desarrollara su actividad, pues -podía ejercerse directamente o a través de la operadora independientemente del modelo de gestión- y tampoco correspondería a las buenas prácticas empresariales para incidir positivamente en la producción de renta.

Además, tal pago no podría detraerse en la depuración de la renta en consideración a su naturaleza indemnizatoria, donde se reconocieron valores para resarcir el daño que se pudo causar a la operadora del servicio, quien a su vez incurrió en pagos de indemnización de perjuicios a terceros trabajadores.

Debe mantenerse la sanción por inexactitud porque la demandante incluyó en su denuncia rentístico erogaciones improcedentes.

¹⁵ Aludió a la diligencia que debe observar quien bien gestiona sus negocios, acorde con el artículo 23 de la Ley 222 de 1995, en el marco de libertad de empresa y libertad contractual.

¹⁶ No aludió al requisito de proporcionalidad, que por demás, como se reseñó, no fue discutido en los actos.

¹⁷ SAMAI tribunal, índice 26. Sin condenar en costas, por no estar acreditadas.



Recurso de apelación

La parte demandante apeló la sentencia de primera instancia¹⁸.

Destacó que al margen de la naturaleza del pago en cuestión -indemnizatoria o no-, lo cierto es que cumple con los requisitos del artículo 107 del ET al tener relación de causalidad con la actividad productora de renta de la contribuyente -desde el punto de vista de las razones que llevaron a terminar anticipadamente el contrato, su finalidad fue gestionar mejor la planta conforme al plan de negocios, lo que acarreó disminución de gastos y aumento de utilidades-, **ser necesario** -de cara a la situación económica de la compañía a partir de la cual se concluyó que retomar la operación directa de la planta reduciría gastos dentro del giro ordinario del negocio, de suerte que no fue un pago de lujo, recreo, propio de un consumo particular o personal o sin objetivo comercial- **y proporcional** -calculado con base en la cifra que habría pagado la actora en caso de haber esperado la terminación unilateral-.¹⁹

Las partes del contrato acordaron libremente su finalización sin que ello causara daños o perjuicios al operador del servicio que justificara una indemnización, pues la terminación tuvo lugar en razón de las buenas prácticas empresariales para optimizar la operación en el marco de la evaluación financiera y comercial razonable -con base en el concepto técnico que concluyó que era más rentable efectuar el pago por terminación para operar directamente la planta-, lo que finalmente aparejó un mayor importe del impuesto sobre la renta.

No es procedente la sanción por inexactitud, por atipicidad y por error de derecho como causal de exclusión de la responsabilidad sancionadora.

Pronunciamientos finales

Las partes y el Ministerio Público guardaron silencio en esta etapa procesal.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Problema jurídico

1- Se juzga la legalidad de los actos demandados atendiendo a los cargos de la apelación propuestos por la demandante -apelante única- contra la sentencia de primera instancia que negó las pretensiones de la demanda sin condenar en costas. En concreto, corresponde establecer la deducibilidad del pago -por terminación anticipada de mutuo acuerdo del contrato- efectuado por la actora a Energy Services Colombia SA y, si es del caso, de la sanción por inexactitud.

Análisis del caso concreto

2- Sobre la primera cuestión planteada, la sentencia de primera instancia sostuvo frente a los requisitos del artículo 107 del ET que, pese a la existencia de un nexo causal entre el pago y la actividad productora de renta de la contribuyente -porque se acordó en desarrollo de las labores lucrativas del ente económico-, el mismo no resultaría necesario para que la sociedad desarrollara su actividad lucrativa, pues -podía ejercerse directamente por la actora o a través de la operadora independientemente del modelo de gestión- y tampoco correspondería a las buenas prácticas empresariales para incidir positivamente en la producción de renta.

¹⁸ SAMAI tribunal, índice 29

¹⁹ Como se reseñó, el requisito de proporcionalidad no fue debatido en los actos. Frente a la erogación en general señaló que acorde con la sentencia del 04 de mayo de 2023 (exp. 26891, CP. Myriam Stella Gutiérrez Argüello) las indemnizaciones pueden ser consideradas deducibles.



La demandante no compartió la posición del tribunal de desestimar el pago declarado, pues insistió en que el mismo cumple los requisitos del artículo 107 del ET. Al respecto, argumentó que dicho pago tuvo relación de causalidad con la actividad productora de renta de la contribuyente -desde el punto de vista de las razones que llevaron a terminar anticipadamente el contrato, su finalidad fue gestionar mejor la planta conforme al plan de negocios, lo que acarreó disminución de gastos y aumento de utilidades- y fue necesario -de cara a la situación económica de la compañía, a partir de la cual se concluyó que retomar la operación directa de la planta reduciría gastos dentro del giro ordinario del negocio, de suerte que no fue un pago de lujo, recreo, propio de un consumo particular o personal o sin objetivo comercial-.

Se advierte que la administración rechaza la erogación debatida por el presunto incumplimiento de los requisitos del artículo 107 del ET y que el tribunal únicamente rebatió el presupuesto de **necesidad** del pago objeto de estudio, frente al cual se concentrará el análisis.²⁰

El artículo 107 del ET establece que son deducibles las erogaciones realizadas durante el año gravable «siempre que tengan relación de causalidad con las actividades productoras de renta y que sean necesarias y proporcionadas de acuerdo con cada actividad», aspectos estos que deben examinarse «con criterio comercial» y considerando las erogaciones «normalmente acostumbradas en cada actividad».

Sobre el requisito de necesidad de la erogación, en la sentencia de unificación 2020CE-SUJ-4-005 del 26 de noviembre de 2020 (exp. 21329, CP. Julio Roberto Piza), la Sala señaló que cumplen el requisito los pagos que «realiza razonablemente un contribuyente en una situación de mercado y que, real o potencialmente, permiten desarrollar, conservar o mejorar la actividad generadora de renta», circunstancia que puede valorarse a partir de «criterios relativos a la situación financiera del contribuyente, las condiciones del mercado donde se ejecuta la actividad lucrativa, el modelo de gestión de negocios propio del contribuyente, entre otros» (regla 2.^a). Todo, sin perjuicio de que el interesado tenga que efectuar las demostraciones pertinentes a cada caso, pues acorde con la regla 4.^a de unificación, los contribuyentes tienen la carga de poner en conocimiento de las autoridades administrativas y judiciales «las circunstancias fácticas y de mercado, demostraciones y carga argumentativa, conforme a las cuales una determinada expensa guarda relación causal con su actividad productora de renta, es necesaria y proporcional con un criterio comercial y tomando en consideración lo acostumbrado en la concreta actividad productora de renta».

De conformidad con lo expuesto, se procede a verificar si en el caso concreto las pruebas obrantes en el expediente permiten inferir que el pago glosado atiende el requisito de necesidad. Las actuaciones relevantes y los medios de prueba aportados por la demandante son los siguientes:

i) Contrato suscrito el 14 de junio de 2000 entre la demandante y Energy Services Colombia SA, para la operación y mantenimiento de la planta de propiedad de la contribuyente. Conforme con el segundo otrosí, las partes acordaron que tendría plena vigencia hasta el 30 de junio de 2019, sin perjuicio de (a) la **terminación anticipada por mutuo acuerdo** sin responsabilidad atribuible a las partes y (b) la terminación anticipada por la propietaria o el operador, en la que a la propietaria le correspondía efectuar el «pago por terminación» y/o el «pago de indemnización por terminación».²¹

ii) Acuerdo de terminación anticipada por mutuo acuerdo -del 28 de febrero de 2014- del anterior contrato suscrito entre la demandante y Energy Services Colombia SA en el que de común acuerdo establecieron a cargo del propietario y a favor del operador (a) un pago de USD\$1.200.000 de «indemnización por la terminación anticipada del acuerdo» y (b) el pago de saldos adeudados más intereses, dentro del cual se

²⁰ Se precisa que si bien es cierto que el pago cuestionado -\$2.465.880.000 efectuado por Termoemcali a Energy Services Colombia SA por terminación del contrato- fue declarado y luego glosado por la DIAN como costo de ventas, no lo es menos que **las partes no discuten la calificación de costo o gasto de dicha erogación**. Precisión similar realizada en la sentencia del 04 de abril de 2024 (exp. 27359, CP. Milton Chaves García). Así, como se expresó, el **debate se contrae** al requisito de **necesidad** de la erogación a la luz del artículo 107 ET, pues el de causalidad fue aceptado por el tribunal y no reprochado por la DIAN, y el de proporcionalidad no fue debatido en los actos.

²¹ Ff. 342 a 372 caa.

incluye el reembolso de los pagos que debía efectuar el operador a los trabajadores de la planta por la terminación de los contratos laborales -saldos laborales pendientes, indemnización, un mes de salario y un paquete de beneficios-.²²

iii) Así, la actora registró costo de ventas por \$2.465.880.000 en su declaración de renta del 2014 que correspondió al pago por terminación que efectuó a Energy Services Colombia SA.

iv) Mediante requerimiento especial, la DIAN propuso a la demandante el desconocimiento de la mencionada erogación porque, en su criterio, no cumplía con los requisitos establecidos en el artículo 107 del ET de causalidad y necesidad.

v) La actora dio respuesta al requerimiento especial en el sentido de señalar que el pago se dio por la terminación del contrato de mutuo acuerdo y que el valor que se pagó estaba previsto contractualmente. Al efecto, adjuntó el cálculo realizado que dio origen al valor reconocido a Energy Services Colombia SA, con base en el cual efectuó proyecciones de gastos en que se hubiera incurrido de continuar el contrato hasta la fecha de su terminación -30 de junio de 2019- para compararlas con el pago, con lo cual concluyó que **resultaba más rentable pagar para terminar el contrato y operar directamente** la planta, logrando un ahorro vía disminución de erogaciones de operación y mantenimiento que implicaba mayor productividad.

vi) Con la liquidación oficial de revisión, la DIAN desconoció el aludido pago por estimar que no correspondería a una contraprestación del servicio, sino a una indemnización por incumplimiento del contrato que no tendría nexo causal con el objeto social de la contribuyente, al no originarse en la operación, sino en la conveniencia. Y no fue necesario porque, a su juicio, no se evidenció optimización de gastos ni obtención de utilidades, sino obligaciones adicionales a cargo de la sociedad, que no se ajusta a la costumbre comercial y, por ende, no es deducible acorde con pronunciamientos del Consejo de Estado²³.

vii) En el recurso de reconsideración, la actora planteó los mismos argumentos que después invocó en la demanda y adjuntó (i) copia de las actas de las reuniones extraordinarias de la junta directiva de la compañía, (ii) presentación puesta a consideración de la junta directiva en relación con las alternativas para el manejo del contrato de operación y mantenimiento, (iii) presentación denominada «propuesta de transferencia del personal» y (iv) «análisis de la evolución de las cifras del contrato ESC -Energy Services Colombia-» que da cuenta del impacto financiero que tuvo la terminación del contrato.

Acorde con las *actas de las reuniones extraordinarias* se observa que la junta directiva de la compañía aprobó por unanimidad la negociación de la terminación anticipada del contrato porque consideró conveniente estructurar su negocio bajo una nueva modalidad eliminando la subcontratación para **gestionar personalmente sus procesos**, tras el análisis de las diferentes alternativas para contratar directamente el personal que prestaba servicios de administración, operación y mantenimiento²⁴. Por su parte, en la *presentación puesta en consideración de la junta directiva* se hizo un análisis de las opciones más convenientes para la terminación del contrato.²⁵

En la *propuesta de transferencia del personal*, se identificaron tanto las **ventajas estratégicas de acometer la gestión directa** de la organización como las **desventajas en caso de conservar el modelo de gestión tercerizada**, tales como la generación de mayores gastos, la imposibilidad de tener un solo equipo y cultura de trabajo, el impedimento de apropiación del *know-how* del negocio y dificultades para obtener eficiencia en la estructura organizacional. Por lo tanto, se consideró necesario el traslado del personal de Energy Services Colombia SA con el debido acompañamiento legal especializado y para el efecto se desarrolló un análisis económico de conveniencia con el planteamiento de varios escenarios en busca de definir la opción que representara mayor ahorro en cuanto a impuestos, honorarios y pagos laborales, a cuyo efecto se concluyó que el nuevo modelo representaba «un ahorro superior al 47% a favor de la gestión directa de la empresa frente a la conservación del modelo de gestión tercerizada»²⁶.

El *análisis de la evolución de las cifras* da cuenta del impacto financiero por la terminación del contrato y la eliminación de la subcontratación. En este estudio se enlistaron los valores en que incurriría la sociedad demandante en caso de continuar la ejecución del contrato hasta el año 2019, por lo que se hizo una proyección de gastos en cuanto al contrato de mandato -costos operacionales reembolsables-, salario diferido -compensación adicional gerente de planta-, Management Fee -contrato y tarifa básica modificada, Project Management Serv -gastos asociados a visitas de ejecutivos-, gastos de nómina pagados a Energy

²² Ff. 389 a 393 caa

²³ Sentencia del 30 de agosto de 2012 (exp. 17586, CP. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez)

²⁴ Ff. 841, 842 y 845 caa

²⁵ Ff. 858 a 880 caa

²⁶ Ff. 882 a 895 caa



Services Colombia SA -pagos al personal contratado por la operadora- y la tarifa de IVA de los anteriores pagos. Ello a efectos de realizar una comparación de esos emolumentos con las sumas pagadas por la terminación anticipada del contrato. Del anterior cotejo se concluyó que el **ahorro para la demandante** por dicha terminación anticipada sería de: 2014: \$1.135.900.110; 2015: \$1.426.516.727; 2016: \$1.506.915.716; 2017: \$1.709.194.906; 2018: \$1.749.489.639 y 2019: \$706.019.783, lo que impone un beneficio para la sociedad de 48.6%²⁷.

viii) Al resolver el recurso, la administración mantuvo el rechazo en comento, por cuanto consideró que la demandante no honró la carga de la prueba respecto de la demostración del cumplimiento de los requisitos de causalidad y necesidad del pago, y que los pagos por concepto de indemnizaciones no son deducibles en renta.²⁸

Visto lo anterior, se evidencia que el pago por la terminación anticipada del contrato cumple con el requisito de **necesidad** -único debatido en esta instancia- para que proceda su deducción.

En efecto, acorde con la sentencia de unificación citada, la necesidad se refiere al requisito que cumplen las erogaciones que realiza razonablemente un contribuyente en una situación de mercado y que real o potencialmente permiten desarrollar, conservar o mejorar su actividad generadora de renta, circunstancia que puede valorarse a partir de criterios relativos a la situación financiera del contribuyente, las condiciones del mercado donde se ejecuta la actividad lucrativa, el modelo de gestión de negocios propio del contribuyente, entre otros. Desde esa perspectiva, se constata que la actora acreditó con el material probatorio el requisito aludido, porque el pago posibilitó la terminación del contrato con el fin de preservar su actividad generadora de renta, disminuyendo gastos y considerando criterios relativos a su situación financiera, las condiciones de mercado y su modelo de gestión.

Se destaca que la demandante demostró que la tercerización implicaba desventajas en cuanto a la generación de mayores gastos, imposibilidad de tener un solo equipo y cultura de trabajo, impedimento de apropiación del *know-how* del negocio y dificultades para obtener eficiencia en la estructura organizacional, situaciones que ameritaron la terminación del contrato para adoptar la operación y mantenimiento directo de la planta, como también la contratación directa de los trabajadores que allí laboraban.

Al respecto, se advierte que las manifestaciones de la DIAN en cuanto a que las pruebas allegadas son insuficientes porque no acreditan generación de renta ni reducción de gastos, sino pagos adicionales, no desvirtúan la razonabilidad financiera y comercial por la cual la contribuyente optó por realizar el pago por la terminación anticipada, puesto que, según el análisis de evolución de cifras, se da cuenta del impacto financiero positivo por la terminación del contrato y la eliminación de la subcontratación. Adicionalmente, de acuerdo con el artículo VII del contrato, el modelo adoptado para la ejecución del mismo acarreaba a la sociedad diversas erogaciones, pues no solo debía pagar a la operadora la tarifa básica como retribución por el servicio prestado, sino que también le correspondía asumir todos los «costos operativos» incurridos por *Energy* en la operación y mantenimiento de la planta, como gastos de personal y nómina que estuvieren asociados al servicio prestado -salarios, prestaciones sociales, etc.-, repuestos, equipos y materiales, entre otros.

En esos términos, no es de recibo lo señalado por la administración en punto a que la demandante tuvo que incurrir en erogaciones adicionales para la terminación del contrato, pues no tiene en cuenta que la actora era la obligada contractual a las mencionadas erogaciones y que efectuó una comparación entre las sumas a las que se comprometió a pagar y las erogaciones en que hubiera incurrido en la ejecución completa

²⁷ Ff. 897 caa

²⁸ Como fundamento citó la sentencia del 30 de agosto de 2012 (exp. 17586, CP. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez)

del contrato, concluyendo que resultaba más rentable el pago por tal terminación. De igual forma, no se comparte la afirmación de la autoridad en torno a que la erogación constituyó un pago efectuado por mera conveniencia o beneficio para las partes contractuales, pues se acreditó que obedeció a la necesidad de culminar el contrato por razones comerciales y bajo una lógica de mejora en la gestión del negocio y optimización gerencial que permitían a la sociedad tener control directo y disminuir valores asociados a la operación y mantenimiento de la planta, circunstancias que ratifican el cumplimiento del requisito de necesidad.

Comoquiera que el requisito de necesidad debe analizarse con criterio comercial, su verificación es específica en cada caso, tal como lo precisó esta Sección al señalar que el hecho de que en algunos casos se haya negado la deducción de pagos por indemnizaciones, ello no aparece que «esa misma decisión debía ser replicada, automáticamente, por el juez en otro caso»²⁹. Así, acreditada en el caso la necesidad del pago, se concluye su deducibilidad.

Por lo demás, en cuanto a la controversia frente a la naturaleza del pago por terminación, respecto de la cual la administración y el tribunal sostuvieron que sería indemnizatoria -lo que descartaría su deducibilidad- mientras la demandante insistió en que no lo fue -por no tener como propósito resarcir daños y perjuicios-, tal discusión resulta irrelevante en el caso concreto porque si bien en los actos se negó la deducibilidad de la erogación en razón de su naturaleza indemnizatoria acorde con un precedente de la Sección que señalaba que la indemnización «no puede asimilarse a los gastos o expensas necesarias para la actividad productora de renta»³⁰, lo cierto es que ese criterio jurisprudencial se abandonó para destacar la procedencia de las indemnizaciones a la luz de las reglas de unificación contenidas en la sentencia del 26 de noviembre de 2020 sobre el alcance de los requisitos del artículo 107 del ET.³¹

3- Definida la deducibilidad del pago debatido declarado por la demandante, desapareció el fundamento de la sanción por inexactitud.

Conclusión

4- Por lo razonado en precedencia, se establece en este caso la deducibilidad del pago debatido -por terminación anticipada de mutuo acuerdo del contrato- efectuado por la actora a Energy Services Colombia SA y, por ende, la improcedencia de la sanción por inexactitud.

Con arreglo a esa pauta, la Sala revocará la sentencia de primera instancia y, en su lugar, anulará los actos administrativos demandados. A título de restablecimiento del derecho, declarará la firmeza de la declaración del impuesto de renta del año 2014, presentada por la demandante.

Costas

5- Con fundamento en los artículos 188 del CPACA y 361 ss. del CGP, se condenará en costas -agencias en derecho- en ambas instancias a la parte demandada, en la medida en que se revoca la sentencia apelada y hubo una parte vencida en el proceso. Así, se fijarán como agencias en derecho en cada instancia el equivalente a un smlmv al momento de

²⁹ Sentencia del 04 de mayo de 2023 (exp. 26891, CP. Myriam Stella Gutiérrez Argüello) que reitera la sentencia del 12 de agosto de 2021 (exp. 25152, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez)

³⁰ Sentencia del 30 de agosto de 2012 (exp. 17586, CP. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez)

³¹ Sentencia del 12 de agosto de 2021 (exp. 25152, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez) reiterada en las sentencias del 04 de mayo de 2023 (exp. 26891, CP. Myriam Stella Gutiérrez Argüello) y del 31 de octubre de 2025 (exp. 27867, CP. Wilson Ramos Girón)



la ejecutoria de la providencia, de conformidad con el Acuerdo PCSJA25-12355 del 28 de noviembre de 2025. Por lo tanto, se ordenará al tribunal tramitar el respectivo incidente de liquidación de la condena en costas, conforme con las reglas consagradas en el artículo 366 del CGP.

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

FALLA

1. **Revocar** la sentencia apelada. En su lugar, se dispone:

Anular los actos administrativos demandados. A título de restablecimiento del derecho, declarar la firmeza de la declaración del impuesto sobre la renta correspondiente al año 2014 presentada por la demandante.

2. Condenar en costas a la parte demandada en ambas instancias. En consecuencia, ordenar al tribunal tramitar el respectivo incidente, conforme con lo expuesto en la parte motiva de esta sentencia.

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

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

(Firmado electrónicamente)
LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO
Presidente

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN

(Firmado electrónicamente)
CLAUDIA RODRÍGUEZ VELÁSQUEZ

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