

**SALARIO – Definición. Las partes tienen la carga de la prueba para determinar si un pago constituye o no salario / MERA HABITUALIDAD – No determina que la expensa constituya salario / APORTES PARAFISCALES – Se liquidan sobre el salario / ACUERDOS LABORALES - Sobre los pagos que no constituyen salario y los pagos por auxilio de transporte no hacen parte de la base para liquidar los aportes parafiscales / DEDUCCION POR LA BONIFICACION LABORAL – Procedencia**

La sentencia transcrita permite advertir la gran dificultad que tiene la definición de salario, ora para efectos laborales ora para efectos tributarios. Pero como, precisamente, la discusión puede darse para uno u otro efecto, tanto las autoridades tributarias, cuando inician las actuaciones administrativas encaminadas a formular liquidaciones oficiales de revisión de impuestos, como la jurisdicción de lo Contencioso Administrativo cuando controla esas actuaciones, tienen competencia para valorar si determinada erogación laboral tiene o no el carácter de salario, y sin perjuicio de la competencia que le corresponde a la jurisdicción ordinaria. Esto no significa que determinadas erogaciones laborales puedan tener un carácter distinto dependiendo de la autoridad administrativa o judicial que analice la naturaleza de la expensa, pues, por seguridad jurídica, cualquiera de las citadas autoridades está conminada a valorar los casos concretos, atendiendo los principios constitucionales que, como se vio, orientan la definición del salario, y aquellas reglas o criterios que haya trazado el legislador para los mismos fines. Le corresponde, entonces, a las partes en litigio, suministrar los elementos probatorios y de juicio que permitan a las autoridades judiciales aplicar, en cada caso concreto, los mentados principios, reglas y criterios constitucionales y legales. Esto implica que, para dirimir conflictos tributarios, los contribuyentes que alegan el derecho a la deducción tributaria de expensas que no son salario deben probar que la expensa, en efecto, no tiene carácter salarial. Y, por lo tanto, no basta con que se limite a afirmar que son expensas que otorga por mera liberalidad. De la misma manera, la motivación de las liquidaciones oficiales de revisión de impuestos no se puede limitar a manifestar que una expensa constituye salario porque retribuye el trabajo, sin comprobarlo. De manera que, las dos partes tienen la carga de probar su dicho tanto en la actuación administrativa como en el proceso judicial. No debe perderse de vista que la autoridad tributaria está facultada para adelantar la investigación correspondiente y propiciar el debate probatorio pertinente, a efectos de fundamentar las decisiones que adopta. Para la Sala, es errada la interpretación que hizo la DIAN del artículo 128 del C.S.T. toda vez que, de conformidad con esa disposición, las partes pueden convenir pagos habituales que no tengan el carácter de salario. La mera habitualidad no determina que la expensa

constituya salario, pues, como se precisó, para que lo sea, esencialmente, debe retribuir el servicio prestado. Y, como se vio, las pruebas aportadas por la demandante permiten inferir qué rubros remuneran el servicio, como son: el salario integral, las horas extras y las comisiones por incentivo de ventas. Ahora bien, en el entendido de que las bonificaciones laborales que rechazó la DIAN no son salario, la Sala reitera que, conforme con el artículo 108 del Estatuto Tributario, el pago de los aportes parafiscales se liquida, únicamente sobre los salarios. En efecto, el artículo 17 de la Ley 344 de 1996 señala que por efecto de lo dispuesto en el artículo 128 del C.S.T., modificado por el 15 de la Ley 50 de 1990, se entiende que los acuerdos entre empleadores y trabajadores sobre los pagos que no constituyen salario y los pagos por auxilio de transporte no hacen parte de la base para liquidar los aportes con destino al SENA, ICBF, ESAP, Régimen del Subsidio Familiar y contribuciones a la seguridad social establecidas por la Ley 100 de 1993

**FUENTE FORMAL:** CODIGO SUSTANTIVO DEL TRABAJO - ARTICULO 127 / CODIGO SUSTANTIVO DEL TRABAJO - ARTICULO 128

**PAGOS A MEDICINA PREPAGADA – Procede la deducción por ser un pago laboral indirecto / CAPACITACION PERSONAL – Procede la deducción por tener relación con la actividad productora de renta**

Sobre el particular, la Sala reitera que los pagos por medicina prepagada que realiza el empleador para sus trabajadores encuadran dentro de la definición de pago laboral indirecto que regula el Decreto Reglamentario 3750 de 1986 en su artículo 5º. En consecuencia, las expensas que haga el empleador por concepto de medicina prepagada a favor de los trabajadores constituyen un gasto de naturaleza laboral deducible, al tenor del artículo 107 del E.T., toda vez que tienen relación de causalidad con la actividad productora de renta de la empresa. La Sala revocará parcialmente la sentencia del *a quo* y, en su lugar, aceptará la deducción, porque considera que esa expensa sí tiene relación de causalidad con la actividad productora de la empresa, es necesaria y es proporcional, conforme lo exige el artículo 107 E.T.

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 107

**ACTIVOS MOVIBLES ENAJENADOS - Sistema para establecer el costo / MERCANCIAS DE FACIL DESTRUCCION O PERDIDA – Disminución del inventario final. No estaba prevista para los contribuyentes que llevaban el sistema de inventario permanente / SISTEMA DE JUEGO DE INVENTARIOS – Procede la disminución del inventario final. Fuerza mayor o caso fortuito permitía el reconocimiento de sumas mayores por disminución / DESTRUCCION O PERDIDA DE INVENTARIOS – Procede su deducción siempre que esté justificada y probada la misma**

Conforme al artículo 62 del E.T., para establecer el costo de los activos enajenados, los contribuyentes obligados a presentar la declaración del impuesto sobre la renta, firmada por revisor fiscal o contador público, deben utilizar el sistema de inventarios permanentes o continuos, o cualquier otro sistema de reconocido valor técnico autorizado por la DIAN. Cuando se trata de mercancías de fácil destrucción o pérdida, el artículo 64 del Estatuto Tributario, vigente para la época de los hechos del caso concreto, sólo autorizaba disminuir el inventario final en un 5% del total de las mercancías de fácil destrucción o inventarios percederos. Esa disminución, que afecta el costo de ventas, no estaba prevista para los contribuyentes que llevaban el sistema de inventario permanente. La Sala, mediante sentencia del 27 de octubre de 2005, precisó que el artículo 64 E.T., autorizaba la disminución del inventario final, para los contribuyentes que llevaban el sistema de juego de inventarios, por faltantes de mercancía de fácil destrucción o pérdida, “hasta en un cinco por ciento (5%) de la suma del inventario inicial más las compras”. Que si se demostraba la ocurrencia de hechos constitutivos de fuerza mayor o caso fortuito, podían aceptarse sumas mayores. También dijo que era improcedente la deducción por pérdidas originadas en la destrucción de mercancías. Que, por ello, el inciso final del artículo 148 ibídem advertía sobre la imposibilidad de llevar como deducción tales pérdidas, al decir: “No son deducibles las pérdidas en bienes del activo movable que se han reflejado en el juego de inventarios.” Igualmente, en esa oportunidad, la Sala consideró que cuando se tratara de contribuyentes que llevaban, por disposición legal, el sistema de inventarios permanentes, el régimen tributario no preveía la disminución del inventario de las existencias del respectivo ejercicio, por concepto de faltantes de mercancía de fácil destrucción o pérdida, pues tal concepto se maneja a través de una provisión (artículo 14 del Decreto 2650 de 1993 -estatuto contable), que no es deducible para efectos de determinar el impuesto sobre la renta. si se demuestran que las expensas son necesarias, proporcionales y que tienen relación de causalidad con la actividad productora de renta, como lo precisa el artículo 107 del Estatuto Tributario, procede el reconocimiento de la deducción por destrucción de inventario. También es relevante resaltar que en las sentencias referidas se ha insistido en que los hechos que dan lugar a la destrucción o a la pérdida deben estar plenamente justificados y probados.

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 62 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 64 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 107

**DEDUCCION POR CONCEPTO DE AFILIACION A GREMIOS A CLUBES Y A PUBLICACIONES – Precedente judicial. No es procedente por no ser una expensa necesaria. Afidro, ANDI y Cámara de Comercio**

Sobre la deducción por concepto de afiliación a gremios, a clubes y a publicaciones, así como las erogaciones hechas para atender a los empleados mediante la realización de eventos empresariales, el precedente judicial de la Sección Cuarta ha reiterado que tales deducciones no son necesarias. Que si bien tales gastos pueden redundar en beneficios para la empresa, no necesariamente contribuyen a incrementar la productividad de la empresa y, por lo mismo, no tienen el carácter de gasto obligatorio indispensable para obtener la renta. En esa medida, la Sala confirma el rechazo de la deducción por concepto de afiliaciones a Automóvil club, revistas y publicaciones, Afidro, ANDI, Avanzar y Cámara de Comercio Colombo Americana.

**NOTA DE RELATORIA:** Sobre las deducciones por afiliación a gremios, a clubes y a publicaciones, las sentencias que son precedente judicial citadas por la providencia son, de 25 de septiembre de 1998. Rad. 9018, 12 de mayo de 2005. Rad.13614, 13 de octubre de 2005. Rad. 13631, 2 de agosto de 2006. Rad. 14549, 12 de diciembre de 2007. Rad. 15856, 24 de julio de 2008. Exp. 16302, 13 de agosto de 2009. Rad. 16454, 3 de junio de 2010. Exp.17037, 27 de mayo de 2010. Rad. 16800, 3 de junio de 2010. Rad. 17037, 10 de marzo de 2011. Rad.16966, 10 de marzo de 2011. Rad.17075

**RECREACION Y DEPORTE – Cuando se hacen dentro de programas de Salud Ocupacional procede la deducción. Carga de la prueba. Improcedencia**

En cuanto a la deducción por concepto recreación y deporte, atención a empleados, la Sala considera que si bien es cierto que las erogaciones que se hacen en desarrollo de los programas de salud ocupacional son necesarias, en el caso concreto no hay prueba de que las expensas solicitadas como deducibles se hayan hecho en desarrollo de tales programas. Por lo tanto, se confirma el rechazo.

**SANCION POR INEXACTITUD – Conductas sancionables. Procedencia / DIFERENCIA DE CRITERIOS - Se refiere a la interpretación del derecho aplicable**

La Sala reitera que el artículo 647 E.T. tipifica como infracción administrativa varias conductas. El inciso primero contempló los siguientes verbos rectores para tipificar la infracción: omitir, incluir y utilizar. Para efectos del presente análisis se hará referencia únicamente a la infracción referida a la inclusión. Conforme con la acepción natural, el verbo incluir significa “Poner algo dentro de otra cosa o dentro de sus límites.” Ese algo, al que se refiere el artículo 647 del E.T. son los costos, las deducciones, los descuentos, las exenciones,

los pasivos, los impuestos descontables, las retenciones o los anticipos. Y se ponen o consignan en la declaración privada o en los informes que el contribuyente suministre a las Oficinas de Impuestos. Es por eso, que el artículo 647 del E.T. complementa la tipificación de la falta, precisando que, en general, lo que se sanciona, es la utilización de las declaraciones tributarias o de los informes suministrados a la autoridad tributaria. Ahora bien, para que se perfeccione la infracción, la inclusión se ejecuta para cumplir un único propósito: reportar datos inexistentes para obtener un provecho que se traduce en el menor pago de impuestos o en la determinación de un mayor saldo a favor. Para la Sala, cuando el artículo 647 del E.T. se refiere a la interpretación del derecho aplicable, claramente se refiere a “la interpretación del derecho propiamente dicha” a que hace alusión la cita referida. El artículo 647 del E.T. no se refiere a la interpretación de los hechos. Por eso, no es posible exonerar de la sanción por inexactitud cuando el menor valor a pagar que resulte en las declaraciones tributarias, se derive de errores de hecho. Ahora bien, por interpretación errónea, la Sala Plena ha precisado que “consiste en aplicar la disposición pertinente a la controversia, pero dándole un sentido y alcance que no tiene; se sitúa siempre en un error de hermenéutica jurídica.. Ahora bien, identificar cuándo se está en presencia de un error de hermenéutica jurídica no es tarea fácil, pero sirve como pauta, identificar la metodología y las pautas legales y de doctrina judicial utilizadas por el contribuyente para arribar a la interpretación que lo indujo a declarar de determinada manera las cargas tributarias. La demandante alega que en el caso concreto se presentó una diferencia de criterios con la autoridad tributaria sobre la interpretación del artículo 107 del Estatuto Tributario. La Sala no advierte que se haya presentado esa controversia. Por el contrario, las partes tienen claro en qué consisten los criterios de necesidad, proporcionalidad y de relación de causalidad. La discrepancia ocurrió por la valoración de los hechos que para la demandante justificaban la declaración de las deducciones, valoración fáctica que, como se precisó, es distinta de la interpretación estricta del derecho aplicable. Por lo tanto, la Sala reliquidará la sanción sobre las expensas que fueron rechazadas como deducibles, pues fueron incluidas de manera improcedente en el denuncia de renta, lo que dio lugar a una menor liquidación del impuesto de renta.

**FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 647**

**CONSEJO DE ESTADO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

## SECCIÓN CUARTA

**Consejero ponente: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas**

Bogotá, D.C., Primero (1º) de noviembre de dos mil doce (2012)

**Radicación: 250002327000200501323-01**

**No. Interno: 17786**

**Asunto: Acción de nulidad y restablecimiento del derecho**

**Demandante: JANSSEN CILAG S.A.**

**Demandado: U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales**

### FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por las partes contra la sentencia del 12 de febrero de 2009, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Subsección “B” que resolvió lo siguiente:

*“PRIMERO: DECLÁRASE la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642004000001 de 10 de mayo de 2004 y de la Resolución No. 310662005000011 de 13 de abril de 2005, proferidas por la DIVISIÓN DE LIQUIDACIÓN Y JURÍDICA DE LA UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL*

*DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN, respectivamente, de conformidad con la parte motiva de esta providencia.*

*SEGUNDO: En consecuencia, a título de restablecimiento del derecho, DECLÁRASE que la nueva liquidación del impuesto sobre la Renta y Complementarios correspondiente al período gravable 2001 de la Sociedad JANSSEN CILAG S.A., es la inserta en la parte motiva de esta providencia.*

*TERCERO: RECONÓCESE PERSONERÍA (...)*

*CUARTO. En firme esta providencia, ARCHÍVESE (...)*

## **1. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS**

- JANSSEN CILAG S.A presentó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2001 el día 1º de abril de 2002, en la que reportó un saldo a favor de \$222.844.000.<sup>1</sup>
- El 20 de junio de 2002, JANSSEN CILAG S.A solicitó la devolución del saldo a favor reportado en la declaración inicial.
- Mediante la Resolución 601-01124 del 1º de agosto de 2002, la DIAN ordenó la devolución del saldo a favor, en cuantía de \$222.844.000.
- El 23 de marzo de 2003, la DIAN emplazó a la demandante a corregir la declaración de corrección inicial.

---

<sup>1</sup> Declaración identificada con el No. 00000007361155. Folio 48 del cuaderno 1 de los antecedentes administrativos

- Los días 23 y 25 de abril de 2003, la demandante contestó el emplazamiento y adjuntó la declaración de corrección presentada el 25 de abril de ese mismo año.<sup>2</sup> En esa declaración de corrección reportó un saldo a favor de \$216.156.000.
  
- El 28 de agosto de 2003, la DIAN le notificó a la demandante el requerimiento especial.
  
- Previa respuesta del requerimiento especial, el 10 de mayo de 2004 la DIAN formuló la liquidación oficial de revisión No. 310642004000001. Liquidación que confirmó mediante la Resolución No. 310662005000011 del 13 de abril de 2005, con ocasión del recurso de reconsideración interpuesto.

## **ANTECEDENTES PROCESALES**

### **LA DEMANDA**

JANSSEN CILAG S.A., mediante apoderado judicial, formuló las siguientes pretensiones:

*“5.1. Que se admita la demanda*

---

<sup>2</sup> Declaración No. 90000011832564. Folios 904 del cuaderno 5 de los antecedentes administrativos

*5.2. Que se anulen los actos administrativos demandados*

*5.3. En consecuencia que se decrete que la declaración de renta presentada por JANSSEN CILAG S.A. correspondiente al período gravable 2001, se ajusta a derecho ”*

La sociedad actora invocó como violadas las siguientes disposiciones:

- Artículos 29 y 363 de la Constitución Política
- Artículos 107, 148 y 387-1 del Estatuto Tributario
- Artículo 64 del Código Civil
- Artículo 264 de la Ley 223 de 1995
- Artículo 128 del Código Sustantivo del Trabajo
- Artículo 17 de la Ley 344 de 1996
- Artículo 17 de la Ley 21 de 1982

El concepto de la violación lo precisó, en síntesis, en los siguientes términos:

**Rechazo de Deducciones: (i) Destrucción de inventario (medicamentos), (ii) bonificaciones laborales, (iii) medicina prepagada, servicios médicos, medicamentos, (iv) capacitación, (v) otras deducciones (gastos de representación, afiliaciones y suscripciones)**

Alegó, para todas las expensas, que la DIAN violó, por falta de aplicación, el artículo 107 E.T.

Precisó que, respecto de cada glosa que le formuló la DIAN, explicó las razones por las cuales, las expensas sí eran necesarias, proporcionales y tenían relación de causalidad con la actividad productora de la empresa.

De la misma manera, para todas las expensas rechazadas, manifestó que la DIAN violó el artículo 264 de la Ley 223 de 1995, porque dicha entidad desconoció su propia doctrina jurídica que, según precisó, reconoce el derecho a todas las deducciones invocadas. Para cada caso, citó los conceptos jurídicos de la DIAN que reconocían el derecho a declarar las deducciones.

En particular, respecto de la deducción por destrucción de inventarios, citó normativa de carácter sanitario<sup>3</sup> que exige a empresas como la demandante destruir los medicamentos en virtud de la fecha de vencimiento o cuando han sido devueltos. Insistió en que la deducción se debe analizar con criterio comercial como lo demanda el artículo 107 E.T.

De manera subsidiaria apeló a que la expensa se analice a la luz de los artículos 148 E.T., 64 del Código Civil y 363 de la Constitución Política.

A su juicio, el artículo 148 del E.T. permite la deducción por las pérdidas de los activos movibles. Controvirtió el argumento de la DIAN, según el cual, el artículo 148 sólo permite deducir las pérdidas de los bienes usados en el negocio o en la actividad productora de renta, esto es, los activos fijos.

---

<sup>3</sup> Citó el Decreto 677 de 1995

Que, además, el artículo 363 de la Constitución Política se viola con la interpretación que expuso la DIAN, porque en detrimento del principio de equidad, se permite que sólo los contribuyentes que utilizan el sistema de juego de inventarios, para la determinación del costo de los activos movibles, puedan disminuir hasta en un determinado porcentaje las unidades del inventario final, prerrogativa que se restringe, sin justificación, a los contribuyentes que utilizan el sistema de inventarios permanentes.

Agregó que, el vencimiento de las fechas de consumo de los medicamentos y la devolución de los mismos son circunstancias constitutivas de fuerza mayor, al tenor del artículo 64 del C.C. Que, contrario a lo que sustentó la DIAN, tales circunstancias no se pueden resistir, prever o precaver, porque dependen de múltiples circunstancias que inciden en la oferta y en la demanda de los medicamentos.

En cuanto a la deducción por bonificaciones laborales, alegó que la DIAN violó el artículo 128 del C.S.T., por falta de aplicación. Precisó que esa norma dispone que no son salario las bonificaciones que de manera ocasional o por mera liberalidad del empleador, recibe el trabajador. Que, en esa medida, la DIAN también violó los artículos 17 de la Ley 344 de 1996 y 17 de la Ley 21 de 1992, normas que disponen las condiciones en que los empleadores pagan los aportes parafiscales y que, particularmente, excluyen de la base gravable de esos aportes, las bonificaciones laborales que no constituyen salario.

Respecto de las deducciones por otros conceptos, manifestó que la DIAN violó el artículo 387-1 E.T., por falta de aplicación. Dijo que ese artículo prevé que son deducibles los pagos por concepto de la compra de vales o tiquetes para la adquisición de alimentos del trabajador o su familiar. Que, en esa medida, las erogaciones por concepto de casino y restaurante son procedentes.

Por último, la demandante alegó la violación del artículo 29 de la Carta Política, por violación al debido proceso, concretamente por expedición irregular de los actos administrativos demandados, en cuanto, a su juicio, no fueron motivados.

Con fundamento en lo expuesto, pidió que se le exonere de la sanción por inexactitud, pues, a su juicio, las deducciones son procedentes.

## **B) CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA**

La apoderado de la U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas se opuso a las pretensiones de la demanda.

En cuanto a la violación del artículo 29 de la Carta Política, adujo que la DIAN se ciño al trámite previsto en el Estatuto Tributario. Que, además, los actos administrativos demandados fueron motivados en los términos de los artículos 702 y 712 E.T.

Expuso argumentos de carácter general sobre la aplicación del artículo 107 del E.T. y, en concreto, sobre lo que debe entenderse por causalidad, necesidad y proporcionalidad, a efectos de establecer si una expensa es deducible. También precisó en qué consiste el criterio comercial. Para fundamentar cada concepto citó doctrina judicial del Consejo de Estado.

En cuanto a las expensas glosadas en el caso concreto, precisó que se rechazaron porque no eran necesarias, toda vez que “el requisito de la necesidad del gasto debe establecerse en relación con el ingreso y no con la actividad que lo genera”.

Respecto de los pagos con concepto de planes complementarios de salud y demás servicios médicos, precisó que de conformidad con el artículo 5 del Decreto 3750 de 1996 se tienen en cuenta para disminuir la base de retención en la fuente, pero no para que los empleadores determinen los costos y gastos.

Que, adicionalmente, tales pagos no constituyen salario, en los términos del artículo 127 del C.S.T., y que solo son deducibles los aportes obligatorios para la salud a cargo del empleador de que trata el artículo 135 de la Ley 100 de 1993.

Respecto de las bonificaciones laborales, citó doctrina judicial de la Corte Suprema de Justicia y del Consejo de Estado para precisar que las bonificaciones laborales que no constituyen salario son aquellas que, en

realidad, no remunerar el trabajo. Que, en esa medida, le correspondía a la empresa demandante probar esa circunstancia.

En cuanto a los gastos por capacitación insistió en que no eran necesarios y que la empresa demandante debió probar la conexidad entre el objeto de la capacitación y la actividad generadora de renta.

Sobre la deducción por destrucción de inventarios, insistió en que el artículo 148 E.T. sólo permite deducir las pérdidas de los bienes usados en la actividad productora de renta. También insistió en que la pérdida por vencimiento del medicamento y por su devolución no constituyen hechos de fuerza mayor. Citó la sentencia del 29 de diciembre de 2005 (Expediente 13706) en la que el Consejo de Estado precisó que el artículo 64 E.T. no era aplicable a los contribuyentes que llevaran el sistema de inventario permanente. Y que, independientemente del sistema utilizado para la determinación del costo de los activos movibles, las pérdidas deducibles estaban expresamente autorizadas en los artículos 147 y 148 E.T., esto es, las pérdidas fiscales u operacionales y las pérdidas de capital.

Por último, insistió en que la sanción por inexactitud se fundamentó en el hecho de que la demandante incluyó deducciones legalmente improcedentes.

### **C) LA SENTENCIA APELADA**

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca declaró la nulidad parcial de los actos acusados y, a título de restablecimiento del derecho, reliquidó el impuesto sobre la renta. La decisión la fundamentó en los siguientes argumentos:

**Deducción por pérdida de inventarios:**

El Tribunal consideró que la deducción era pertinente. Después de analizar los artículos 63, 64 y 107 E.T, precisó que en el caso concreto la expensa se justificó porque la demandante estaba sujeta a estrictos controles por parte del Estado que le obligaban a destruir los medicamentos. Que, por tanto, la expensa sí fue necesaria. Reiteró la sentencia del 25 de septiembre de 2006 que, en ese sentido, dictó la Sección Cuarta del Consejo de Estado.

**Deducción por bonificaciones laborales:**

El Tribunal consideró que la deducción era pertinente con fundamento en la sentencia del 13 de octubre de 2005 de la Sección Cuarta del Consejo de Estado.

Mediante esa sentencia, la Sección Cuarta declaró la nulidad del concepto No. 057621 del 12 de septiembre de 2003 de la DIAN. En ese concepto, la

entidad demandada había dicho que las bonificaciones habituales no eran deducibles, conclusión que fue declarada nula, puesto que, para el Consejo de Estado,” la expensa normal o necesaria no siempre requiere regularidad en el tiempo, es decir, se puede realizar en forma esporádica pero debe estar vinculada a la producción de la renta y lo que importa es que sea “comercialmente necesaria”, según las costumbres mercantiles de la actividad respectiva”.

El a quo concluyó que pueden existir pagos laborales esporádicos u ocasionales, pero necesarios, y susceptibles de generar o ayudar a generar el ingreso en la actividad productora de renta.

### **Contribución a la Superintendencia de Sociedades:**

Esta deducción también fue aceptada por el Tribunal, con fundamento en la sentencia del 13 de octubre de 2005 de la Sección Cuarta del Consejo de Estado que precisó que la contribución a la Superintendencia de Sociedades cumplía los presupuestos del artículo 107 E.T.

### **Deducciones por medicina prepagada, capacitación, gastos de representación, afiliaciones y suscripciones, entre otras:**

El Tribunal confirmó el rechazo de estas deducciones, en síntesis, por las siguientes razones:

**Planes complementarios:** El Tribunal consideró que no tenían relación de causalidad con el ingreso de la empresa. Y que el gasto necesario y obligatorio que debe hacer todo empleador es el referido a los planes obligatorios de salud.

**Gastos de representación, clubes sociales, afiliaciones, casinos y restaurantes y suscripciones, entre otros:** También los negó el a quo, porque no eran necesarios, ni tenían relación de causalidad con la actividad productora de renta.

**Gastos por capacitación:** El Tribunal precisó que las capacitaciones en sistemas y en idiomas se dieron a los empleados de la empresa no tenían relación de causalidad, ni eran necesarios.

**Sanción por inexactitud:** Decidió reliquidarla, en consideración a las glosas rechazadas y aceptadas.

**SALVAMENTO DE VOTO.** La Magistrada ponente decidió salvar el voto parcialmente, puesto que consideró que los gastos por capacitación sí cumplían los requisitos del artículo 107 E.T.

## **D) EL RECURSO DE APELACIÓN**

En lo que les fue desfavorable, las partes apelaron la sentencia en los siguientes términos:

### **Recurso de apelación de la DIAN**

La apoderada de la U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales insistió en que no es procedente **la deducción por destrucción de inventarios**. Volvió a analizar los artículos 63, 64 y 148 E.T. y precisó que “las pérdidas de mercancías en el sistema de juego de inventarios puede tratarse como costo disminuyendo el inventario final, pero que en ningún caso, es viable la deducción de tales pérdidas”

Y que en el sistema de inventarios permanentes, las pérdidas por destrucción de bienes se debe registrar contablemente como provisión, pero como tal, no son deducibles. Reiteró que la destrucción por vencimiento de fechas para consumo no es un hecho constitutivo de fuerza mayor.

En cuanto a la **deducción por bonificaciones laborales** insistió en que las expensas que dedujo la demandante tenían el carácter de salario y que, por lo tanto, debió probar el pago de los aportes parafiscales.

No apeló la decisión del a quo referida a la deducción por la contribución a la Superintendencia de Sociedades.

Insistió en la aplicación de la sanción por inexactitud.

**Recurso de la empresa demandante:**

El apoderado de la demandante hizo una exposición breve sobre el artículo 107 del E.T. , y, respecto de cada glosa rechazada, precisó lo siguiente:

**Deducción por medicina prepagada:**

Dijo que este gasto tiene relación de causalidad con la actividad productora de la empresa, porque se requiere para el efectivo cumplimiento de las labores asignadas a los empleados. Que en la medida de que dejen de asistir a la jornada laboral por problemas de salud, la productividad de la empresa se afecta.

Que el gasto es necesario, porque pretende preservar la salud del recurso humano, que es fundamental para el desarrollo de cualquier actividad productora de renta y la consecuente obtención de ingresos.

Que es proporcional, porque la expensa asciende a \$4.603.450 y los ingresos brutos ascendieron a \$28.521.380.000 y los netos a \$27.532.629.000.

Citó el concepto 3076 del 20 de mayo de 1998 de la DIAN, en el que se habría dicho que la deducción por salud y educación constituyen pagos indirectos para el trabajador sometidos a retención en la fuente, por cuanto derivan de una relación laboral. También citó el concepto 19708 del 29 de septiembre de 1999 referido a la procedencia de la deducción por concepto de mano de obra indirecta. En consecuencia, insistió en la aplicación del artículo 264 de la Ley 223 de 1995.

#### **Gastos médicos y drogas:**

Además de los argumentos que expuso para las expensas por concepto de medicina prepagada, agregó que las expensas por gastos médicos y drogas los hizo en cumplimiento del artículo 61 de la Ley 100 de 1993 que dispone que es un deber de los empleadores garantizar un medio ambiente laboral sano que prevenga los riesgos laborales y profesionales. Pidió que se tuviera en cuenta que “parte significativa” de la expensa corresponde a los exámenes de ingreso y retiro de los trabajadores.

#### **Gastos de capacitación:**

Precisó que las expensas que dedujo corresponden a la capacitación en inglés y en sistemas que se les brindó a los empleados. Dijo que esa

capacitación era indispensable, porque la literatura de los productos farmacéuticos venía en inglés. Y porque la empresa había adquirido una nueva plataforma tecnológica cuyo uso por parte de los empleados era indispensable para el control de las ventas, el manejo de inventarios, etc.

### **Gastos de representación:**

Apeló a la doctrina jurídica de la DIAN (Conceptos 43506 del 27 de junio de 1995 y 47422 del 20 de mayo de 1999) que habrían reconocido la procedencia de la deducción de los gastos de representación. Dijo que los gastos de representación eran necesarios para la realización de eventos y la consolidación de negocios que les permite la obtención de ingresos considerables.

### **Afiliaciones y suscripciones**

- a. Afiliación a Automóvil club:** Preciso que esta afiliación es necesaria porque la empresa requiere y utiliza vehículos para el desarrollo de su actividad. Que, por tanto, el mantenimiento de los mismos es indispensable.
- b. Afiliación a revistas y publicaciones:** Alego que eran necesarias porque son medios por los que se entera de oportunidades de negocio.
- c. Afiliaciones a gremios (Afidro, ANDI, Avanzar, Cámara de Comercio Colombo Americana):** Dijo que estas deducciones

proceden en virtud del tipo de servicios que prestan los gremios y al criterio comercial con el que se deben analizar las deducciones.

- d. Casino y restaurante:** Alegó que esta deducción procedía de conformidad con el artículo 387-1 E.T.
- e. Atención a empleados:** Adujo que los gastos hechos por la empresa para desarrollar las actividades de salud ocupacional reguladas por el Decreto 1016 de 1989 eran procedentes.
- f. Recreación y deporte:** Señaló que se trataba de reuniones de trabajo relativos al liderazgo y la planeación en equipo.
- g. Pago Hernán Orozco:** Explicó que ese gasto era necesario, pues correspondía “a la cuota anual del grupo de crédito de la industria farmacéutica y afines. El señor Orozco coordinaba las reuniones de los laboratorios, en las que se realizaba una evaluación de la situación general del mercado, indispensable para diseñar la estrategia de ventas de Janssen Cilag S.A.

#### **Sanción por inexactitud:**

Dijo que era improcedente puesto que en el presente caso se dio una evidente diferencia de criterios. Que la empresa no incurrió en mala fe o culpa en la aplicación de la ley. Citó doctrina judicial de la Corte Constitucional y del Consejo de Estado.

#### **E) ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

Las partes reiteraron lo dicho en la demanda, en la contestación a la misma y en el recurso de apelación que interpusieron.

El **Ministerio Público** pidió que se modificara la sentencia en el sentido de acceder a la deducción por medicina prepagada, gastos médicos y medicamentos, capacitación por \$17.190.240, casino y restaurante. Y que se mantuviera en cuando al rechazo de deducciones por bonificaciones, afiliaciones y suscripciones, gastos de representación, capacitación en la parte no reconocida y la sanción por inexactitud.

Para las deducciones por medicina prepagada, gastos médicos y medicamentos, dijo que eran procedentes y que así lo había precisado el Consejo de Estado.

Sustentó su dicho con las sentencias del 13 de agosto de 2009 (expediente 16217) y del 26 de octubre de 2009 (expediente 16761).

Para el caso de la capacitación, dijo que era necesaria y que era innegable la relación de causalidad. Sin embargo, pidió que solo se reconociera el total de \$17.190.240, por concepto de la capacitación en sistemas, puesto que sobre lo demás no existía prueba en el expediente.

Sobre las expensas por concepto de casino y restaurante, dijo que era procedente porque la DIAN se limitó a rechazar la glosa por innecesaria y que nunca analizó, si la deducción procedía al amparo del artículo 387-1 E.T.

Pidió que se confirmara el rechazo de los gastos de representación porque la demandante no precisó a qué gastos de representación se refería. Que la DIAN rechazó la deducción por afiliaciones y suscripciones pero que no hizo ninguna glosa en particular sobre los gastos de representación.

Sobre las afiliaciones y suscripciones, pidió que se confirmara el rechazo, porque la parte actora no demostró cómo influían las expensas en la actividad productora de la empresa.

También pidió que se confirmara la decisión del a quo de aceptar las deducciones por destrucción de inventarios. Para el efecto, citó las sentencias del 8 de mayo de 2008 (expediente 15564) y 25 de septiembre de 2006 (expediente 15032) que dictó el Consejo de Estado, y advirtió que la demandante había allegado las pruebas de la destrucción de los inventarios.

Sobre las bonificaciones laborales, pidió que se confirmara el rechazo porque, a su juicio, esas bonificaciones eran salario porque la demandante no probó que fueran ocasionales, y porque no demostró el pago de los aportes parafiscales.

### **3. CONSIDERACIONES DE LA SALA**

#### **Asunto Preliminar:**

Mediante oficio del 26 de septiembre de 2011, la Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodriguez manifestó impedimento para conocer del presente proceso, debido a que la Dra. Ana Rosa Suárez Valbuena que funge como su magistrada auxiliar, fue apoderada de la DIAN en la presente controversia. La Sala acepta el impedimento, con fundamento en la doctrina judicial que ahora se reitera.<sup>4</sup>

#### **Asunto de fondo:**

Le corresponde a la Sala establecer si son nulas la Liquidación Oficial de Revisión número 310642004000001 del 10 de mayo de 2004 y la Resolución número 310662005000011 del 13 de abril de 2005, proferidas por la División de Liquidación y la División Jurídica de la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, respectivamente, mediante las que modificó la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2001 de la parte actora.

---

<sup>4</sup> Auto del 16 de septiembre de 2011. Expediente 2006-01275 (18429. Demandante: Gaseosas Colombiana S.A. Demandado: U.A.E. DIAN.

Concretamente, la litis se centra en dirimir si son procedentes las deducciones que declaró la demandante. Por lo tanto, en los términos del recurso de apelación interpuesto por las partes, procede a analizar cada una de las deducciones, sin limitación [artículo 357 C.P.C.].

**1. De la deducción por salarios, prestaciones y otros pagos laborales (\$320.191.000<sup>5</sup>): Medicina prepagada (\$3.260.200), gastos de medicina prepagada (\$1.343.250), capacitación personal (\$48.142.086), gastos de personal capacitación (\$31.993.907), gastos médicos y drogas (\$11.510.381), Bonificaciones y gastos personales bonificación (\$223.931.833)**

**1.1. Bonificaciones y gastos personales bonificación (\$223.931.833)**

La DIAN rechazó la deducción por bonificaciones laborales porque, bajo el presupuesto de que tales bonificaciones constituyen salario, la demandante no acreditó el pago de los aportes parafiscales.

---

<sup>5</sup> Renglón 43 DC

La demandante afirmó que las bonificaciones laborales no son salario, pues las reconoció por mera liberalidad a los trabajadores de la empresa. Sin embargo, la DIAN alegó que debía existir la prueba de que tales pagos no se hicieron con el ánimo de retribuir el trabajo, porque, a su juicio, de ser así, y conforme con la doctrina judicial de la sala laboral de la C.S.J. que citó para respaldar su dicho, tales pagos constituyen salario. De manera que, rechazó la glosa por no estar acreditado el pago de los aportes parafiscales.

La demandante replicó y adujo que sólo la jurisdicción laboral tiene competencia para dirimir qué es salario entre los empleadores y los trabajadores.

La Sala considera que la deducción por la bonificación laboral es procedente, por las siguientes razones:

Sobre la definición de lo que es salario y de lo que no lo es, la Corte Constitucional, mediante sentencia C-521 de 1995<sup>6</sup>, precisó lo siguiente:

## **“2. El salario en la Constitución.**

En la Constitución el trabajo representa un valor esencial que se erige en pilar fundamental del Estado Social de Derecho, como se deduce del conjunto normativo integrado por el preámbulo y los arts. 1o., 2o., 25, 39,48,53, 34, 55, 56 y 64, en cuanto lo reconoce como un derecho en cabeza de toda persona a pretender y a obtener un trabajo en condiciones dignas y justas, e igualmente como una obligación social, fundada en la solidaridad social.

---

<sup>6</sup> Declaró exequibles los artículos 15 y 16 de la ley 50 de 1990.

En virtud de su consagración como un derecho, nuestra Constitución compromete al Estado en el deber de protegerlo, creando, estimulando e incentivando las condiciones socioeconómicas propicias que promuevan una oferta de oportunidades laborales para todas aquéllas personas en capacidad de trabajar, expidiendo la normatividad que asegure unas relaciones laborales "dignas y justas", con arreglo a los principios fundamentales básicos y mínimos ideados por el Constituyente y, en ejercicio de su capacidad de intervención, limitando los abusos que pueden engendrarse al amparo de las leyes del mercado y del principio de la autonomía de la voluntad, o regulando las condiciones requeridas para racionalizar la economía con el fin, de asegurar el pleno empleo de los recursos humanos, la distribución equitativa de las oportunidades y los beneficios del desarrollo, especialmente en lo laboral, y el mejoramiento de la calidad de vida de los trabajadores.

Bajo las ideas expuestas, se deduce que la Constitución constituye el orden normativo primario protector del derecho al trabajo, bien sea que se preste independientemente o bajo condiciones de subordinación, en las modalidades de contrato de trabajo o bajo una relación laboral, legal, estatutaria o reglamentaria. En efecto, la variedad normativa que aquella contiene propende el establecimiento de relaciones laborales justas, mediante la eliminación de factores de desequilibrio, que aseguren la vigencia y efectividad del principio de igualdad, la protección a ciertos sectores de trabajadores que se encuentran en situaciones de debilidad manifiesta o carecen de oportunidades para la capacitación laboral, y la consagración de un sistema contentivo de una protección jurídica concreta del trabajo que debe ser desarrollado por el legislador, a partir del señalamiento de unos principios mínimos fundamentales (art. 53).

La Constitución no ha señalado reglas expresas y precisas que permitan definir el concepto de salario, los elementos que lo integran ni sus efectos en la liquidación de prestaciones sociales. Por consiguiente, dichos aspectos corresponden a una materia que debe ser regulada por el legislador dentro de los criterios de justicia, equidad, racionalidad y razonabilidad, como se expresó en la sentencia C-470/95<sup>[1]</sup>, que necesariamente deben consultar los principios básicos que aquélla contiene, como son, entre otros, la igualdad, la garantía de una remuneración mínima, vital y móvil proporcional a la cantidad y calidad de trabajo, la irrenunciabilidad a los beneficios mínimos, y la primacía de la realidad sobre la formalidad.

La noción de salario, y particularmente su valor como retribución al servicio que se presta a un empleador, representado en el principio a trabajo igual salario igual, lo ha deducido la Corte de distintas normas de la Constitución, en diferentes oportunidades. Así, en la sentencia T-143/95<sup>[2]</sup> de la Sala Segunda de Revisión de Tutela se expresó:

*"Bajo el entendido de la especial situación de desigualdad que se presenta en las relaciones de trabajo, el legislador ha arbitrado mecanismos que de alguna manera buscan eliminar ciertos factores de desequilibrio, de modo que el principio constitucional de la igualdad, penetra e irradia el universo de las relaciones de trabajo".*

*"Precisamente, el principio a trabajo igual salario igual se traduce en una realización específica y práctica del principio de igualdad".*

*"Constitucionalmente el principio se deduce:*

*- Del ideal del orden justo en lo social y lo económico, que tiene una proyección en las relaciones de trabajo (preámbulo, arts. 1o, 2o y 25 C.P.)*

*- Del principio del reconocimiento a la dignidad humana, que necesariamente se manifiesta en la garantía del derecho al trabajo en condiciones dignas que aseguren un nivel de vida decoroso (arts. 1o, 25 y 53, inciso final C.P.).*

*- Del principio de igualdad pues la naturaleza conmutativa del contrato de trabajo, traducida en la equivalencia de las prestaciones a que se obligan las partes, el suministro de la fuerza de trabajo a través de la prestación del servicio, y la remuneración o retribución mediante el salario, se construye bajo una relación material y jurídica de igualdad que se manifiesta en el axioma de que el valor del trabajo debe corresponder al valor del salario que se paga por este (art. 13 C.P.).*

*- De los principios sobre la igualdad de oportunidades, que supone naturalmente no sólo la correspondencia o el balance que debe existir entre el valor del trabajo y el valor del salario, sino con respecto a los trabajadores que desarrollan una misma labor en condiciones de jornada y eficiencia iguales; el establecimiento de la remuneración mínima vital y móvil "proporcional a la calidad y cantidad de trabajo", e incluso, la "irrenunciabilidad de los beneficios mínimos" establecidos en las normas*

*laborales, pues el trabajo realizado en ciertas condiciones de calidad y cantidad tiene como contraprestación la acreencia de una remuneración mínima que corresponda o sea equivalente a dicho valor (art. 53 C.P.)".*

*(.....)*

*"Pero debe agregarse que el sustrato filosófico que subyace en el principio, se revela en el sentido de que lo que básicamente se reconoce es una relación de equivalencia de valores prestacionales, a modo de justicia conmutativa, en cuanto a lo que da o suministra el trabajador al patrono y lo que éste recibe a cambio, lo cual se adecúa a los valores constitucionales de la justicia, la igualdad y el orden justo".*

*"Cabría agregar además que el principio traduce igualmente la proyección de la democracia en las relaciones de trabajo porque estas al igual que aquélla se construyen básicamente sobre la idea de la igualdad jurídica y la igualdad material".*

### **3. La materia.**

#### **3.1. Antecedentes legislativos de las normas demandadas.**

En la exposición de motivos correspondiente al proyecto de ley presentado por el Gobierno al Congreso y que luego se convirtió en la Ley 50 de 1990, se expresó en lo pertinente al tema salarial lo siguiente:

*"Hemos creído conveniente que se precise el concepto jurídico de salario. Es evidente que la norma actual ha dado lugar a conflictos de interpretación en razón de su vaguedad, conflictos que desde luego no convienen a los trabajadores ni a los empleadores. Dicha norma ha permitido igualmente que se configuren las llamadas prestaciones "en cascada", lo cual ha dificultado notablemente la negociación colectiva y ha impedido el otorgamiento de sanos beneficios extralegales lo cual redundaría en perjuicio de los propios trabajadores".*

*"Para fortalecer el convenio colectivo es importante otorgar una mayor libertad de estipulación. En muchas ocasiones la empresa quiere conceder ciertos beneficios socialmente válidos y útiles para el trabajador, pero se abstiene de hacerlo en razón de unos costos inciertos, ocultos y sorpresivos, que nadie ha previsto, pero*

*que se producen por virtud de las interpretaciones extensivas que se hacen en torno a la norma" (Anales del Congreso octubre 2 de 1990 págs. 8 y 9)*

En la ponencia para primer debate ante el Senado del referido proyecto de ley, (Anales del Congreso, noviembre 7 de 1990, págs. 8 y 9) se reiteró en un todo el criterio expuesto por el Gobierno, en cuanto a la conveniencia social y económica de respetar la voluntad de las partes para estipular libremente beneficios extralegales que pueden constituir o no configurar salario, con efectos prestacionales, con lo cual se facilita que "en el sector rural, especialmente los empleadores suministren adecuado alojamiento y alimentación a los trabajadores, sin temor a que de todos modos se cataloguen como factores integrantes de salario".

Igualmente, en la ponencia para segundo debate ante la Cámara de Representantes del referido proyecto de ley se precisó lo siguiente:

"Factores salariales. Las precisiones que sobre los elementos constitutivos del salario y la posibilidad de que mediante acuerdo entre las partes se pueda establecer que pagos extralegales lo sean, buscan en retributivo de la relación laboral; y, de otra parte, que al trabajador se le concedan ciertos beneficios sin que reflejen para el empleador un incremento en la carga prestacional que finalmente lo conducía a abstenerse de hacerlos".

La censura contra las normas acusadas [se refiere a los artículos 15 y 16 de la ley 50 de 1990] se hace consistir en que siendo el salario un elemento esencial de la relación laboral, todo pago que remunera un servicio, en dinero o en especie, tiene este carácter, sin que se pueda mudar o modificar dicha condición por la circunstancia de que así lo determine la voluntad del patrono o el acuerdo entre éste y el trabajador, o la convención, pues ello es contrario al art. 53 superior.

Precisar la idea o noción de salario ha sido una tarea difícil para la doctrina y el legislador, porque ella rebasa lo meramente jurídico y penetra en el ámbito socio económico y político, al considerarse que la remuneración que recibe el trabajador no comprende meramente la retribución del servicio prestado a un empleador, sino todos los beneficios, o contraprestaciones necesarios para atender sus necesidades personales y familiares y para asegurar una especial calidad de vida que le aseguren una existencia acorde con su dignidad humana.

En el antiguo artículo 127 del Código Sustantivo del Trabajo no se definía el concepto de salario, pero se hacía referencia de modo general y no exhaustivo a los elementos o factores que lo integraban desde el punto de vista jurídico, por considerarse como retributivos del servicio prestado por el trabajador al empleador.

Decía así dicha disposición:

"Constituye salario no sólo la remuneración fija u ordinaria, sino todo lo que recibe el trabajador en dinero o en especie y que implique retribución de servicios, sea cualquiera la forma o denominación que se adopte, como las primas, sobresueldos, bonificaciones habituales, valor del trabajo suplementario o de las horas extras, valor del trabajo en día de descanso obligatorio, porcentajes sobre ventas, comisiones o participaciones de utilidades".

Igualmente en el art. 128 ibídem se consagraban, en forma no taxativa, sino por vía de ejemplo, los pagos que no constituían salario. Pero además se advertía, que los viáticos no constituían salario, sino en la parte destinada a proporcionar al trabajador alojamiento y manutención, no en lo que sólo tenía como finalidad proporcionar los medios de transporte y los gastos de representación, todo lo cual debía especificarse, ni las propinas recibidas por éste. (arts. 130 y 131 C.S.T.).

La regulación concerniente al salario se complementaba con la libertad para convenirlo, atendiendo sus diversas modalidades, como por unidad de tiempo, por obra o a destajo y por tarea etc., pero siempre respetando el salario mínimo obligado, el fijado en los pactos, convenciones colectivas y fallos arbitrales, y para señalar los salarios básicos para prestaciones a través de los indicados mecanismos (arts. 138 y 141 C.S.T.).

Con ligeras variaciones el contenido del actual artículo 127, que corresponde al art. 14 de la Ley 50 de 1990, es igual al anterior. Igualmente, el art. 128, con la modificación introducida por el art. 15 de dicha ley, demandado en los apartes señalados, conserva, en lo esencial, su contenido normativo, salvo en lo que prescribe su aparte final en el sentido de que no constituyen salario "*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".*

Teniendo en cuenta las reformas hechas por la Ley 50 de 1990 a los arts. 127, 128, 129, 130 y 132 del C.S.T., la regla general es 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 o retribución directa y onerosa del servicio**, y que ingresan real y efectivamente a su patrimonio, es decir, no a título gratuito o por mera liberalidad del empleador, ni lo que recibe en dinero en especie (sic) no para su beneficio ni para enriquecer su patrimonio, sino para desempeñar a cabalidad sus funciones, ni las prestaciones sociales, ni los pagos o suministros en especie, conforme lo acuerden las partes, ni los pagos que según su naturaleza y por disposición legal no tienen carácter salarial, o lo tienen en alguna medida para ciertos efectos, ni los beneficios o auxilios habituales u ocasionales, acordados convencional o contractualmente u otorgados en forma extralegal por el empleador, cuando por disposición expresa de las partes no tienen el carácter de salario, con efectos en la liquidación de prestaciones sociales.

La Sala de Casación Laboral de la Corte Suprema de Justicia en sentencia del 12 de febrero de 1993 (radicación 5481. Sección Segunda M.P. Hugo Suescún Pujols), al referirse a la interpretación de los arts. 127 y 128 del Código Sustantivo del Trabajo, en vigencia de la ley 50 de 1990, expuso lo siguiente:

*"Estas normas, en lo esencial siguen diciendo lo mismo bajo la nueva redacción de los artículos 14 y 15 de ley 50 de 1990, puesto que dichos preceptos no disponen, como pareciera darlo a entender una lectura superficial de sus textos, que un pago que realmente remunera el servicio, y por lo tanto constituye salario ya no lo es en virtud de la disposición unilateral del empleador o por convenio individual o colectivo con sus trabajadores. En efecto ni siquiera al legislador le está permitido contrariar la naturaleza de las cosas, y por lo mismo no podría disponer que un pago que retribuye a la actividad del trabajador ya no sea salario. Lo que verdaderamente quiere decir la última parte del artículo 15 de la ley 50 de 1990, aunque debe reconocerse que su redacción no es la más afortunada, es que a partir de su vigencia pagos que son "salario" pueden no obstante excluirse de la base de cómputo*

*para la liquidación de otros beneficios laborales (prestaciones sociales, indemnizaciones, etc)".*

*"Este entendimiento de la norma es el único que racionalmente cabe hacer, ya que aún cuando habitualmente se ha tomado el salario como la medida para calcular las prestaciones sociales y las indemnizaciones que legalmente se establecen en favor del trabajador, no existe ningún motivo fundado en los preceptos constitucionales que rigen la materia o en la recta razón, que impida al legislador disponer que una determinada prestación social o indemnización se liquide sin consideración al monto total del salario del trabajador, esto es, que se excluyan determinados factores no obstante su naturaleza salarial, y sin que pierdan por ello tal carácter. **El Legislador puede entonces también -y es estrictamente lo que ha hecho- autorizar a las partes celebrantes un contrato individual de trabajo, o de una convención colectiva de trabajo o de un pacto colectivo, para disponer expresamente que determinado beneficio o auxilio extralegal, a pesar de su carácter retributivo del trabajo, no tenga incidencia en la liquidación y pago de otras prestaciones o indemnizaciones. Lo que no puede lógicamente hacerse, ni por quienes celebran un convenio individual o colectivo de trabajo, es disponer que aquello que por esencia es salario, deje de serlo".***

Los diferentes pagos laborales que recibe el trabajador del empleador, clasificados en la aludida sentencia como salarios, descansos, prestaciones sociales, indemnizaciones y pagos no salariales tienen su fuente o causa en la relación laboral, a que da origen el vínculo jurídico que surge entre el trabajador y el empleador con ocasión del servicio subordinado que el primero realiza en favor de éste, aunque cada uno tenga su propia significación y respondan a objetivos diferentes, como la retribución directa por la actividad laboral, o la que cubre los riesgos inherentes al trabajo, o constituye un resarcimiento de los perjuicios irrogados al trabajador por la violación de sus derechos, o tiene el significado de una liberalidad o está destinada a facilitar la labor del trabajador, etc.

Estima la Sala que es de la competencia del legislador, dentro de la libertad que tiene como conformador de la norma jurídica, determinar los elementos de la retribución directa del servicio dentro de la relación

laboral subordinada, esto es, lo que constituye salario, con arreglo a los criterios y principios ya mencionados, lo cual le impide desconocer la primacía de la realidad sobre la forma y mudar arbitrariamente la naturaleza de las cosas, como sería quitarle la naturaleza de salario a lo que realmente tiene este carácter.

Igualmente, dicha competencia se extiende a la determinación expresa, respetando los referidos criterios y principios, o deferida a la voluntad de las partes, de los pagos o remuneraciones que no constituyen salario para los efectos de la liquidación de prestaciones sociales. Esto último es particularmente admisible, dado que la existencia del contrato y de los acuerdos y convenios de trabajo como reguladores de las relaciones de trabajo es reconocida por la propia Constitución (art. 53), en cuanto no menoscaben la libertad, la dignidad humana ni los derechos de los trabajadores.

La regulación de las relaciones de trabajo por los aludidos instrumentos, supone el reconocimiento constitucional de un amplio espacio para que se acuerden entre los trabajadores y los empleadores las condiciones de la prestación del servicio, en forma libre y espontánea, obedeciendo al principio de la autonomía de la voluntad, el cual tienen plena operancia en las relaciones laborales y resulta compatible con las normas constitucionales que regulan el trabajo, en cuanto su aplicación no implique la vulneración de los derechos esenciales o mínimos de los trabajadores, regulados por éstas y la ley. (...)"

La sentencia transcrita permite advertir la gran dificultad que tiene la definición de salario, ora para efectos laborales ora para efectos tributarios. Pero como, precisamente, la discusión puede darse para uno u otro efecto, tanto las autoridades tributarias, cuando inician las actuaciones administrativas encaminadas a formular liquidaciones oficiales de revisión de impuestos, como la jurisdicción de lo Contencioso Administrativo cuando controla esas actuaciones, tienen competencia para valorar si determinada erogación laboral tiene o no el carácter de salario, y sin perjuicio de la competencia que le corresponde a la jurisdicción ordinaria.

Esto no significa que determinadas erogaciones laborales puedan tener un carácter distinto dependiendo de la autoridad administrativa o judicial que analice la naturaleza de la expensa, pues, por seguridad jurídica, cualquiera de las citadas autoridades está conminada a valorar los casos concretos, atendiendo los principios constitucionales que, como se vio, orientan la definición del salario, y aquellas reglas o criterios que haya trazado el legislador para los mismos fines.

Le corresponde, entonces, a las partes en litigio, suministrar los elementos probatorios y de juicio que permitan a las autoridades judiciales aplicar, en cada caso concreto, los mentados principios, reglas y criterios constitucionales y legales.

Esto implica que, para dirimir conflictos tributarios, los contribuyentes que alegan el derecho a la deducción tributaria de expensas que no son salario deben probar que la expensa, en efecto, no tiene carácter salarial. Y, por lo tanto, no basta con que se limite a afirmar que son expensas que otorga por mera liberalidad. De la misma manera, la motivación de las liquidaciones oficiales de revisión de impuestos no se puede limitar a manifestar que una expensa constituye salario porque retribuye el trabajo, sin comprobarlo. De manera que, las dos partes tienen la carga de probar su dicho tanto en la actuación administrativa como en el proceso judicial. No debe perderse de vista que la autoridad tributaria está facultada para adelantar la investigación correspondiente y propiciar el debate probatorio pertinente, a efectos de fundamentar las decisiones que adopta.

En los antecedentes de las actuaciones administrativas demandadas, se aprecia que la DIAN, mediante requerimiento ordinario 310632002000689<sup>7</sup> le solicitó a la demandante que discriminara la deducción solicitada en el renglón 43, correspondiente a salarios, prestaciones y otros conceptos, y que indicara:

- Código (PUC)
- cuenta
- Valor
- Movimiento
- Valor de la retención aplicada
- Tarifa

En respuesta a ese requerimiento, mediante oficio del 11 de diciembre de 2001, la representante legal de Janssen Cilag S.A. entregó el certificado del revisor fiscal que obra en los folios 202 a 204 del cuaderno 2 de los antecedentes administrativos. Este certificado da cuenta de que la demandante hizo erogaciones por los siguientes conceptos: **salario integral, horas extras, comisiones por incentivos sobre ventas**, viáticos, incapacidades, auxilio de transporte, cesantías, intereses sobre cesantías, prima de servicios, vacaciones, **bonificaciones**, dotación y suministro a trabajadores, seguros, indemnizaciones laborales, capacitaciones al personal, aportes a A.R.P., aportes a E.P.S., aportes a fondos pensiones y cesantías, aportes a cajas de compensación familiar, aportes al I.C.B.F., aportes al SENA, gastos médicos y otros.

---

<sup>7</sup> Folios 106 a 112 del cuaderno 2

El rubro de las bonificaciones se contabilizó en dos cuentas PUC: la cuenta 510548 Bonificaciones y la cuenta 520548 Gastos Personal Bonificaciones. Las dos cuentas totalizan los \$223.931.832.81 declarados como deducibles.

En las pruebas también se aprecia que, el 26 de febrero de 2003<sup>8</sup> la demandante aportó el documento denominado “FUERZA DE VENTAS HOSPITALARIA /JANSSEN COLOMBIA S.A. PLAN DE INCENTIVOS. VIGENCIA MARZO 1 DE 2001 A JUNIO 30 DE 2001.”, y fotocopia del contrato de trabajo que la demandante suscribió con uno de los empleados, en el que se estipula como parte de la remuneración el plan de incentivos para los representantes de ventas.

De conformidad con ese documento, Janssen Cilag S.A. ofrece a sus representantes de ventas el pago de ciertos incentivos mensuales por metas cumplidas de ventas.

En la cláusula segunda del contrato, se fija la remuneración que Janssen Cilag S.A. reconocerá al trabajador por periodos de mes vencido. En el párrafo de esa cláusula se pactó lo siguiente:

“**PARÁGRAFO 1º.** Formará parte de este contrato el plan de incentivos que establezca la Compañía cada año. **PARÁGRAFO 2º.** LA EMPRESA tiene organizados sus pagos de salarios fijos por mensualidades vencidas, y de salarios variables o incentivos sobre ventas dentro de los primeros treinta (30) días siguientes del mes en que han sido causados. **PARÁGRAFO 3º.** Las partes hacen constar que en esta remuneración queda comprendido el pago, tanto de los servicios que EL EMPLEADO se obliga a realizar durante todo el tiempo estipulado en el presente contrato, como el pago de los descansos dominicales y de días festivos

---

<sup>8</sup> Folio 15 del cuaderno 4 de antecedentes administrativos.

consagrados por la ley. **PARÁGRAFO 4º.** LA EMPRESA no suministra ninguna clase de salrios en especie. (...)

De otra parte, en la cláusula tercera del contrato de trabajo, se acordó lo siguiente:

“**TERCERA.** Es entendido que las gratificaciones y bonificaciones que LA EMPRESA haga a EL EMPLEADO por mera libertad y que no constituyan remuneración de servicios, no se computarán como parte del salario para efectos de prestaciones liquidables a base de ese.”

En la prueba contable que aportó la demandante<sup>9</sup>, como se precisó anteriormente, se evidencia que la demandante incurrió en varias expensas por concepto de remuneraciones salariales y remuneraciones no salariales.

Para la Sala, luego de valorar las pruebas aportadas por la demandante, dentro de las remuneraciones salariales están los salarios integrales, las horas extras y las comisiones por incentivos de ventas<sup>10</sup>, de conformidad con la Cláusula segunda del contrato de trabajo y el plan de incentivos. Y dentro de las remuneraciones no salariales están las bonificaciones hechas por Jassen Cilag por mera liberalidad, de conformidad con la cláusula tercera del contrato de trabajo.

Las partidas que la DIAN cuestionó como deducibles corresponden a las bonificaciones. Y, para el efecto, en la liquidación oficial cuya nulidad se demanda, argumentó que tales bonificaciones eran habituales y que por eso eran salario, y que, además, no satisfacían los presupuestos previstos en los

---

<sup>9</sup> folios 202 a 204 del cuaderno 2 de los antecedentes administrativos.

<sup>10</sup> Estos rubros fueron contabilizados en las cuentas 510503, 520503 (salario integral); 510506 y 520506 (sueldos); 510515 (horas extras); 520518 (comisión incentivos sobre ventas).

artículos 107, 108 y 387-1 E.T., y “doctrina tributaria concordante”. En la resolución que resolvió el recurso de reconsideración agregó que la demandante no aportó la prueba de la ocasionalidad con que otorga las bonificaciones y que los contratos de trabajo no son oponibles al fisco. Que, por tanto, “*sean cuales sean los términos pactados entre patrono y trabajadores tienen prevalencia las previsiones de la ley en lo que hace a las partidas constitutivas de salario.*”<sup>11</sup>

Para la Sala, es errada la interpretación que hizo la DIAN del artículo 128 del C.S.T.<sup>12</sup> toda vez que, de conformidad con esa disposición, las partes pueden convenir pagos habituales que no tengan el carácter de salario. La mera habitualidad no determina que la expensa constituya salario, pues, como se precisó, para que lo sea, esencialmente, debe retribuir el servicio prestado. Y, como se vio, las pruebas aportadas por la demandante permiten inferir qué rubros remuneran el servicio, como son: el salario integral, las horas extras y las comisiones por incentivo de ventas.

Ahora bien, en el entendido de que las bonificaciones laborales que rechazó la DIAN no son salario, la Sala reitera<sup>13</sup> que, conforme con el artículo 108 del

---

<sup>11</sup> Folio 49 del cuaderno principal

<sup>12</sup> **ARTICULO 128. PAGOS QUE NO CONSTITUYEN SALARIOS.** <Artículo modificado por el artículo 15 de la Ley 50 de 1990. El nuevo texto es el siguiente:> No constituyen salario las sumas que ocasionalmente y por mera liberalidad recibe el trabajador del empleador, como primas, bonificaciones o gratificaciones ocasionales, participación de utilidades, excedentes 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 de que tratan los títulos VIII y IX, 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.

<sup>13</sup> Consejo de estado. Sala de lo contencioso administrativo. Sección Cuarta: Sentencia del 26 de octubre de 2009. Expediente 16643. Consejera ponente: Héctor J. Romero Díaz.

Estatuto Tributario<sup>14</sup>, el pago de los aportes parafiscales se liquida, únicamente sobre los salarios.

En efecto, el artículo 17 de la Ley 344 de 1996 señala que por efecto de lo dispuesto en el artículo 128 del C.S.T., modificado por el 15 de la Ley 50 de 1990, se entiende que los acuerdos entre empleadores y trabajadores sobre los pagos que no constituyen salario y los pagos por auxilio de transporte no hacen parte de la base para liquidar los aportes con destino al SENA, ICBF, ESAP, Régimen del Subsidio Familiar y contribuciones a la seguridad social establecidas por la Ley 100 de 1993<sup>15</sup>.

---

<sup>14</sup> **ARTICULO 108. LOS APORTES PARAFISCALES SON REQUISITO PARA LA DEDUCCIÓN DE SALARIOS.** Para aceptar la deducción por salarios, los patronos obligados a pagar subsidio familiar y a hacer aportes al Servicio Nacional de Aprendizaje (SENA), al Instituto de Seguros Sociales (ISS), y al Instituto Colombiano de Bienestar Familiar (ICBF), deben estar a paz y salvo por tales conceptos por el respectivo año o período gravable, para lo cual, los recibos expedidos por las entidades recaudadoras constituirán prueba de tales aportes. <Inciso adicionado por el artículo 83 de la Ley 223 de 1995, con la siguiente frase:> Los empleadores deberán además demostrar que están a paz y salvo en relación con el pago de los aportes obligatorios previstos en la Ley 100 de 1993.

Adicionalmente, para aceptar la deducción de los pagos correspondientes a descansos remunerados es necesario estar a paz y salvo con el SENA y las Cajas de compensación familiar.

**PARÁGRAFO.** Para que sean deducibles los pagos efectuados por los empleadores cuyas actividades sean la agricultura, la silvicultura, la ganadería, la pesca, la minería, la avicultura o la apicultura, a que se refiere el artículo 69 de la ley 21 de 1982, por concepto de salarios, subsidio familiar, aportes para el SENA, calzado y overoles para los trabajadores, es necesario que el contribuyente acredite haber consignado oportunamente los aportes ordenados por la citada ley.

**PARÁGRAFO 2o.** Adicionado por el artículo 27 de la Ley 1393 de 2010. Para efectos de la deducción por salarios de que trata el presente artículo se entenderá que tales aportes parafiscales deben efectuarse de acuerdo con lo establecido en las normas vigentes. Igualmente, para la procedencia de la deducción por pagos a trabajadores independientes, el contratante deberá verificar la afiliación y el pago de las cotizaciones y aportes a la protección social que le corresponden al contratista según la ley, de acuerdo con el reglamento que se expida por el Gobierno Nacional. Lo anterior aplicará igualmente para el cumplimiento de la obligación de retener cuando esta proceda.

<sup>15</sup> Sentencia de 3 de julio de 2002, Exp.12744 M.P. Ligia López Díaz.

En consecuencia, de acuerdo con los artículos 127 y 128 del Código Sustantivo de Trabajo subrogados por los artículos 14 y 15 de la Ley 50 de 1990, respectivamente, en concordancia con el 17 de la Ley 344 de 1996, los pagos que se hagan por mera liberalidad o por convención o contrato, y sobre los cuales se haya acordado su carácter no salarial, no constituyen base para calcular los aportes parafiscales y para la procedencia de su deducción no es necesario acreditar el pago de tales aportes<sup>16</sup>.

No prospera la apelación de la DIAN.

**1.2. Medicina prepagada (\$3.260.200), gastos de medicina prepagada (\$1.343.250), gastos médicos y drogas (\$11.510.381).**

La DIAN rechazó la deducción por concepto de pagos de medicina prepagada y gastos médicos y drogas, porque, a su juicio, tales deducciones no reúnen los requisitos consagrados en el citado artículo 107 del Estatuto Tributario, especialmente, el de necesidad.

Sobre el particular, la Sala reitera<sup>17</sup> que los pagos por medicina prepagada que realiza el empleador para sus trabajadores encuadran dentro de la

---

<sup>16</sup> Sentencias de 7 de noviembre de 2002 expediente 13106 M.P. Ligia López Díaz, de 27 de enero de 2003 expediente 12818 M.P. María Inés Ortiz Barbosa, de 4 de diciembre de 2003 expediente 13144 M.P. Juan Angel Palacio Hincapié, de 28 de abril de 2005 expediente 13922 M.P. Héctor J. Romero Díaz y de 7 de junio de 2006 expediente 14535 M.P. Ligia López Díaz.

<sup>17</sup> Consejo de estado. Sala de lo contencioso administrativo. Sección Cuarta: Sentencia del 2 de abril de 2009. Expediente 16595. Consejera ponente: Martha Teresa Briceño de Valencia; Sentencia del trece (13) de agosto de

definición de pago laboral indirecto que regula el Decreto Reglamentario 3750 de 1986 en su artículo 5º.

*El artículo 5º dispone que “constituyen pagos indirectos hechos al trabajador, los 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”.*

Toda vez que el artículo 5º regula aspectos referentes al procedimiento administrativo sobre retención en la fuente, el legislador 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”.*

En consecuencia, las expensas que haga el empleador por concepto de medicina prepagada a favor de los trabajadores constituyen un gasto de naturaleza laboral deducible, al tenor del artículo 107 del E.T., toda vez que

---

dos mil nueve (2009). Expediente 16217. Consejero ponente: William Giraldo Giraldo. Sentencias del 22 de marzo de 2011. Expedientes 17152 y 17286. Consejero ponente: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

tienen relación de causalidad con la actividad productora de renta de la empresa.

Al respecto, en sentencia de 25 de noviembre de 2004, (Exp. 14295), La Sala precisó 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”*.

De otra parte, las expensas son necesarias, puesto que los empleadores deben velar por las condiciones de salud de los trabajadores, por ser parte de la fuerza productiva de la empresa<sup>18</sup>. En síntesis, las expensas por concepto de medicina prepagada y gastos médicos en general, guardan estrecha relación con la actividad generadora de renta de la empresa y resultan necesarios para este propósito.

Por último, la Sala reitera que la *proporcionalidad* indica que el gasto debe ser razonable, esto es, que haya una relación de correspondencia justa entre la magnitud del gasto y el beneficio que pueda generarse con el mismo, esto es, con la magnitud del ingreso.<sup>19</sup>

---

<sup>18</sup> Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia de 2 de abril de 2009, Exp. 16595, M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia: *“el carácter laboral del gasto, permite igualmente afirmar que existe un nexo causal frente a la actividad productora de renta, puesto que la fuerza laboral constituye, sin duda, un elemento indispensable en la producción de la renta, y por la misma razón, resulta necesario el gasto, para la obtención efectiva del ingreso, en cuanto incide de manera directa en la productividad de la empresa”*.

<sup>19</sup> Sentencia del 12 de mayo de 2005, Exp. 13614 C.P. Dr. Héctor J. Romero Díaz.

En el caso concreto, la DIAN glosó las siguientes cuentas:

<b>Cuenta PUC</b>	<b>Detalle</b>	<b>Valor</b>	<b>Folios</b>
510554	Medicina Prepagada	\$3.260.200	212 al 220
520554	Gastos de medicina prepagada	\$1.343.250	212 al 220
510584 a 520584	Gastos médicos y drogas	\$11.519.833	212 al 220
<b>Valor Total</b>		<b>\$16.126.283</b>	

La Sala considera que las expensas por concepto de medicina prepagada y otros gastos médicos que la demandante declaró son proporcionales en consideración a la renta bruta y a la renta neta que obtuvo la empresa, tal como lo manifestó la demandante<sup>20</sup>. Prospera el recurso de apelación de la empresa demandante.

### **1.3. Capacitación personal (\$48.142.086), gastos de personal capacitación (\$31.993.907)**

---

<sup>20</sup> Los ingresos brutos ascendieron a \$28.521.380.000 y los netos a \$27.532.629.000, según se aprecia en los respectivos renglones de la declaración de renta.

El Tribunal confirmó el rechazo de la deducción porque consideró que no existía relación de causalidad entre la expensa y la actividad productora de renta. La demandante controvertió esa decisión. Insistió en que los cursos de capacitación en sistemas e idiomas eran indispensables para el mejor desempeño de los trabajadores de la empresa.

La Sala revocará parcialmente la sentencia del *a quo* y, en su lugar, aceptará la deducción, porque considera que esa expensa sí tiene relación de causalidad con la actividad productora de la empresa, es necesaria y es proporcional, conforme lo exige el artículo 107 E.T.

Ahora, si bien el procurador delegado ante la Sección Cuarta pidió que se aceptara la deducción pero sólo en cuantía de \$17.190.240 habida cuenta de que en el folio 792 del cuaderno 5 de los antecedentes administrativos sólo figura la factura que, por el servicio de cursos de capacitación en sistemas, la empresa demandante pagó a la empresa Procedata Internacional Ltda, la Sala aceptará el total de la deducción, dado que la DIAN no controvertió la certificación del revisor fiscal que obra en los folios 212 al 220 del cuaderno 2 de los antecedentes administrativos.

Prospera el recurso de apelación de la empresa demandante.

**2. Otras deducciones (505.878.000<sup>21</sup>)<sup>22</sup>: Deducción por destrucción de inventarios (\$260.517.000). Otras deducciones (\$207.260.000).**

**2.1. De la destrucción de inventarios (\$260.517.000)**

El artículo 62 del Estatuto Tributario alude al sistema para establecer el costo de los activos movibles enajenados en los siguientes términos:

***“Artículo 62. Sistema para establecer el costo de los activos movibles enajenados. El costo de la enajenación de los activos movibles debe establecerse con base en alguno de los siguientes sistemas:***

- 1. El juego de inventarios.*
- 2. El de inventarios permanentes o continuos,*
- 3. Cualquier otro sistema de reconocido valor técnico dentro de las prácticas contables, autorizado por la Dirección General de Impuestos Nacionales.*

*El inventario de fin de año o período gravable es el inventario inicial del año o período gravable siguiente.*

**PARÁGRAFO. Para los efectos de la determinación del impuesto sobre la renta, los contribuyentes que de acuerdo con el artículo 596 de este estatuto están obligados a presentar su declaración tributaria firmada por revisor fiscal o contador público, deberán establecer el costo de la enajenación de**

---

<sup>21</sup> Renglón 47 CX

<sup>22</sup> De este total, no fue objeto de demanda la deducción por por retiro de propiedad planta y equipo en cuantía de 38.101.130

los activos movibles por el sistema de inventarios permanentes o continuos o por cualquier otro sistema de reconocido valor técnico dentro de las prácticas contables, autorizado por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

*Cuando se trate de inventarios en proceso, bastará con mantener un sistema regular y permanente, que permita verificar mensualmente el movimiento y saldo final, por unidades o por grupos homogéneos.*

*La asignación de los costos indirectos de fabricación podrá igualmente hacerse en forma mensual y por unidades o grupos homogéneos.”*  
(Subrayado fuera de texto)

Conforme con la disposición transcrita, para establecer el costo de los activos enajenados, los contribuyentes obligados a presentar la declaración del impuesto sobre la renta, firmada por revisor fiscal o contador público, deben utilizar el sistema de inventarios permanentes o continuos, o cualquier otro sistema de reconocido valor técnico autorizado por la DIAN.

Cuando se trata de mercancías de fácil destrucción o pérdida, el artículo 64 del Estatuto Tributario, vigente para la época de los hechos del caso concreto, sólo autorizaba disminuir el inventario final en un 5% del total de las mercancías de fácil destrucción o inventarios perecederos. Esa disminución, que afecta el costo de ventas, no estaba prevista para los contribuyentes que llevaban el sistema de inventario permanente.

La Sala, mediante sentencia del 27 de octubre de 2005<sup>23</sup>, precisó que el artículo 64 E.T., autorizaba la disminución del inventario final, para los

---

<sup>23</sup> Expediente 13937 C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié, acción de nulidad contra el Concepto 71050 de 31 de octubre de 2002 de la DIAN.

contribuyentes que llevaban el sistema de juego de inventarios, por faltantes de mercancía de fácil destrucción o pérdida, “hasta en un cinco por ciento (5%) de la suma del inventario inicial más las compras”<sup>24</sup>. Que si se demostraba la ocurrencia de hechos constitutivos de fuerza mayor o caso fortuito, podían aceptarse sumas mayores.

También dijo que era improcedente la deducción por pérdidas originadas en la destrucción de mercancías. Que, por ello, el inciso final del artículo 148 *ibídem* advertía sobre la imposibilidad de llevar como deducción tales pérdidas, al decir: “No son deducibles las pérdidas en bienes del activo movable que se han reflejado en el juego de inventarios.”<sup>25</sup>

Igualmente, en esa oportunidad, la Sala consideró que cuando se tratara de contribuyentes que llevaban, por disposición legal, el sistema de inventarios permanentes, el régimen tributario no preveía la disminución del inventario de las existencias del respectivo ejercicio, por concepto de faltantes de mercancía de fácil destrucción o pérdida, pues tal concepto se maneja a través de una provisión (artículo 14 del Decreto 2650 de 1993 -estatuto contable), que no es deducible para efectos de determinar el impuesto sobre la renta.

---

<sup>24</sup> El artículo 64 del Estatuto Tributario fue modificado por el artículo 2 de la Ley 1111 de 2006, para reducir del 5% a 3% el porcentaje en el que se permite la disminución por faltantes y aceptar expresamente dicha disminución cuando se utilice el sistema de inventario permanente.

<sup>25</sup> Independientemente del sistema utilizado para la determinación del costo de los activos movibles, sólo son deducibles: Las *pérdidas fiscales u operacionales* (las que se originan en desarrollo de la actividad productora de renta, cuando los costos y gastos superan los ingresos percibidos en un período gravable) y las *pérdidas de capital* (las que se originan por la pérdida de bienes -activos fijos- vinculados a la actividad productora de renta, ocurridas por fuerza mayor)

Sin embargo, explicó que “tratándose de activos movibles que tengan que ser retirados por vencimiento o destrucción y que no puedan ser comercializados de ninguna manera, ni consumidos, ni usados, podría llegar a admitirse su valor como “expensa necesaria” deducible, siempre y cuando se demuestre, en cada caso, que el hecho ocurrió en el respectivo año gravable, que tiene relación de causalidad con la actividad productora de renta y que es necesario y proporcionado a esa actividad. Además, que el contribuyente demuestre que tal deducción no ha sido reconocida por otros medios, como por ejemplo, el caso de los contribuyentes que llevan el sistema de juego de inventarios, donde tal disminución puede ser tratada como costo (art. 64 E. T.)”

La anterior posición fue reforzada en sentencia de 25 de septiembre de 2006, en la que se abordó el estudio sobre la procedencia del costo de ventas por destrucción de inventarios en el caso de los contribuyentes obligados a establecer el costo de los activos movibles por el sistema de inventarios permanentes.<sup>26</sup> Allí se hicieron las siguientes consideraciones:

*“La Sala considera que si el contribuyente está obligado por disposición legal a establecer el costo de los activos movibles por el sistema de inventarios permanentes, esta sola circunstancia no es suficiente para rechazar los costos generados en la destrucción de inventarios, ya que si la medida tuvo su origen en disposiciones de tipo sanitario, de salubridad pública o por prácticas mercantiles usuales, tal expensa está autorizada de conformidad con el artículo 107 del E. T., teniendo en cuenta que si bien los bienes se encuentran en el inventario, no pueden ser comercializados.*”

---

<sup>26</sup> Expediente 15032 C. P. María Inés Ortiz Barbosa.

*En el caso, está demostrado que la destrucción de mercancías obedeció a conceptos como vencimiento, deterioro, contaminación u obsolescencia, es decir, que se adoptó en cumplimiento de disposiciones legales o administrativas, razón por la cual constituyen expensas necesarias en la actividad productora de renta de VECOL S.A.*

*Por tanto, son “expensas” que tienen una relación o vínculo de correspondencia con la actividad que desarrolla el objeto social de la entidad [fabricación, producción, venta y comercialización de productos biológicos, químicos y farmacéuticos para la sanidad humana, animal y vegetal], de manera que los bienes dados de baja dentro del sistema de inventario permanente, representan uno de los conceptos inherentes y necesarios para la entidad en la producción de sus ingresos o renta derivada de tal objeto social, es decir, se involucran en la actividad productora de renta.*

*En efecto, tratándose de productos para la salud humana, animal y vegetal, su producción, venta y comercialización, está sujeta a controles estatales de gran seriedad para determinar la seguridad y efectividad del bien que será distribuido y utilizado, controles que se realizan por lo general antes de ser lanzados al mercado y que en consecuencia si no son superados, los bienes deben ser destruidos por disposición legal, de lo cual es fácil inferir que su tratamiento debe ser el de “expensa necesaria”, siempre que cumplan las condiciones establecidas en la ley, esto es, que tengan relación de causalidad “con las actividades productoras de renta y que sean necesarias y proporcionadas de acuerdo con cada actividad” [art. 107 E. T.].*

*Resulta entonces válido que en casos como el presente, cuando el contribuyente debe acatar órdenes de autoridades encargadas de controlar esta clase de bienes en pro de la seguridad y salubridad públicas o porque es usual su aplicación en el campo comercial, se vea avocado a destruir parte de su inventario y por ende lo refleje en una disminución de la renta a título de costo (expensa).*

*De otra parte, la apertura económica y la suscripción de tratados comerciales con otros países implica el fortalecimiento de medidas fitosanitarias, de salubridad pública o de cualquier otra índole que obligan a los contribuyentes a dar de baja determinados activos movibles (por vencimiento, deterioro, contaminación, etc), merecen reconocimiento fiscal de expensa en el denunció rentístico, pues de lo que se trata es de impulsar la producción y no de restringir tributariamente los incentivos previstos en la ley”.*

En consecuencia, si se demuestran que las expensas son necesarias, proporcionales y que tienen relación de causalidad con la actividad productora de renta, como lo precisa el artículo 107 del Estatuto Tributario, procede el reconocimiento de la deducción por destrucción de inventario.

También es relevante resaltar que en las sentencias referidas se ha insistido en que los hechos que dan lugar a la destrucción o a la pérdida deben estar plenamente justificados y probados.

En el caso concreto, la parte acreditó la cuantía de la deducción por destrucción de inventarios mediante las actas de destrucción y las facturas que obran en los folios 840 a 873 del cuaderno 5 de antecedentes administrativos. En consecuencia, es procedente la deducción.

No procede el recurso de apelación de la DIAN.

## **2.2. Otras deducciones (\$207.260.000)**

Este rubro está conformado por los siguientes conceptos:

<b>Cuenta PUC</b>	<b>DETALLE</b>	<b>VALOR</b>
512505	Contribuciones	\$ 4.145.000
510510	Orozco Rendón Hernán	\$130.000
510510	Consumos en el exterior	\$6.845.809
510510	Afiliación y Sostenimiento C. El Nogal	\$5.474.565
510510	Avanzar	\$443.628
510510	El Tiempo	\$225.500
510510	Touring & Auto Club de Colombia	\$912.000
510510	Suscripción Afidro	\$52.873.756
510510	Club Campestre El Rancho	\$7.125.188
510510	Cámara de Comercio Colombo Americana	\$1.650.000
510510	Asociación Nacional de Industriales	\$11.499.839
519595	Eventos Especiales	\$2.353.349
519595	Atención a Empleados	\$6.897.935
521595	Impuestos Ley 33	\$14.214.481
529650	Casino y Restaurante	\$81.020.800

529595	Atención a Empleados	\$11.447.468
	<b>Valor Total</b>	<b>\$207.260.318</b>

En el recurso de apelación, la demandante alegó que de los rubros listados, algunos correspondían a gastos de representación. Y, con fundamento en doctrina jurídica de la DIAN sustentó que eran necesarios. La DIAN afirmó que, en realidad, las expensas correspondían a pagos por afiliaciones y suscripciones que no eran necesarias para la actividad productora de renta.

Sobre la deducción por concepto de afiliación a gremios, a clubes y a publicaciones, así como las erogaciones hechas para atender a los empleados mediante la realización de eventos empresariales, el precedente judicial de la Sección Cuarta<sup>27</sup> ha reiterado que tales deducciones no son necesarias. Que si bien tales gastos pueden redundar en beneficios para la empresa, no necesariamente contribuyen a incrementar la productividad de la empresa y, por lo mismo, no tienen el carácter de gasto obligatorio indispensable para obtener la renta.

---

<sup>27</sup> CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN CUARTA:

- Sentencia del 25 de septiembre de 1998. Exp. 9018.
- Sentencia del 12 de mayo de 2005. Exp.13614.
- Sentencia del 13 de octubre de 2005. Exp. 13631.
- Sentencia del 2 de agosto de 2006. Exp. 14549.
- Sentencia del 12 de diciembre de 2007. Exp. 15856.
- Sentencia del 24 de julio de 2008. Exp. 16302.
- Sentencia del 13 de agosto de 2009. Exp. 16454
- Sentencia del 3 de junio de 2010. Exp.17037.
- Sentencia del 27 de mayo de 2010. Exp. 16800
- Sentencia del 3 de junio de 2010. Exp. 17037.
- Sentencia del 10 de marzo de 2011. Exp.16966.
- Sentencia del 10 de marzo de 2011. Exp.17075.

En esa medida, la Sala confirma el rechazo de la deducción por concepto de afiliaciones a Automóvil club, revistas y publicaciones, Afidro, ANDI, Avanzar y Cámara de Comercio Colombo Americana.

En cuanto a la deducción por concepto recreación y deporte, atención a empleados, la Sala considera que si bien es cierto que las erogaciones que se hacen en desarrollo de los programas de salud ocupacional son necesarias, en el caso concreto no hay prueba de que las expensas solicitadas como deducibles se hayan hecho en desarrollo de tales programas. Por lo tanto, se confirma el rechazo.

Respecto del pago hecho a Hernán Orozco, la Sala advierte que la demandante alegó pero no probó que ese pago correspondiera a la retribución por los servicios de coordinación de reuniones de laboratorios para evaluar la situación general del mercado, indispensable, según la demandante, para diseñar la estrategia de ventas de JANSSEN. Por lo tanto, se confirma su rechazo.

También rechaza la deducción por pagos a casinos y restaurantes, puesto que no hay prueba de que ese rubro obedezca a los pagos hechos al tenor del artículo 387-1 E.T.<sup>28</sup>

---

<sup>28</sup> ARTÍCULO 387-1. Los pagos que efectúen los patronos a favor de terceras personas, por concepto de la alimentación del trabajador o su familia, o por concepto del suministro de alimentación para éstos en restaurantes propios o de terceros, al igual que los pagos por concepto de la compra de vales o tiquetes para la adquisición de

Sobre los rubros denominados “contribuciones” e “impuestos ley 33”, la demandante no alegó nada en el recurso de apelación y, por lo tanto, también se confirma su rechazo.

Sobre la violación del artículo 264 de la Ley 223 de 1995, que la parte demandante alegó respecto de todos los cargos, la Sala se abstiene de pronunciarse, toda vez que de las deducciones alegadas, la mayoría fueron aceptadas. Y, respecto de las deducciones cuyo rechazo fue confirmado, la Sala considera que, con fundamento en el criterio expuesto y reiterado de la Sala en el sentido de que las expensas por afiliaciones y suscripciones y eventos empresariales son improcedentes, como quedó expuesto, dicho artículo no fue violado.

### **Sanción por inexactitud**

---

alimentos del trabajador o su familia, son deducibles para el empleador y no constituyen ingreso para el trabajador, sino para el tercero que suministra los alimentos o presta el servicio de restaurante, sometido a la retención en la fuente que le corresponda en cabeza de estos últimos, siempre que el salario del trabajador beneficiado no exceda de quince (15) salarios mínimos mensuales legales vigentes. Lo anterior sin menoscabo de lo dispuesto en materia salarial por el Código Sustantivo de Trabajo.

Cuando los pagos en el mes en beneficio del trabajador o de su familia, de que trata el inciso anterior excedan la suma de dos (2) salarios mínimos mensuales vigentes, el exceso constituye ingreso tributario del trabajador, sometido a retención en la fuente por ingresos laborales. Lo dispuesto en este inciso no aplica para los gastos de representación de las empresas, los cuales son deducibles para estas.

Para los efectos previstos en este artículo, se entiende por familia del trabajador, el cónyuge o compañero (a) permanente, los hijos y los padres del trabajador.

Respecto de la sanción por inexactitud, la Sala reitera que el artículo 647 E.T.<sup>29</sup> tipifica como infracción administrativa varias conductas.

El inciso primero contempló los siguientes verbos rectores para tipificar la infracción: omitir, incluir y utilizar. Para efectos del presente análisis se hará referencia únicamente a la infracción referida a la inclusión.

---

<sup>29</sup> **“ARTICULO 647. SANCIÓN POR INEXACTITUD.** Constituye inexactitud sancionable en las declaraciones tributarias, la omisión de ingresos, de impuestos generados por las operaciones gravadas, de bienes o actuaciones susceptibles de gravamen, así como la inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos, inexistentes, y, en general, la utilización en las declaraciones tributarias, o en los informes suministrados a las Oficinas de Impuestos, de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente o responsable. Igualmente, constituye inexactitud, el hecho de solicitar compensación o devolución, sobre sumas a favor que hubieren sido objeto de compensación o devolución anterior.

*La sanción por inexactitud será equivalente al ciento sesenta por ciento (160%) de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor, según el caso, determinado en la liquidación oficial, y el declarado por el contribuyente o responsable. Esta sanción no se aplicará sobre el mayor valor del anticipo que se genere al modificar el impuesto declarado por el contribuyente.*

*Sin perjuicio de las sanciones de tipo penal vigentes, por no consignar los valores retenidos, constituye inexactitud de la declaración de retenciones en la fuente, el hecho de no incluir en la declaración la totalidad de retenciones que han debido efectuarse, o el efectuarlas y no declararlas, o el declararlas por un valor inferior. En estos casos la sanción por inexactitud será equivalente al ciento sesenta por ciento (160%) del valor de la retención no efectuada o no declarada.*

*En el caso de las declaraciones de ingresos y patrimonio, la sanción por inexactitud será del veinte por ciento (20%), de los valores inexactos por las causales enunciadas en el inciso primero del presente artículo, aunque en dichos casos no exista impuesto a pagar.*

*La sanción por inexactitud a que se refiere este artículo, se reducirá cuando se cumplan los supuestos y condiciones de los artículos 709 y 713.*

*No se configura inexactitud, cuando el menor valor a pagar que resulte en las declaraciones tributarias, se derive de errores de apreciación o de diferencias de criterio entre las Oficinas de impuestos y el declarante, relativos a la interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos”.*

Conforme con la acepción natural, el verbo incluir significa *“Poner algo dentro de otra cosa o dentro de sus límites.”*<sup>30</sup>

Ese algo, al que se refiere el artículo 647 del E.T. son los *costos, las deducciones, los descuentos, las exenciones, los pasivos, los impuestos descontables, las retenciones o los anticipos*. Y se ponen o consignan en la declaración privada o en los informes que el contribuyente suministre a las Oficinas de Impuestos. Es por eso, que el artículo 647 del E.T. complementa la tipificación de la falta, precisando que, en general, lo que se sanciona, es la utilización de las declaraciones tributarias o de los informes suministrados a la autoridad tributaria.

Ahora bien, para que se perfeccione la infracción, la inclusión se ejecuta para cumplir un único propósito: reportar datos inexistentes para obtener un provecho que se traduce en el menor pago de impuestos o en la determinación de un mayor saldo a favor.

El adjetivo inexistente debe entenderse en sus dos acepciones: como adjetivo relativo a aquello que carece de existencia; y como adjetivo relativo a aquello que, si bien existe, se considera totalmente nulo, porque es *“Falto de valor y fuerza para obligar o tener efecto, por ser contrario a las leyes, o por carecer de las solemnidades que se requieren en la sustancia o en el modo.”*<sup>31</sup>

---

<sup>30</sup> DRAE

<sup>31</sup> DRAE

De ahí que el artículo 647 del E.T. prevea que, en general, lo que se quiere sancionar es *la utilización en las declaraciones tributarias, o en los informes suministrados a las Oficinas de Impuestos, de datos o factores falsos<sup>32</sup>, equivocados<sup>33</sup>, incompletos<sup>34</sup> o desfigurados<sup>35</sup>*, puesto que todos estos adjetivos, en últimas, implican la inexistencia de los egresos que se llevan como *costo, deducción, descuento, exención, pasivo, impuesto descontable, retención o anticipo*, sin serlo, por una de las siguientes razones: o porque en realidad no existen esos egresos; o porque, aún existiendo, no se probaron; o porque, aún probados, no se subsumen en ningún precepto jurídico del Estatuto Tributario que les de valor y fuerza para tener el efecto invocado, por carecer de las solemnidades que exige ese Estatuto Tributario para darles la calidad de tales, a menos que, en éste último caso se verifique la interpretación errónea por parte del contribuyente que lo haya inducido a apreciar de manera errónea la norma y a subsumir los hechos económicos declarados en la misma.

Mediante sentencia C-571 del 14 de julio de 2010, la Corte Constitucional se pronunció sobre la demanda de inconstitucionalidad del artículo 647 del E.T., por violar el principio de legalidad y el de seguridad jurídica.

En esa oportunidad, la Corte precisó que *“las expresiones ‘datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados’, presentes en los artículos 260-10,*

---

<sup>32</sup> “DRAE. Falso. **1.** *adj.* Engañoso, fingido, simulado, falto de ley, de realidad o de veracidad. **2.** *adj.* Incierto y contrario a la verdad. “

<sup>33</sup> “DRAE. Equivocación. . Cosa hecha con desacierto.

<sup>34</sup> Lo contrario a completo que significa acabado o perfecto, entonces, lo incompleto hace alusión a lo inacabado, a lo imperfecto.

<sup>35</sup> “DRAE. Desfigurar *tr.* Disfrazar y encubrir con apariencia diferente el propio semblante, la intención u otra cosa.4. *. tr.* Alterar las verdaderas circunstancias de algo.

*647 y 658-3 numeral 4 del Estatuto Tributario, tienen un grado de claridad y certeza razonable, cuando son interpretadas dentro del contexto y las prácticas en las que estas normas se inscriben.*

*También afirmó que “(...) Las expresiones 'falsos, equivocados, incompletos o desfigurados' no tienen, prima facie, ninguna complejidad especial o particular. Son expresiones que en un contexto legal o cotidiano tienen usos y significados estandarizados. No se trata de expresiones vagas y ambiguas, que den un amplio margen de decisión a los operadores jurídicos. En el contexto de derecho tributario hacen referencia a situaciones en las que la información otorgada por los contribuyentes a la administración de impuestos, relacionada con su actividad económica, no coincide con la realidad, es decir cuando se da una información contraria a la realidad, que no la refleja completamente, o que la altera.”*

*“ (...) El contenido de este artículo [se refiere al artículo 647 E.T] se divide en dos partes: (i) En la primera indica específicamente a que corresponde la inexactitud sancionable y (ii) en la segunda parte establece una cláusula general, donde establece que también es sancionable la utilización de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados pero caracteriza este elemento indicando que estos deben traer por consecuencia la derivación de un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente o responsable. De esta forma la determinación de lo que se entiende por dato falso, equivocado, incompleto o desfigurado, que causa la sanción tributaria establecida en el artículo 647, depende de su correspondencia a la realidad y la generación de un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente o responsable.”*

*Por lo expuesto, la Corte concluyó que “los artículos estudiados al contener las expresiones 'datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados' no implican que las sanciones establecidas en los artículos 260-10, 647 y 658-3 numeral 4 del Estatuto Tributario sean indeterminadas, vagas y ambiguas y concedan a la administración de impuestos, por tanto, un amplio margen de*

*discrecionalidad. Se trata de normas que se encuentran dentro de un 'grado de indeterminación aceptable constitucionalmente'. Esto en razón a que de la lectura e interpretación, tanto aislada como 'en contexto' de estas normas, se tiene claro los supuestos de hecho que se sancionan. En consecuencia, la Corte declarará exequibles las expresiones demandadas, pero únicamente en razón a los cargos analizados en esta sentencia.”*

Ahora bien, el inciso final del Estatuto Tributario también previó que no se configuraría la falta *“cuando el menor valor a pagar que resulte en las declaraciones tributarias, se derive de errores de apreciación o de diferencias de criterio entre las Oficinas de impuestos y el declarante, relativos a la interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos”*

La interpretación del derecho constituye uno de los temas más complejos y el menos pacífico, pues *“no existe una teoría o metodología que genere consenso ni entre los estudiosos ni entre los prácticos del derecho”*<sup>36</sup>

La interpretación jurídica ha sido definida como *“El proceso o el resultado de la determinación del sentido de las normas jurídicas o de sus elementos”*<sup>[31]37</sup>

En cuanto al objeto de la interpretación jurídica, la doctrina explica que *“al interior de la categoría de interpretación operativa cabe distinguir la*

---

<sup>36</sup> “Rodrigo Uprimny Yepes. Andrés Abel Rodríguez Villabona. Interpretación Judicial. Módulo de Autoformación. Consejo Superior de la Judicatura. Escuela Judicial “Rodrigo Lara Bonilla”

<sup>37</sup> Cfr. Wróblewsky, Jerzy, “Interpreation juridique”, en Arnaud, André-Jean (dir), Dictionnary encyclopédique de théorie et de sociologie du droi. París: LGDJ, Bruselas: Stroy Scientia, 1988, p.199, citado por “Rodrigo Uprimny Yepes. Andrés Abel Rodríguez Villabona. Interpretación Judicial. Módulo de Autoformación. Consejo Superior de la Judicatura. Escuela Judicial “Rodrigo Lara Bonilla”

*interpretación del derecho propiamente dicha-concretamente, la interpretación de las normas jurídicas válidas-, de la interpretación de los hechos, que, en la mayoría de los casos, funcionan como condiciones para la aplicación de las normas en un caso concreto [40]. La importancia de la interpretación de los hechos es puesta de relieve por M. Atienza para quien la argumentación que se efectúa en la vida jurídica es, en gran parte, una argumentación sobre hechos, mientras que la teoría estándar de la argumentación jurídica y de la interpretación se ocupan, casi con exclusividad, de cuestiones de tipo normativo”<sup>38</sup>*

Para la Sala, cuando el artículo 647 del E.T. se refiere a la interpretación del derecho aplicable, claramente se refiere a “*la interpretación del derecho propiamente dicha*” a que hace alusión la cita referida. El artículo 647 del E.T. no se refiere a la interpretación de los hechos. Por eso, no es posible exonerar de la sanción por inexactitud cuando el menor valor a pagar que resulte en las declaraciones tributarias, se derive de errores de hecho.

Ahora bien, por interpretación errónea, la Sala Plena ha precisado que “*consiste en aplicar la disposición pertinente a la controversia, pero dándole un sentido y alcance que no tiene; se sitúa siempre en un error de hermenéutica jurídica.*”<sup>39</sup>

---

<sup>38</sup> Op cit 38

<sup>39</sup> CONSEJO DE ESTADO. SALA PLENA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. Consejero ponente: GERARDO ARENAS MONSALVE. Bogotá, D. C., dieciséis (16) de marzo de dos mil diez (2010). Radicación número: 11001-03-15-000-2005-00452-00(S). Actor: SOCIEDAD KARLA LIMITADA. Demandado: BOGOTA DISTRITO CAPITAL.

Ahora bien, identificar cuándo se está en presencia de un error de hermenéutica jurídica no es tarea fácil, pero sirve como pauta, identificar la metodología y las pautas legales<sup>40</sup> y de doctrina judicial utilizadas por el contribuyente para arribar a la interpretación que lo indujo a declarar de determinada manera las cargas tributarias.

Ahora bien, cuando el menor valor a pagar se derive de los errores de derecho en que incurra el contribuyente por indebida interpretación, el artículo 647 del E.T. exige que “*los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos*”. De manera que, así se advierta el “error de interpretación” que indujo al contribuyente a incluir en la declaración tributaria correspondiente erogaciones a título de *costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos*, el contribuyente no está exonerado de probar la existencia de los hechos y cifras que declaró, pues ante la ausencia de esa prueba, igual se aplicará la sanción. No debe perderse de vista que las dudas provenientes de vacíos probatorios sólo se resuelven a favor del contribuyente cuando no hay modo de eliminarlas y siempre y cuando el contribuyente no se encuentre obligado a probar determinados hechos [art. 745 E.T].

La demandante alega que en el caso concreto se presentó una diferencia de criterios con la autoridad tributaria sobre la interpretación del artículo 107 del Estatuto Tributario. La Sala no advierte que se haya presentado esa

---

CONSEJO DE ESTADO. SALA PLENA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. Consejera ponente: SUSANA BUITRAGO VALENCIA. Bogotá, D. C., veintinueve (29) de septiembre de dos mil nueve (2009). Radicación número: 11001-03-15-000-2003-00442-01(S). Actor: ALVARO HERNAN VELANDIA HURTADO. Demandado: EJERCITO NACIONAL

<sup>40</sup> Capítulo IV del Código Civil sobre interpretación de la Ley.

controversia. Por el contrario, las partes tienen claro en qué consisten los criterios de necesidad, proporcionalidad y de relación de causalidad. La discrepancia ocurrió por la valoración de los hechos que para la demandante justificaban la declaración de las deducciones, valoración fáctica que, como se precisó, es distinta de la interpretación estricta del derecho aplicable. Por lo tanto, la Sala reliquidará la sanción sobre las expensas que fueron rechazadas como deducibles, pues fueron incluidas de manera impropia en el denuncia de renta, lo que dio lugar a una menor liquidación del impuesto de renta.

Conforme con lo expuesto, la liquidación del impuesto de renta por el año gravable 2001 a cargo de la EMPRESA JANSSEN CILAG S. A. quedará así:

**EXPEDIENTE. 2005-01323-01. (17786)<sup>41</sup>**

**JANSSEN CILAG S.A.**

**NIT. 890.101.553-4**

**IMPUESTO SOBRE LA RENTA AÑO GRAVABLE DE 2001**

**DECLARACIÓN DE CORRECCIÓN No. 90000011832564 DE ABRIL 25 DE 2003**

**DESCONOCIMIENTO DE DEDUCCIONES**

**LIQUIDACIÓN**

CONCEPTOS	RENG.	LIQ.PRIVADA	LIQ.DIAN	LIQ.CONS.EST.
PASIVOS NO MONETARIOS	AA	-	-	-
PATRIMONIO LIQUIDO	AB	927.323.000	927.323.000	927.323.000
DEPRECIACIÓN, AMORTIZACIÓN, AGOTAMIENTO	AC	133.045.000	133.045.000	133.045.000
<b>CIFRA DE CONTROL 1</b>	<b>SS</b>	<b>1.060.368.000</b>	<b>1.060.368.000</b>	<b>1.060.368.000</b>
ACTIVOS FIJOS.	AJ	153.000.000	153.000.000	153.000.000
OTROS ACTIVOS NO MONETARIOS	AL	93.816.000	93.816.000	93.816.000
DISMINUCIÓN PATRIMONIO LÍQUIDO	AM	16.917.000	16.917.000	16.917.000
<b>CIFRA DE CONTROL 2</b>	<b>ST</b>	<b>263.733.000</b>	<b>263.733.000</b>	<b>263.733.000</b>

---

<sup>41</sup> Gloria Myriam Vega Hernández

Contadora Liquidadora

Sección Cuarta

Bogotá, D.C., septiembre 26 de 2012

EFFECTIVO, BANCOS, CTAS. BCOS.INVERS.MOBILIARIAS CTAS.COBRAR	PA	2.210.992.000	2.210.992.000	2.210.992.000
DERECHOS FIDUCIARIOS	PK	-	-	-
CUENTAS POR COBRAR CLIENTES	PM	10.609.615.000	10.609.615.000	10.609.615.000
CUENTAS POR COBRAR OTRAS	PQ	8.853.000	8.853.000	8.853.000
CTAS.POR COBRAR ACCIONISTAS Y COMPANIAS VINCULADAS	EO	-	-	-
INVENTARIOS	PC	2.046.407.000	2.046.407.000	2.046.407.000
ACTIVOS FIJOS DEPRECIABLES, AMORTIZABLES, INTANGIBLES Y AGOTABLES	EU	2.367.243.000	2.367.243.000	2.367.243.000
MENOS: DEPRECIACIÓN ACUMULADA	PE	907.467.000	907.467.000	907.467.000
OTROS ACTIVOS	PF	955.906.000	955.906.000	955.906.000
<b>TOTAL PATRIMONIO BRUTO</b>	<b>PG</b>	<b>17.291.549.000</b>	<b>17.291.549.000</b>	<b>17.291.549.000</b>
CUENTAS POR PAGAR PROVEEDORES	OA	54.377.000	54.377.000	54.377.000
CUENTAS POR PAGAR COMPANIAS VINCULADAS Y ACCIONES. O SOCIOS	OB	22.240.000	22.240.000	22.240.000
PASIVO LABORAL	OW	466.000.000	466.000.000	466.000.000
PRESTAMOS POR PAGAR SECTOR FINANCIERO	OC	-	-	-
IMPUESTOS, GRAVÁMENES Y TASAS	OX	152.861.000	152.861.000	152.861.000
OTROS PASIVOS	OI	3.201.076.000	3.201.076.000	3.201.076.000
<b>TOTAL PASIVO</b>	<b>PH</b>	<b>3.896.554.000</b>	<b>3.896.554.000</b>	<b>3.896.554.000</b>
<b>TOTAL PATRIMONIO LIQUIDO</b>	<b>PI</b>	<b>13.394.995.000</b>	<b>13.394.995.000</b>	<b>13.394.995.000</b>
<b>TOTAL PATRIMONIO LIQUIDO NEGATIVO</b>	<b>PL</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>

<b>VENTAS BRUTAS</b>	<b>IL</b>	<b>27.804.596.000</b>	<b>27.804.596.000</b>	<b>27.804.596.000</b>
SERVICIOS, HONORARIOS Y COMISIONES	IS	83.125.000	83.125.000	83.125.000
INTERESES Y RENDIMIENTOS FINANCIEROS	IC	206.676.000	206.676.000	206.676.000
OTROS INGRESOS DISTINTOS DE LOS ANTERIORES	IE	426.983.000,00	426.983.000	426.983.000
<b>TOTAL INGRESOS BRUTOS</b>	<b>IV</b>	<b>28.521.380.000</b>	<b>28.521.380.000</b>	<b>28.521.380.000</b>
MENOS: DEVOLUCIONES, DESCUENTOS Y REBAJAS	IR	982.639.000	982.639.000	982.639.000
OTROS INGRESOS NO CONSTITUTIVOS DE RENTA	LV	6.112.000	6.112.000	6.112.000
<b>TOTAL INGRESOS NETOS</b>	<b>IG</b>	<b>27.532.629.000</b>	<b>27.532.629.000</b>	<b>27.532.629.000</b>
COSTOS DE VENTA (PARA SISTEMA PERMANENTE)	CV	11.775.871.000	11.775.871.000	11.775.871.000
<b>TOTAL COSTOS</b>	<b>CT</b>	<b>11.775.871.000</b>	<b>11.775.871.000</b>	<b>11.775.871.000</b>
MAS: COMISIONES, HONORARIOS Y SERVICIOS	CE	287.878.000	287.878.000	287.878.000
<b>SALARIOS Y PRESTACIONES Y OTROS PAGOS LABORALES (INCLUIDOS APOR.PARAFISC.)</b>	<b>DC</b>	<b>4.802.253.000</b>	<b>4.482.062.000</b>	<b>4.802.253.000</b>
INTERESES Y DEMÁS GASTOS FINANCIEROS NACIONALES	DF	1.756.687.000	1.756.687.000	1.756.687.000
DEPRECIACIÓN, AMORTIZACIÓN, AGOTAMIENTO	DP	631.322.000	631.322.000	631.322.000
<b>OTRAS DEDUCCIONES (SERVICIOS, ARREND., ETC.)</b>	<b>CX</b>	<b>6.231.286.000</b>	<b>5.725.408.000</b>	<b>5.985.925.000</b>
<b>TOTAL DEDUCCIONES</b>	<b>DT</b>	<b>13.709.426.000</b>	<b>12.883.357.000</b>	<b>13.464.065.000</b>
<b>RENDA LIQUIDA DEL EJERCICIO</b>	<b>GJ</b>	<b>2.047.332.000</b>	<b>2.873.401.000</b>	<b>2.292.693.000</b>
COMPENSACIÓN POR PERDIDAS	GK	-	-	-
<b>RENDA LIQUIDA</b>	<b>RA</b>		<b>2.873.401.000</b>	<b>2.292.693.000</b>

		<b>2.047.332.000</b>		
<b>O PERDIDA LIQUIDA</b>	<b>RB</b>	-	-	-
RENTA PRESUNTIVA	RC	717.002.000	717.002.000	717.002.000
<b>TOTAL RENTAS EXENTAS</b>	<b>ED</b>	-	-	-
<b>RENTA LIQUIDA GRAVABLE</b>	<b>RE</b>	<b>2.047.332.000</b>	<b>2.873.401.000</b>	<b>2.292.693.000</b>
INGRESOS SUCEPTIBLES DE CONSTITUIR GANANCIA OCASIONAL	GA	-	-	-
<b>IMPUESTO SOBRE RENTA GRAVABLE</b>	<b>LA</b>	<b>716.566.000</b>	<b>1.005.690.000</b>	<b>802.443.000</b>
<b>IMPUESTO NETO DE RENTA</b>	<b>LC</b>	<b>716.566.000</b>	<b>1.005.690.000</b>	<b>802.443.000</b>
<b>IMPUESTO RECUPERADO</b>	<b>LL</b>	-	-	-
<b>TOTAL IMPUESTO NETO DE RENTA</b>	<b>LN</b>	<b>716.566.000</b>	<b>1.005.690.000</b>	<b>802.443.000</b>
<b>TOTAL IMP. A CARGO/IMP.GENERADO POR OPERACIONES GRAV.</b>	<b>FU</b>	<b>716.566.000</b>	<b>1.005.690.000</b>	<b>802.443.000</b>
RENDIMIENTOS FINANCIEROS	MC	911.000	911.000	911.000
HONORARIOS, COMISIONES Y SERVICIOS	MY	-	-	-
AUTORRETENCIONES	MJ	932.926.000	932.926.000	932.926.000
OTROS CONCEPTOS	MI	-	-	-
<b>TOTAL RETENCIONES AÑO GRAVABLE</b>	<b>GR</b>	<b>933.837.000</b>	<b>933.837.000</b>	<b>933.837.000</b>
MENOS: SALDO FVR.SIN SOL.DEV.O COMP./SALDO FVR.PERS.FIS.ANT.	GN	-	-	-
MENOS: ANTICIPO POR EL AÑO GRAVABLE	GX	-	-	-
MAS: ANTICIPO POR EL AÑO GRAVABLE SIGUIENTE	FX	-	-	-
MAS: SANCIONES	VS			

		1.115.000	463.713.000	138.518.000
<b>TOTAL SALDO A PAGAR</b>	<b>HA</b>	<b>-</b>	<b>535.566.000</b>	<b>7.124.000</b>
<b>O TOTAL SALDO A FAVOR</b>	<b>HB</b>	<b>217.271.000</b>	<b>-</b>	<b>-</b>

**REGLÓN DC: SALARIOS, PRESTACIONES Y OTROS PAGOS LABORALES**

**4.802.253.000**

Valor Aceptado por la DIAN

4.482.062.000

Más: Valor aceptado por el Consejo de Estado

320.191.000

**REGLÓN DT: TOTAL DEDUCCIONES**

**13.203.548.000**

Valor Aceptado por la DIAN

12.883.357.000

Más: Valor aceptado por el Consejo de Estado

320.191.000

**REGLÓN CX: OTRAS DEDUCCIONES**

**5.985.925.000**

Valor Aceptado por la DIAN

5.725.408.000

Más: Valor aceptado por el Consejo de Estado

260.517.000

**REGLÓN DT: TOTAL DEDUCCIONES**

**13.464.065.000**

Valor Aceptado por la DIAN

12.883.357.000

Más: Deduciones aceptadas por el Consejo de Estado

580.708.000

**REGLÓN GJ: RENTA LIQUIDA DEL EJERCICIO**

**2.292.693.000**

Renglón IG: Total Ingresos Netos

27.532.629.000

Menos: Renglón CT: Total Costos

11.775.871.000

Menos: Renglón DT: Total Deduciones

13.464.065.000

<b>REGLÓN RE: RENTA LIQUIDA GRAVABLE</b>	<u><b>2.292.693.000</b></u>
<b>REGLÓN LA: IMPUESTO SOBRE RENTA GRAVABLE</b>	<u><b>802.443.000</b></u>
Renglón RE: Renta Líquida Gravable	2.292.693.000
Por tarifa del Impuesto de Renta	35%
<b>REGLÓN FU: TOTAL IMPUESTO A CARGO</b>	<u><b>802.443.000</b></u>
<b>REGLÓN VS: SANCIONES</b>	<u><b>138.518.000</b></u>
<b>SANCIÓN POR INEXACTITUD:</b>	
Total Saldo a Favor presente Liquidación	131.394.000
Menos: Total Saldo a Favor declaración privada	217.271.000
<b>BASE PARA APLICAR SANCIÓN</b>	<u><b>85.877.000</b></u>
Porcentaje de sanción	160%
<b>TOTAL SANCIÓN POR INEXACTITUD</b>	<u><b>137.403.000</b></u>
Más: Sanción Liquidación Privada	1.115.000
<b>REGLÓN HA: TOTAL SALDO A PAGAR</b>	<u><b>7.124.000</b></u>
Renglón FU: Total Impuesto a Cargo	802.443.000
Menos: Renglón GR: Total Retenciones Año Gravable	933.837.000
Mas Sanciones:	<u><b>138.518.000</b></u>

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: DECLÁRASE** fundado el impedimento manifestado por la Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodriguez. En consecuencia, queda separada del conocimiento de este proceso.

**SEGUNDO. CONFÍRMASE** el numeral primero de la sentencia dictada el 12 de febrero de 2009 por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Subsección "B" dentro del contencioso de nulidad y restablecimiento del derecho promovido por la Empresa JANSSEN CILAG S.A.A contra la U.A.E. DIAN, por las razones expuestas en la parte considerativa de esta providencia.

**TERCERO: MODIFÍCASE** el numeral segundo de la sentencia. A título de restablecimiento del derecho, **DECLÁRASE** que la nueva liquidación del impuesto sobre la Renta y Complementarios correspondiente al período gravable 2001 de la Sociedad **JANSSEN CILAG S.A.**, es la inserta en las páginas 34 a 37 de la parte motiva de esta providencia.

**CUARTO. RECONÓCESE** personería al abogado Marco Orlando Osorio Rodríguez como apoderado de la U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, en los términos del poder que le fue otorgado.

**QUINTO.** En lo demás, **CONFÍRMASE** la sentencia apelada.

Cópiese, notifíquese, comuníquese. Devuélvase al Tribunal de origen.  
Cúmplase.

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

**HUGO FERNANDO BASTIDAS  
BÁRCENAS**

Presidente de la Sala

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE  
VALENCIA**

**WILLIAM GIRALDO GIRALDO**