

AUXILIOS Y PRIMAS EXTRA LEGALES - Los pagos efectuados al trabajador por concepto de auxilios de nacimiento, matrimonio, defunción de familiares, educación y telefonía celular, servicios médicos y medicamentos y primas extralegales son deducibles del impuesto sobre la renta / DEDUCCION POR PAGOS DE AUXILIOS Y PRIMAS EXTRA LEGALES - Proceden si se demuestra que son expensas normalmente acostumbradas en empresas que desarrollan la misma actividad de quien la solicita y que se cumplen los demás requisitos legales para el efecto / PAGOS LABORALES EXTRA LEGALES - Constituyen salario / DEDUCCION POR PAGOS LABORALES - Requisitos / PAGOS NO SALARIALES - Noción

La sociedad actora explicó que pagó a los trabajadores de la empresa auxilios por concepto de nacimiento, por matrimonio, por defunción de familiares, por educación y por telefonía celular, en cuantía de \$20.820.545 y primas extralegales de vacaciones, escolaridad y quinquenal por \$173.006.292. Alegó que esas expensas son necesarias para el desarrollo de la actividad productora de renta de la empresa. Asimismo, con fundamento en ciertas cifras estadísticas del DANE, argumentó que probó que este tipo de pagos eran normalmente acostumbrados en la actividad económica empresarial en que se encuentra la compañía. Para la DIAN, por el contrario, este tipo de pagos no son necesarios, en tanto que no constituyen un incentivo a la producción de renta de la empresa. Para la Sala, las erogaciones rechazadas son deducibles del impuesto sobre la renta, porque la demandante demostró que tales gastos son normalmente acostumbrados y, por ende, necesarios en la actividad productora de renta de la compañía. En primer lugar, se precisa que existen diferentes maneras de remunerar el servicio prestado por los trabajadores, bien sea en dinero o en especie; a través de pagos directos o indirectos, con una remuneración ordinaria o extraordinaria; fija o variable. Todos ellos constituyen pagos laborales, deducibles de la renta del contribuyente en la medida en que reúnan los requisitos generales para la deducción, esto es, que tengan relación de causalidad con la actividad productora de renta, que sean necesarios y proporcionados. Adicionalmente, el artículo 108 del Estatuto Tributario exige acreditar que el empleador está a paz y salvo por concepto de aportes parafiscales [...] De acuerdo con lo anterior, los pagos provenientes de la relación laboral que no constituyen salario son aquellos pagos hechos al trabajador de manera ocasional y por mera liberalidad del empleador; los que se dirigen al desempeño de las funciones del empleado, sin incrementar su patrimonio; las prestaciones sociales, y aquellos beneficios extralegales o pagos en especie en los que se haya pactado expresamente que no constituyen salario. Las primas extralegales y auxilios son pagos que retribuyen de manera directa el servicio prestado por el trabajador, de tal manera que no tienen una naturaleza distinta a la de salario. Para que se considere ocasional, es necesario que el pago se realice de manera accidental o contingente, lo cual no ocurrió en este caso, pues, de acuerdo con las pruebas que aportó la demandante, durante todo el año 2001 efectuó dichos pagos a los trabajadores de la empresa respecto de quienes se dio alguna de las condiciones para el pago del auxilio (nacimiento, matrimonio, defunción y telefonía celular), y sobre los mismos efectuó la respectiva retención en la fuente [...] Preciado lo anterior, y teniendo en cuenta que la necesidad debe medirse con criterio comercial, en el caso sub examen, la Sala estima que las razones que adujo la demandante permiten inferir que este tipo de expensas son normalmente acostumbradas en otras empresas que desarrollan la misma actividad que Colombiana de Moldeados S.A. Para la Sala, las cifras que mostró la demandante en cuanto al pago de salarios y prestaciones legales y extralegales en el sector de la industria manufacturera, constituyen un parámetro válido de comparación para evidenciar, con criterio comercial, que este tipo de gastos son normalmente acostumbrados y que, por ende, son deducibles conforme con el

artículo 107 del Estatuto Tributario.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 107 / CODIGO SUSTANTIVO DEL TRABAJO - ARTICULO 127 / CODIGO SUSTANTIVO DEL TRABAJO - ARTICULO 128

NOTA DE RELATORIA: La síntesis del asunto es la siguiente: Colombiana de Moldeados S.A. demandó los actos por los que la DIAN le modificó la declaración de renta del año 2001, en el sentido de rechazar como expensas deducibles los pagos que efectuó, a favor de los trabajadores de la empresa, por concepto de auxilios de nacimiento, matrimonio, defunción de familiares, educación y telefonía celular; servicios médicos y medicamentos y por primas extralegales. La Sala confirmó la sentencia del Tribunal Administrativo del Valle del Cauca que anuló dichos actos, en cuanto concluyó que las expensas procedían al reunir los requisitos del art. 107 del E.T.

EXPENSAS NECESARIAS - Requisitos para que sean deducibles / RELACION DE CAUSALIDAD - Atiende a la conexidad entre el gasto y la actividad generadora de renta o la productividad de la empresa y se mide por la injerencia del gasto en la actividad y, por ende, en la productividad / NECESIDAD Y PROPORCIONALIDAD DEL GASTO – Alcance

El artículo 107 del Estatuto Tributario dispone: “ART. 107.- **Las expensas necesarias son deducibles.** Son deducibles las expensas realizadas durante el año o período gravable en el desarrollo de cualquier actividad productora de renta, siempre que tengan relación de causalidad con las actividades productoras de renta y que sean necesarias y proporcionadas de acuerdo con cada actividad. *La necesidad y proporcionalidad de las expensas debe determinarse con criterio comercial, tenido en cuenta las normalmente acostumbradas en cada actividad y las limitaciones establecidas en los artículos siguientes*”. La Sala ha reiterado que la relación de causalidad significa que los gastos, erogaciones o simplemente salida de recursos del contribuyente deben guardar una relación causal, de origen - efecto, con la **actividad u ocupación** que le genera la renta al contribuyente. Esa relación, vínculo o correspondencia debe establecerse entre la expensa (costo o gasto) y la actividad que desarrolla el objeto social (principal o secundario), pero que, en todo caso, le produce la renta, de manera que sin aquella no es posible obtenerla. O, como recientemente lo precisó la Sala, la conexidad debe ser entre el gasto y la actividad generadora de renta o, mejor, con la **productividad de la empresa**, conexidad que se mide por la injerencia (nexo) que tiene el gasto en dicha actividad y, por ende, en dicha productividad (efecto). Así mismo, la Sala ha precisado que el artículo 107 del E.T no exige que a instancia del gasto se genere un ingreso, lo que exige es que tenga relación de causa y efecto, pero no como gasto-ingreso, sino como gasto-actividad (productividad). Por eso, se considera que la *injerencia* que tiene el gasto en la productividad puede probarse con el ingreso obtenido, pero esa no necesariamente es la única prueba de la injerencia, si por tal se entiende la acción de “*Entremeterse, introducirse en una dependencia o negocio*”. En cuanto a la necesidad del gasto, se ha considerado que por expensas necesarias se debe entender que son gastos que se generan de manera forzosa en la actividad productora de renta, de manera que sin tales gastos no se puede obtener la renta. Son indispensables, aunque no sean permanentes sino esporádicos. Como lo exige la norma, lo esencial es que el gasto sea “*normalmente acostumbrado en cada actividad*”, lo que excluye que se trate de gastos simplemente suntuarios, innecesarios o superfluos, o meramente útiles o convenientes. Y, en cuanto a la proporcionalidad, ésta atiende a la magnitud que aquellas representen dentro del

total de la renta bruta (utilidad bruta), la que debe medirse y analizarse en cada caso de conformidad con la actividad económica que se lleve a cabo, conforme con la costumbre comercial para ese sector. De manera que el rigor normativo cede ante los gastos reiterados, uniformes y comunes que se realicen, sin perjuicio de la causalidad y necesidad que también deben concurrir.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 107

NECESIDAD Y PROPORCIONALIDAD DEL GASTO - Se deben medir con criterio comercial. Criterios para el efecto. Reiteración jurisprudencial

Como lo señaló la Sala, en la sentencia del 10 de marzo de 2011, tanto la necesidad, como la proporcionalidad, deben medirse con criterio comercial, y para el efecto, el artículo 107 del E.T. dispone dos parámetros de análisis. El primero, que la expensa se mida teniendo en cuenta que sea una expensa de las normalmente acostumbradas en cada actividad. La segunda, que la ley no limite la expensa como deducible. Que respecto de la primera, habida cuenta de que el parámetro de comparación depende de la actividad que desarrolle la empresa y de las expensas que realicen empresas que desarrollen la misma actividad, este es un asunto de hecho que amerita ser probado. Por lo tanto, la dificultad en este punto concierne a la prueba que deberá acreditar el contribuyente para demostrar el derecho a la deducción. Explicó que la prueba se debe encauzar a demostrar que hay empresas que realizan determinada actividad, como la que ejerce el contribuyente que invoca la deducción, y que incurren en las mismas expensas de manera forzosa. Que lo forzoso puede devenir del cumplimiento de obligaciones legales, del cumplimiento de obligaciones empresariales o de la costumbre mercantil. En este último caso, como *“Hábito, modo habitual de obrar o proceder establecido por tradición o por la repetición de los mismos actos y que puede llegar a adquirir fuerza de precepto.”*, y que, en todo caso, debe probarse. Por tanto, la expensa será deducible si cumple el criterio de necesidad, atendiendo a cualquiera de las circunstancias descritas. Y en cuanto al segundo parámetro, señaló que simplemente constituye una valoración jurídica de las normas que consagran limitaciones al contribuyente para llevar determinada expensa como deducible. Esto implica que, por regla general, las expensas que cumplan los requisitos del artículo 107 del E.T. son deducibles, siempre y cuando no exista norma expresa que prohíba la deducción.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 107

PAGOS INDIRECTOS - Noción y alcance. No constituyen salario y, por tanto, no son base para el pago de los aportes parafiscales. Corresponden a prestaciones sociales y son necesarios para la producción del ingreso / DEDUCCION POR PAGOS LABORALES INDIRECTOS - Procedencia. No es requisito que se paguen a todos los trabajadores de la empresa sino que sean permanentes / DEDUCCION POR GASTOS MEDICOS Y MEDICAMENTOS - Es procedente porque cumple los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario

En el caso de los pagos que realice el contribuyente a favor de terceros, para la prestación de servicios o adquisición de bienes destinados a sus empleados y la familia de éstos últimos, éstos constituyen pagos indirectos para el trabajador de conformidad con el artículo 5° del Decreto Reglamentario 3750 de 1986. La Sala se ha pronunciado en relación con ciertos pagos laborales que pueden tener el carácter de deducibles, independientemente de que no sean salario ni factor prestacional, pues constituyen pagos laborales que necesariamente inciden en la

productividad de la empresa y, por ende, son gastos que aminoran la base gravable de imposición. En la sentencia del 13 de octubre de 2005, mediante la que se anuló el concepto de la DIAN 57621 del 12 de septiembre de 2003, se advirtió que no se podía negar, de manera general, la deducción de los pagos efectuados a los trabajadores por mera liberalidad, pues podían existir pagos laborales esporádicos u ocasionales que no perdían la connotación de necesarios, lo que debía analizarse en cada caso concreto [...] Según la demandante, la empresa suministró a los familiares de los trabajadores el servicio de atención médica ambulatoria y hospitalaria, mediante un sistema de financiación mixto, en virtud del cual la empresa cubría el 50% del costo. Que sobre los pagos efectuados a las instituciones de salud, prestadoras de los servicios se efectuó la respectiva retención en la fuente, hasta la expedición del Decreto 3570 de 1986. El artículo 5° del Decreto Reglamentario 3750 de 1986 define el pago laboral indirecto como aquellos pagos “ (...) que efectúe el patrono a terceras personas, por la prestación de servicios o adquisición de bienes destinados al trabajador o a su cónyuge, o a personas vinculadas con él por parentesco siempre y cuando no constituyan ingreso propio en cabeza de las personas vinculadas al trabajador y no se trate de cuotas que por ley deban aportar los patronos a entidades tales como el Instituto de Seguros Sociales, el Instituto Colombiano de Bienestar Familiar y las Cajas de Compensación Familiar”. Como esta definición fue establecida para efectos del procedimiento aplicable para realizar la retención en la fuente, la norma agregó que “Se excluyen los pagos que el patrono efectúe por concepto de educación, salud y alimentación en la parte que no exceda el valor promedio que se reconoce a la generalidad de los trabajadores de la respectiva empresa por tales conceptos y siempre y cuando correspondan a programas permanentes de la misma para con los trabajadores”. Sobre el tema discutido, la Sala, en la sentencia del 25 de noviembre de 2004, afirmó que “los pagos que los empleadores realicen a terceras personas, por concepto de educación, salud y alimentación, para sus trabajadores o sus familias, que cumplan los requisitos exigidos en el artículo 5° del Decreto Reglamentario 3750 de 1986 y en el artículo 387-1 del Estatuto Tributario para no estar sujetos a retención en cabeza del empleado, son deducibles, por tratarse de pagos laborales indirectos que de conformidad con las normas tributarias no están sujetos a retención en la fuente”. Adicionalmente, para la Sala, la normativa citada no exige que el programa se reconozca a la totalidad de los trabajadores de la empresa, sino que sea permanente y que cualquier trabajador pueda acceder al programa, sin exclusión alguna por razón del cargo que ostente el trabajador o por alguna condición especial, y que de la generalidad de los trabajadores que pertenecen a ese programa se establezca el promedio base de la exclusión. En el caso concreto, la DIAN rechazó el valor de estos pagos porque estimó que no eran necesarios. No obstante, conforme lo ha reconocido la jurisprudencia de la Sección, este tipo de pagos son necesarios para la obtención efectiva del ingreso, en cuanto inciden en la productividad de la empresa. Adicionalmente, este tipo de pagos corresponde a prestaciones sociales, porque no son retributivos de los servicios prestados, sino que pretenden cubrir, de manera adicional a la cobertura del sistema de seguridad social en salud, las contingencias por salud del trabajador. A pesar de que son pagos laborales de la empresa, no constituyen salario y por tanto no son base de los aportes parafiscales. En consecuencia, como no se discute aspecto distinto a la necesidad del gasto, que, como se vio, está acreditado, la Sala, contrario a lo afirmado por la DIAN, confirmará el derecho a la deducción en los términos del artículo 107 E.T., por valor de \$27.822.963.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 107 / DECRETO 3750 DE 1986 - ARTICULO 5

NOTA DE RELATORIA: Sobre los pagos laborales indirectos se cita Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia de 13 de octubre de 2005, Radicación 11001-03-27-000-2003-00099-01(14372), M.P. María Inés Ortiz Barbosa.

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS

Bogotá D.C., veintisiete (27) de marzo de dos mil catorce (2014).

Radicación número: 76001-23-31-000-2004-03765-01(18754)

Actor: COLOMBIANA DE MOLDEADOS S.A.

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por el apoderado de la U.A.E. DIAN contra la sentencia del 5 de octubre de 2010, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, que decidió:

“1. DECLÁRASE la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 150642004000013 de junio 3 de 2004, proferida por la División de Liquidación de la Administración Local de Impuestos Nacionales de Palmira.

2. DECLÁRASE en firme la liquidación privada del impuesto de renta y complementarios presentada por Colombiana de Moldeados S.A. COMOLSA el 5 de abril de 2002 radicada con el No. 90000007437368.

3. ORDÉNASE a la Dirección de Impuestos y Aduanas (sic) Nacionales – Administración Local de Impuestos de Palmira la devolución del mayor impuesto de renta y complementarios año gravable 2001 a la Sociedad Colombiana de Moldeados S.A., cargado a ella con el acto administrativo anulado, en caso de que este hubiese sido sufragado por la sociedad demandante.”

1. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS

El día 5 de abril de 2002, la sociedad demandante presentó la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2001.

Previo requerimiento especial, la División de Liquidación de la Administración de Impuestos de Palmira profirió la Liquidación Oficial de Revisión 150642004000013 del 3 de junio de 2004¹, mediante la que modificó la declaración privada del impuesto de renta del año 2001 en el renglón de costo de ventas² y el renglón de salarios y prestaciones determinados³. En consecuencia, la DIAN liquidó un total a pagar de \$26.014.000.⁴

2. ANTECEDENTES PROCESALES

2.1. LA DEMANDA

El apoderado judicial de la sociedad demandante formuló las siguientes pretensiones:

“1. Que se declare nula en su integridad la Liquidación Oficial de Revisión No. 150642004000013 de junio 03 de 2004, proferida por la División de Liquidación de la Administración Local de Impuestos Nacionales de Palmira, practicada a la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios de la sociedad COLOMBIANA DE MOLDEADOS S.A. COMOLSA, por la vigencia fiscal de 2001, en la que se rechaza la suma de \$221.649.800, correspondiente costos y deducciones y se liquida oficialmente el impuesto del contribuyente en la suma de \$435.136.000, generando un mayor valor por \$77.577.000.

2. Que como consecuencia de esa declaratoria de nulidad y en restablecimiento del derecho, se declare que el impuesto de renta y complementarios a cargo de COLOMBIANA DE MOLDEADOS S.A. COMOLSA, por el año gravable 2001, es el que arroja su liquidación privada, contenida en la declaración presentada el 05 de abril de 2002, radicada con el No. 90000007437368, impuesto cuyo valor es de \$357.559.000.

3. Que se ordene a la Administración Local de Impuestos de Palmira acreditar en la cuenta de COLOMBIANA DE MOLDEADOS S.A. COMOLSA, el mayor impuesto cargado a ella, con base en el acto impugnado.”

¹ Folios 2 a 10 c.p.

² La empresa demandante declaró costos en cuantía de \$8.350.852.000. La DIAN glosó \$170.658.000. En consecuencia, se determinó un costo de \$8.180.194.000.

³ La empresa demandante declaró salarios y prestaciones en cuantía de \$438.663.000. La DIAN glosó \$50.992.000. En consecuencia, el total por salarios lo liquidó en \$387.671.000.

⁴ La demandante declaró un total por impuesto de renta de \$357.559.000. Con las retenciones liquidadas, cuantificó un saldo a favor de \$51.153.000. En la liquidación oficial, la DIAN cuantificó el impuesto de renta en \$435.136.000.

2.1.1. Normas violadas:

La demandante invocó como violadas las siguientes:

- Artículos 107, 108, 683 y 746 del Estatuto Tributario;
- Artículo 11 del Decreto 1265 de 1999;
- Artículo 3 del Decreto 01 de 1984;
- Circular 175 del 29 de octubre de 2001 de la DIAN y,
- Concepto 11104 del 25 de febrero de 2004.

2.1.2. Concepto de la violación:

La demandante explicó que la actividad productora de renta de la sociedad es la fabricación de envases, separadores, estuches, bandejas, platos, platones y/o cualquier tipo de envase o separador, elaborados en pulpa moldeada de diferentes estilos y tamaños, utilizados en el transporte o almacenaje de huevos, carnes, frutas o cualquier producto.

Que los pagos efectuados a trabajadores vinculados en la actividad productora de renta de la sociedad, por concepto de auxilios de nacimiento, por matrimonio, por defunción de familiares, de educación y por teléfono celular (\$20.820.545); por concepto de servicios médicos y drogas (\$27.822.963) y, primas extralegales (vacaciones extralegales, prima de escolaridad y prima quinquenal) (\$173.006.292), reunieron los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario, para ser deducidos del impuesto sobre la renta del año gravable 2001.

Que los anteriores pagos hicieron parte de la base para efectuar la retención en la fuente a los trabajadores.

Que los pagos rechazados por la DIAN son necesarios para el desarrollo de la actividad productora de renta de la compañía, pues contribuyen a la mejora de la productividad y al desarrollo de la organización de las personas, y son normalmente acostumbrados en la actividad empresarial en que se desenvuelve la sociedad.

Que el acto administrativo demandado es violatorio del artículo 107 E.T., pues al rechazar los pagos laborales extralegales no fijó el concepto de necesidad con criterio comercial y teniendo en cuenta los normalmente acostumbrados en la actividad económica en que se desarrolla la sociedad.

Que se violó el artículo 108 E.T., porque se desconocieron pagos laborales sobre los que se hicieron los correspondientes aportes parafiscales y los pagos previstos en la Ley 100 de 1993, así como las retenciones en la fuente practicadas a los beneficiarios de los mismos.

Que se violó el artículo 683 E.T., porque la DIAN no tuvo en cuenta el principio de espíritu de justicia que prevalece en el ejercicio de sus funciones.

Que se violó el artículo 746 E.T., porque se presumen ciertos los hechos consignados en la declaración cuestionada. Añadió que la DIAN no aportó pruebas que desvirtúen la presunción legal establecida en favor del contribuyente.

Que se violó el artículo 11 del Decreto 1265 de 1999, porque la DIAN desconoció el concepto 11104 de 2004, en el que se indicó que los pagos cuestionados eran un gasto normal, de acuerdo con la costumbre comercial y laboral.

Que se violó el artículo 3 del Decreto 01 de 1984, porque los argumentos que invocó la DIAN para sustentar el acto administrativo demandado no eran procedentes lo que acarreó la violación de los principios orientadores de las actuaciones administrativas.

Sostuvo que se violó la Circular 175 de 2001 y el Concepto 11104 de 2004, ambos de la DIAN, porque a pesar de que los actos administrativos acusados acogen las instrucciones y tesis planteadas, respectivamente, en esos documentos, desconocen la calificación de necesidad del gasto en que incurrió la empresa, y rechazó los costos y deducciones con base en una interpretación personal y subjetiva del criterio de la necesidad.

2.2. CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

El apoderado judicial de la U.A.E DIAN contestó la demanda en los siguientes términos:

Dijo que el rechazo de los pagos hechos por la demandante a los trabajadores de la sociedad demandante se hizo con fundamento en el artículo 107 E.T.

Que los pagos rechazados no eran necesarios, pues no eran indispensables o imprescindibles en la producción de renta de la sociedad. Que al no ser retribución directa del servicio contratado con el trabajador, se convierten en reconocimientos extraordinarios por su desempeño.

2.3. La sentencia apelada

El Tribunal Administrativo del Valle del Cauca anuló los actos administrativos demandados con base en las siguientes consideraciones:

Que de acuerdo con la jurisprudencia de la Corporación, aplicable al caso, los pagos por concepto de primas, auxilios o bonificaciones extralegales, si bien no son causa directa e inmediata de la producción de renta, orientan e impulsan las ventas que son la actividad productora de renta de la empresa, de tal manera que pueden ser reconocidos fiscalmente.

Que los pagos hechos por la demandante sí están probados, porque la Administración halló probado que el pago se hizo y que se contabilizó, sólo que estimó que no eran deducibles porque no tenían relación de causalidad ni eran proporcionales con el ingreso declarado.

Que los pagos rechazados sí reunieron los requisitos del artículo 107 E.T., para aceptar su deducibilidad, puesto que no están limitados o prohibidos por la ley, tienen relación de causalidad con la actividad productora de renta y son proporcionales.

2.4. El recurso de apelación

La **U.A.E. DIAN** apeló la sentencia por las siguientes razones:

Dijo que el mismo Tribunal reconoció que los pagos extralegales no eran causa directa de la producción de renta al manifestar que *“si bien no son causa directa e inmediata de la producción de renta orientan e impulsan la producción de una*

empresa, cuya venta es la causa directa e inmediata de la renta, por lo que puede llegar a afirmarse que deben ser reconocidas como tal fiscalmente.”

Que los pagos cuestionados son una excelente motivación para los trabajadores, más no son necesarios para la obtención de la renta de la empresa.

Transcribió el oficio de la DIAN 57102 del 22 de agosto de 2005, en el que se analizó el alcance del artículo 107 del E.T.

Sostuvo que no existió nexo causal frente a la actividad productora de renta de la demandante, puesto que la fuerza laboral, que es el elemento indispensable en la producción, no depende del reconocimiento por el desempeño, sino de la mera liberalidad del empleador. Esto, añadió, desvirtúa el carácter de necesidad, y evidencia que no está presente esa condición dentro de los elementos esenciales del gasto, para que tenga repercusión fiscal como deducción.

2.5. Alegatos de conclusión

La **U.A.E. DIAN** reiteró lo dicho en la contestación de la demanda y en el recurso de apelación.

La **parte actora** guardó silencio.

2.6. Concepto del Ministerio Público: No rindió concepto

3. CONSIDERACIONES DE LA SALA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la U.A.E. DIAN contra la sentencia del Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, que declaró la nulidad de los actos administrativos que modificaron la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2001, presentada por la sociedad demandante.

En concreto, y en los términos del recurso, la Sala debe decidir si el acto administrativo demandado viola el artículo 107 del Estatuto Tributario.

Para el efecto, se decidirá si los pagos por concepto de auxilios de nacimiento, por matrimonio, por defunción de familiares, por educación, por telefonía celular; por servicios médicos y medicamentos y primas extralegales, que hizo la demandante a favor de los trabajadores de la empresa, reunieron los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario, para ser deducidos del impuesto sobre la renta del año gravable 2001.

DEDUCIBILIDAD DE LOS GASTOS NECESARIOS

El artículo 107 del Estatuto Tributario dispone:

*“ART. 107.- **Las expensas necesarias son deducibles.** Son deducibles las expensas realizadas durante el año o período gravable en el desarrollo de cualquier actividad productora de renta, siempre que tengan relación de causalidad con las actividades productoras de renta y que sean necesarias y proporcionadas de acuerdo con cada actividad.*

La necesidad y proporcionalidad de las expensas debe determinarse con criterio comercial, tenido en cuenta las normalmente acostumbradas en cada actividad y las limitaciones establecidas en los artículos siguientes.”

La Sala ha reiterado que la relación de causalidad significa que los gastos, erogaciones o simplemente salida de recursos del contribuyente deben guardar una relación causal, de origen - efecto, con la **actividad u ocupación** que le genera la renta al contribuyente. Esa relación, vínculo o correspondencia debe establecerse entre la expensa (costo o gasto) y la actividad que desarrolla el objeto social (principal o secundario), pero que, en todo caso, le produce la renta, de manera que sin aquella no es posible obtenerla⁵. O, como recientemente lo precisó la Sala, la conexidad debe ser entre el gasto y la actividad generadora de renta o, mejor, con la **productividad de la empresa**, conexidad que se mide por la injerencia (nexo) que tiene el gasto en dicha actividad y, por ende, en dicha productividad (efecto)⁶.

⁵ Entre otras, las sentencias de 25 de septiembre de 1998, Exp. 9018, Consejero ponente Delio Gómez Leyva, de 13 de octubre de 2005, Exp. 13631, Consejero ponente Juan Ángel Palacio Hincapié; de 2 de agosto de 2006, Exp. 14549, Consejero ponente Ligia López Díaz, de 12 de diciembre de 2007, Exp. 15856, Consejero ponente María Inés Ortiz Barbosa y 24 de julio de 2008, Exp. 16302, Consejero ponente Ligia López Díaz.

⁶ Sentencia del 1 de octubre de 2009, expediente 16286, Consejero ponente Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

Así mismo, la Sala ha precisado⁷ que el artículo 107 del E.T no exige que a instancia del gasto se genere un ingreso, lo que exige es que tenga relación de causa y efecto, pero no como gasto-ingreso, sino como gasto-actividad (productividad). Por eso, se considera que la *injerencia* que tiene el gasto en la productividad puede probarse con el ingreso obtenido, pero esa no necesariamente es la única prueba de la injerencia, si por tal se entiende la acción de “*Entremeterse, introducirse en una dependencia o negocio*”⁸.

En cuanto a la necesidad del gasto, se ha considerado que por expensas necesarias se debe entender que son gastos que se generan de manera forzosa en la actividad productora de renta, de manera que sin tales gastos no se puede obtener la renta. Son indispensables, aunque no sean permanentes sino esporádicos. Como lo exige la norma, lo esencial es que el gasto sea “*normalmente acostumbrado en cada actividad*”, lo que excluye que se trate de gastos simplemente suntuarios, innecesarios o superfluos, o meramente útiles o convenientes⁹.

Y, en cuanto a la proporcionalidad, ésta atiende a la magnitud que aquellas representen dentro del total de la renta bruta (utilidad bruta), la que debe medirse y analizarse en cada caso de conformidad con la actividad económica que se lleve a cabo, conforme con la costumbre comercial¹⁰ para ese sector. De manera que el

⁷ Sentencia del 10 de marzo de 2011, exp. 17075. Consejero ponente Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

⁸ DRAE. Injerir [4. prnl](#). Entremeterse, introducirse en una dependencia o negocio.

⁹ Sentencia de 12 de mayo de 2005, Exp. 13614, Consejero ponente Héctor J. Romero Díaz.

¹⁰ Sobre la costumbre mercantil el artículo 3° del Código de Comercio expresa que tendrá la misma autoridad que la ley comercial, siempre que no la contraríe manifiesta o tácitamente y que los hechos constitutivos de la misma sean públicos, uniformes y reiterados en el lugar donde hayan de cumplirse las prestaciones o surgido las relaciones que deban regularse por ella. En defecto de la costumbre local se tendrá en cuenta la general del país, siempre que reúna los requisitos exigidos en el inciso anterior”.

rigor normativo cede ante los gastos reiterados, uniformes y comunes que se realicen, sin perjuicio de la causalidad y necesidad que también deben concurrir.

Como lo señaló la Sala, en la sentencia del 10 de marzo de 2011¹¹, tanto la necesidad, como la proporcionalidad, deben medirse con criterio comercial, y para el efecto, el artículo 107 del E.T. dispone dos parámetros de análisis. El primero, que la expensa se mida teniendo en cuenta que sea una expensa de las normalmente acostumbradas en cada actividad. La segunda, que la ley no limite la expensa como deducible.

Que respecto de la primera, habida cuenta de que el parámetro de comparación depende de la actividad que desarrolle la empresa y de las expensas que realicen empresas que desarrollen la misma actividad, este es un asunto de hecho que amerita ser probado. Por lo tanto, la dificultad en este punto concierne a la prueba que deberá acreditar el contribuyente para demostrar el derecho a la deducción.

Explicó que la prueba se debe encauzar a demostrar que hay empresas que realizan determinada actividad, como la que ejerce el contribuyente que invoca la deducción, y que incurren en las mismas expensas de manera forzosa. Que lo forzoso puede devenir del cumplimiento de obligaciones legales, del cumplimiento de obligaciones empresariales¹² o de la costumbre mercantil. En este último caso, como *“Hábito, modo habitual de obrar o proceder establecido por tradición o por la repetición de los mismos actos y que puede llegar a adquirir fuerza de precepto.”*¹³, y que, en todo caso, debe probarse¹⁴. Por tanto, la expensa será deducible si cumple el criterio de necesidad, atendiendo a cualquiera de las circunstancias descritas.

Y en cuanto al segundo parámetro, señaló que simplemente constituye una valoración jurídica de las normas que consagran limitaciones al contribuyente para llevar determinada expensa como deducible. Esto implica que, por regla general,

¹¹ Idem 3.

¹² Obligaciones derivadas del contrato social o de constitución de la empresa y que se deben cumplir para sacarla adelante, para hacerla productiva y rentable y, por supuesto, para mantener esa productividad y rentabilidad.

¹³ DRAE. Definición de Costumbre.

¹⁴ Artículos 8 y 9 del Código de Comercio y 190 del Código de Procedimiento Civil.

las expensas que cumplan los requisitos del artículo 107 del E.T. son deducibles, siempre y cuando no exista norma expresa que prohíba la deducción.

En el caso de los pagos que realice el contribuyente a favor de terceros, para la prestación de servicios o adquisición de bienes destinados a sus empleados y la familia de éstos últimos, éstos constituyen pagos indirectos para el trabajador de conformidad con el artículo 5° del Decreto Reglamentario 3750 de 1986.

La Sala se ha pronunciado en relación con ciertos pagos laborales que pueden tener el carácter de deducibles, independientemente de que no sean salario ni factor prestacional, pues constituyen pagos laborales que necesariamente inciden en la productividad de la empresa y, por ende, son gastos que aminoran la base gravable de imposición.

En la sentencia del 13 de octubre de 2005¹⁵, mediante la que se anuló el concepto de la DIAN 57621 del 12 de septiembre de 2003, se advirtió que no se podía negar, de manera general, la deducción de los pagos efectuados a los trabajadores por mera liberalidad, pues podían existir pagos laborales esporádicos u ocasionales que no perdían la connotación de necesarios, lo que debía analizarse en cada caso concreto.

Precisado lo anterior, la Sala analizará los pagos rechazados para decidir sobre su procedencia.

CASO CONCRETO

La U.A.E. DIAN rechazó los siguientes costos y gastos registrados por la demandante en la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2001:

Auxilios	\$20.820.545
Primas extralegales	\$173.006.292
Pagos por servicios médicos	\$27.822.963

¹⁵ Expediente 14372 Consejera ponente María Inés Ortiz B.

Total rechazado **\$221.650.000**

La demandante, por el contrario, alegó que los pagos rechazados eran necesarios para el desarrollo de la actividad productora de renta de la empresa, y eran normalmente acostumbrados en la actividad empresarial en que se encuentra. De tal manera que, agregó, son deducibles en los términos del artículo 107 E.T.

El Tribunal consideró que los gastos rechazados sí reunieron los requisitos del artículo 107 E.T. para aceptar su deducibilidad, puesto que no están limitados o prohibidos por la ley, y tenían relación de causalidad con la actividad productora de renta y eran proporcionales.

Deducción por pagos de gastos médicos y drogas por \$27.823.000: Según la demandante, la empresa suministró a los familiares de los trabajadores el servicio de atención médica ambulatoria y hospitalaria, mediante un sistema de financiación mixto, en virtud del cual la empresa cubría el 50% del costo. Que sobre los pagos efectuados a las instituciones de salud, prestadoras de los servicios se efectuó la respectiva retención en la fuente, hasta la expedición del Decreto 3570 de 1986.

El artículo 5° del Decreto Reglamentario 3750 de 1986 define el pago laboral indirecto como aquellos pagos “ (...) *que efectúe el patrono a terceras personas, por la prestación de servicios o adquisición de bienes destinados al trabajador o a su cónyuge, o a personas vinculadas con él por parentesco siempre y cuando no constituyan ingreso propio en cabeza de las personas vinculadas al trabajador y no se trate de cuotas que por ley deban aportar los patronos a entidades tales como el Instituto de Seguros Sociales, el Instituto Colombiano de Bienestar Familiar y las Cajas de Compensación Familiar*”.

Como esta definición fue establecida para efectos del procedimiento aplicable para realizar la retención en la fuente, la norma agregó que “*Se excluyen los pagos que el patrono efectúe por concepto de educación, salud y alimentación en la parte*

que no exceda el valor promedio que se reconoce a la generalidad de los trabajadores de la respectiva empresa por tales conceptos y siempre y cuando correspondan a programas permanentes de la misma para con los trabajadores”.

Sobre el tema discutido, la Sala, en la sentencia del 25 de noviembre de 2004, afirmó que *“los pagos que los empleadores realicen a terceras personas, por concepto de educación, salud y alimentación, para sus trabajadores o sus familias, que cumplan los requisitos exigidos en el artículo 5° del Decreto Reglamentario 3750 de 1986 y en el artículo 387-1 del Estatuto Tributario para no estar sujetos a retención en cabeza del empleado, son deducibles, por tratarse de pagos laborales indirectos que de conformidad con las normas tributarias no están sujetos a retención en la fuente.”*¹⁶

Adicionalmente, para la Sala, la normativa citada no exige que el programa se reconozca a la totalidad de los trabajadores de la empresa, sino que sea permanente y que cualquier trabajador pueda acceder al programa, sin exclusión alguna por razón del cargo que ostente el trabajador o por alguna condición especial, y que de la generalidad de los trabajadores que pertenecen a ese programa se establezca el promedio base de la exclusión.

En el caso concreto, la DIAN rechazó el valor de estos pagos porque estimó que no eran necesarios.

No obstante, conforme lo ha reconocido la jurisprudencia de la Sección, este tipo de pagos son necesarios para la obtención efectiva del ingreso, en cuanto inciden en la productividad de la empresa. Adicionalmente, este tipo de pagos corresponde a prestaciones sociales, porque no son retributivos de los servicios prestados, sino que pretenden cubrir, de manera adicional a la cobertura del sistema de seguridad social en salud, las contingencias por salud del trabajador. A

¹⁶ Exp. 14295, Consejera ponente Ligia López Díaz.

pesar de que son pagos laborales de la empresa, no constituyen salario y por tanto no son base de los aportes parafiscales¹⁷.

En consecuencia, como no se discute aspecto distinto a la necesidad del gasto, que, como se vio, está acreditado, la Sala, contrario a lo afirmado por la DIAN, confirmará el derecho a la deducción en los términos del artículo 107 E.T., por valor de \$27.822.963.

Deducción por pagos de auxilios y primas extralegales por \$193.827.000: La sociedad actora explicó que pagó a los trabajadores de la empresa auxilios por concepto de nacimiento, por matrimonio, por defunción de familiares, por educación y por telefonía celular, en cuantía de \$20.820.545 y primas extralegales de vacaciones, escolaridad y quinquenal por \$173.006.292. Alegó que esas expensas son necesarias para el desarrollo de la actividad productora de renta de la empresa.

Asimismo, con fundamento en ciertas cifras estadísticas del DANE, argumentó que probó que este tipo de pagos eran normalmente acostumbrados en la actividad económica empresarial en que se encuentra la compañía.

Para la DIAN, por el contrario, este tipo de pagos no son necesarios, en tanto que no constituyen un incentivo a la producción de renta de la empresa.

Para la Sala, las erogaciones rechazadas son deducibles del impuesto sobre la renta, porque la demandante demostró que tales gastos son normalmente acostumbrados y, por ende, necesarios en la actividad productora de renta de la compañía.

En primera lugar, se precisa que existen diferentes maneras de remunerar el servicio prestado por los trabajadores, bien sea en dinero o en especie; a través de pagos directos o indirectos, con una remuneración ordinaria o extraordinaria; fija o variable. Todos ellos constituyen pagos laborales, deducibles de la renta del contribuyente en la medida en que reúnan los requisitos generales para la

¹⁷ Se reitera el criterio expuesto por la Sala en sentencia del 26 de octubre de 2009, exp. 16761 Consejero ponente William Giraldo Giraldo.

deducción, esto es, que tengan relación de causalidad con la actividad productora de renta, que sean necesarios y proporcionados. Adicionalmente, el artículo 108 del Estatuto Tributario exige acreditar que el empleador está a paz y salvo por concepto de aportes parafiscales¹⁸.

Para los anteriores efectos, el artículo 127 del Código Laboral dispone que *“constituye salario no sólo la remuneración ordinaria, fija o variable, sino todo lo que recibe el trabajador en dinero o en especie como contraprestación directa del servicio, sea cualquiera la forma o denominación que se adopte, como primas, sobresueldos, bonificaciones habituales, valor del trabajo suplementario o de las horas extras, valor del trabajo en días de descanso obligatorio, porcentajes sobre ventas y comisiones.”*

Por su parte, el artículo 128 ibídem señala que *“[N]o constituyen salario las sumas que ocasionalmente y por mera liberalidad recibe el trabajador del empleador, como primas, bonificaciones o gratificaciones ocasionales, participación de utilidades, excedente de las empresas de economía solidaria y lo que recibe en dinero o en especie no para su beneficio, ni para enriquecer su patrimonio, sino para desempeñar a cabalidad sus funciones, como gastos de representación, medios de transporte, elementos de trabajo y otros semejantes. Tampoco las prestaciones sociales (...), ni los beneficios o auxilios habituales u ocasionales acordados convencional o contractualmente u otorgados en forma extralegal por el empleador, cuando las partes hayan dispuesto expresamente que no constituyen salario en dinero o en especie, tales como la alimentación, habitación o vestuario, las primas extralegales, de vacaciones, de servicios o de navidad.”*

De acuerdo con lo anterior, los pagos provenientes de la relación laboral que no constituyen salario son aquellos pagos hechos al trabajador de manera ocasional y por mera liberalidad del empleador; los que se dirigen al desempeño de las funciones del empleado, sin incrementar su patrimonio; las prestaciones sociales,

¹⁸ A partir del año gravable 2003, el artículo 15 de la Ley 788 de 2002 exige como requisito para la deducción de pagos laborales que se hayan incluido dentro de la base de retención en la fuente del trabajador, salvo que se trate de ingresos no gravados para este último.

y aquellos beneficios extralegales o pagos en especie en los que se haya pactado expresamente que no constituyen salario.

Las primas extralegales y auxilios son pagos que retribuyen de manera directa el servicio prestado por el trabajador, de tal manera que no tienen una naturaleza distinta a la de salario.

Para que se considere ocasional, es necesario que el pago se realice de manera accidental o contingente,¹⁹ lo cual no ocurrió en este caso, pues, de acuerdo con las pruebas que aportó la demandante, durante todo el año 2001 efectuó dichos pagos a los trabajadores de la empresa respecto de quienes se dio alguna de las condiciones para el pago del auxilio (nacimiento, matrimonio, defunción y telefonía celular), y sobre los mismos efectuó la respectiva retención en la fuente. Prueba de ello es la relación que aportó la demandante, en donde se discrimina el nombre del trabajador beneficiado con el auxilio y el concepto del auxilio pagado²⁰.

Ahora, en cuanto a si dichos pagos son normalmente acostumbrados, principal causa de su rechazo por parte de la DIAN, la parte actora explicó que con ellos se incentiva la productividad y fidelidad de los colaboradores de la compañía, y para obtener los resultados económicos esperados en el desarrollo de su actividad.

En cuanto a los auxilios, dijo que los auxilios de nacimiento se conceden a los trabajadores de la compañía por el nacimiento de cada hijo legítimo o natural habido en la compañera previamente inscrita; los auxilios por matrimonio se conceden a los trabajadores que contraen matrimonio; los auxilios por defunción de familiares se conceden por el fallecimiento de los padres, el cónyuge, los hijos menores y los hermanos que dependan económicamente del trabajador; los auxilios por educación se conceden para el pago de estudio escolar de los hijos de los trabajadores de ingresos menores y para estudios técnicos y universitarios y, los auxilios por telefonía celular se otorgan a los funcionarios que trabajan en las áreas de ventas, sistemas y seguridad, que por la naturaleza de sus funciones

¹⁹ Corte Suprema de Justicia, Sala de Casación Laboral, Sentencia del 25 de junio de 1996, Exp. 8269.

²⁰ Folios 833 a 846 del cuaderno de antecedentes.

deben tener comunicación permanente con los clientes y colaboradores de la compañía.

En el caso de las primas extralegales, dijo que la compañía decidió incrementar las vacaciones que por ley tienen los trabajadores que devengan salario nominal, en tiempo y dinero o sólo en dinero. Dijo que la prima de escolaridad se paga en el mes de febrero a aquellos trabajadores que laboran en el centro y norte del país, y en agosto para quienes laboran en el sur y occidente. Y la prima quinquenal, dijo que se paga a aquellos colaboradores que cumplen 5, 10, 15, 20, 25 o 30 años de servicios continuos o discontinuos al servicio de la empresa.

Para reforzar la procedencia de los gastos, la demandante aludió a las cifras registradas en la “Encuesta Anual Manufacturera” realizada por el DANE, referente al comportamiento de los salarios y prestaciones sociales durante los años 1992 a 2001, así:

Año	Salarios	Prestaciones sociales	Porcentaje total	% Estimado de prestaciones extralegales/salarios*
1992	1.164.593.061	817.061.606	70,1586%	14%
1993	1.534.144.647	1.033.983.571	67,3980%	11%
1994	1.909.059.161	1.278.532.013	66,9718%	11%
1995	2.257.356.380	1.815.322.558	80,4181%	24%
1996	2.595.884.797	2.074.078.897	79,8987%	24%
1997	3.071.945.235	2.490.994.551	81,0885%	29%
1998	3.486.673.415	2.660.664.672	76,3095%	20%
1999	3.593.192.499	2.893.873.486	80,5377%	25%
2000	3.848.136.291	2.952.951.172	76,7372%	21%
2001	4.064.839.847	3.123.105.147	76,8322%	21%

*Calculado como el % promedio de prestaciones sociales a nivel nacional menos el 30% de prestaciones legales y menos el 26% de aportes parafiscales.

Y en el caso de las cifras de la compañía, en relación con las reportadas con la encuesta del DANE, dijo que para el año 2001, la relación entre salarios y prestaciones sociales de COMOLSA fue la siguiente:

Año	Salarios	Prestaciones sociales	Porcentaje total	% Estimado de prestaciones extralegales/salarios*
2001	860.339.362	662.984.455	77,06%	21%

*Calculado como el % promedio de prestaciones sociales menos el 30% de prestaciones legales y menos el 26% de aportes parafiscales.

De tal forma que, agregó, los pagos laborales extralegales respecto del salario que presenta COMOLSA por el año 2001, están en el rango que presenta para la industria la encuesta realizada por el DANE.

Precisado lo anterior, y teniendo en cuenta que la necesidad debe medirse con criterio comercial, en el caso sub examen, la Sala estima que las razones que adujo la demandante permiten inferir que este tipo de expensas son normalmente acostumbradas en otras empresas que desarrollan la misma actividad que Colombiana de Moldeados S.A.

Para la Sala, las cifras que mostró la demandante en cuanto al pago de salarios y prestaciones legales y extralegales en el sector de la industria manufacturera, constituyen un parámetro válido de comparación para evidenciar, con criterio comercial, que este tipo de gastos son normalmente acostumbrados y que, por ende, son deducibles conforme con el artículo 107 del Estatuto Tributario.

Al respecto, vale la pena recordar lo dicho por la Sala en cuanto al concepto indeterminado de "criterio comercial" a que alude el artículo 107 del Estatuto Tributario, para medir el grado de necesidad y proporcionalidad de las expensas:

"Habida cuenta de que el "criterio comercial" implica partir de lo "normalmente acostumbrado" en la práctica mercantil, la Sala precisó que la prueba se debería encauzar a demostrar que hay empresas que realizan determinada actividad, como la que ejerce el contribuyente que invoca la deducción, y que incurren en las mismas expensas de manera forzosa. Y, que lo forzoso puede devenir del cumplimiento de obligaciones legales, del cumplimiento de obligaciones empresariales²¹ o de la costumbre mercantil, en éste último caso, como "Hábito, modo habitual de obrar o proceder establecido por tradición o por la repetición de los mismos actos y que puede llegar a adquirir fuerza de precepto."²² y que, en todo

²¹ Obligaciones derivadas del contrato social o de constitución de la empresa y que se deben cumplir para sacarla adelante, para hacerla productiva y rentable y, por supuesto, para mantener esa productividad y rentabilidad.

²² DRAE. Definición de Costumbre.

caso, debe probarse²³. Que, por lo tanto, la expensa será deducible si cumple el criterio de necesidad atendiendo a cualquiera de las circunstancias descritas.

En ese contexto, se torna compleja la valoración que le corresponde hacer al juez respecto de cada expensa que los contribuyentes llevan en sus denuncios de renta como deducibles, pues el artículo 107 E.T. lo conmina a valorar las expensas con criterio comercial, de tal manera que, el juicio, discernimiento, parecer o dictamen que haga debe estar justificado.

En la práctica judicial se aprecia que, normalmente, los demandantes aportan las pruebas del pago de la expensa. Prueba que, generalmente, no resulta suficiente. En el mejor de los casos, aportan las pruebas que demuestran la injerencia o repercusión que tuvo la expensa en el ingreso o en la actividad productiva de la empresa, o, por lo menos, las partes en el proceso se fundamentan en las máximas o reglas de la experiencia, esto es, aquellas reglas que orientan el criterio del juzgador directamente o indirectamente²⁴.²⁵²⁶

En esa medida, con fundamento en la técnica de control del “margen de apreciación” de los conceptos jurídicos indeterminados de necesidad, causalidad y proporcionalidad, acogido por la Sala recientemente para resolver casos similares al que se estudia en esta oportunidad, se estima que los actos administrativos demandados erraron al tomar como no deducibles las expensas hechas por el demandante por concepto de pagos laborales extralegales (auxilios, primas y bonificaciones), los que, se reitera, son pagos que se consideran salario, y que, a la vez, son normalmente acostumbrados en el sector en que desarrolla la demandante su actividad empresarial generadora de renta

Ahora, si bien es cierto que la Sala ha reconocido que todo pago laboral, directo o indirecto puede ser deducido del impuesto sobre la renta, siempre y cuando reúna los requisitos del artículo 107 E.T., y siempre que se hayan pagado los correspondientes aportes parafiscales, en el caso, se repite, no hay necesidad de analizar esta última circunstancia, pues no fue objeto de controversia. Además, la demandante afirmó, y no lo controvertió la DIAN, que sobre dichos pagos laborales

²³ Artículos 8 y 9 del C.Co., 190 del C.P.C.

²⁴ “directamente (cuando son de conocimiento general y no requieren, por lo tanto, que se les aplique, ni que se dictamine si tienen aplicación al caso concreto) o indirectamente a través de las explicaciones que le den los expertos o peritos que conceptúan sobre los hechos del proceso (cuando se requieren conocimientos especiales).” Hernando Devis Echandía. Compendio de Derecho Procesal. Tomo II. Editorial ABC 1984. Bogotá

²⁵ Sentencia del 11 de julio de 2013, expediente 17422, Consejero ponente Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

²⁶ Es menester tener en cuenta que el artículo 179 del Código General del proceso (Ley 1564 de 2012) subrogó el artículo 6º del Código de Comercio que regulaba la prueba de la costumbre mercantil..

hizo las correspondientes retenciones en la fuente y pagó los aportes parafiscales correspondientes, para tener derecho a la deducción, en la forma como lo manda el artículo 108 del Estatuto Tributario, aspecto no discutido por la DIAN.

En consecuencia, se repite, se tiene por cumplido el requisito de la necesidad, pues la parte actora demostró que las erogaciones rechazadas eran gastos habituales y normalmente acostumbrados en el sector en el que desarrolla la actividad productora de renta.

Por tanto, se reconocen los costos y deducciones rechazados por \$193.826.837.

CONCLUSIÓN

De acuerdo con lo considerado anteriormente, la Sala encuentra que los actos administrativos demandados son nulos, en cuanto violaron el artículo 107 del Estatuto Tributario, por falta de aplicación, pues la DIAN rechazó costos y deducciones procedentes, por concepto de servicios médicos y drogas en cuantía de \$27.823.000, y de auxilios y primas extralegales en cuantía de \$193.827.000, valores que fueron denunciados en la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2001, presentada por Colombiana de Moldeados S.A., así:

Deducciones procedentes (renglón 43):

Gastos médicos	\$8.729.000
Primas extralegales	\$36.273.000
Auxilios	\$5.989.000

TOTAL **\$50.992.000**

Costos procedentes

Gastos médicos	\$19.094.000
Primas extralegales	\$136.733.000
Auxilios	\$14.831.000
TOTAL	\$170.658.000

En consecuencia, la Sala confirmará los numerales primero y segundo de la sentencia apelada, en cuanto declararon, de una parte, la nulidad de los actos administrativos demandados, y, de otra, a título de restablecimiento del derecho, la firmeza de la liquidación del impuesto sobre la renta presentada el día 5 de abril de 2002, por la sociedad Colombiana de Moldeados, correspondiente al año gravable 2001.

De otra parte, la Sala revocará el numeral tercero de la sentencia del Tribunal, que ordenó la devolución del mayor impuesto de renta del año 2001, toda vez que la demandante nunca pretendió esa devolución, a título de restablecimiento del derecho, ni se deriva de la declaratoria de nulidad de los actos demandados.

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

PRIMERO: CONFÍRMANSE los numerales primero y segundo de la sentencia proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, el día 5 de octubre de 2010, dentro del contencioso de nulidad y restablecimiento del derecho iniciado por la sociedad Colombiana de Moldeados S.A. en contra de la U.A.E. DIAN, respecto de los actos administrativos que modificaron la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2001, presentada por la sociedad.

SEGUNDO: REVÓCASE el numeral tercero de la sentencia apelada, por las razones aducidas en la parte motiva de este proveído.

SEGUNDO: RECONÓCESE personería para actuar en representación de la U.A.E. DIAN al abogado Julio César Ruíz Muñoz, en los términos del poder que le fue otorgado.

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

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

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

Presidente de la Sala

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ