

**DEDUCCION POR GASTOS EN EL EXTERIOR - Requisitos para la deducción de pagos a comisionistas en el exterior sin retención / COMISIONISTAS EN EL EXTERIOR - El porcentaje de deducción depende si son materias primas o exportación de manufacturas / RETENCION EN LA FUENTE POR PAGOS AL EXTERIOR - No se requiere en los pagos a comisionistas siempre que no excedan los limites porcentuales**

El artículo 121 del Estatuto Tributario establece que los contribuyentes pueden deducir los gastos efectuados en el exterior, que tengan relación de causalidad con rentas de fuente dentro del país, siempre y cuando se haya efectuado la retención en la fuente si lo pagado constituye para su beneficiario renta gravable en Colombia. Esta norma incorporó el artículo 64 del Decreto 2053 de 1974 que consagraba la deducción en idénticos términos. En cumplimiento a esta disposición, el Ministerio de Hacienda expidió la Resolución 02996 de 1976, cuyo artículo 1 estableció que son deducibles, sin que sea necesaria la retención, los pagos a comisionistas en el exterior por la compra o venta de mercancías, materias primas, u otra clase de bienes, en cuanto no excedan del cinco por ciento (5%) del valor de la operación en el ejercicio impositivo de 1975, o del diez por ciento (10%) si se trata de exportación de manufacturas, siempre y cuando los pagos estén debidamente registrados en la Oficina de cambios. La Sala consideró que la Resolución 02996 de 1976 expedida para señalar el porcentaje de deducción por el año gravable de 1975 debía aplicarse hacia el futuro mientras el Ministerio de Hacienda y Crédito Público no señalara un nuevo porcentaje para los años siguientes, pues de lo contrario, la norma no tendría aplicación efectiva.

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO ARTICULO 121; RESOLUCION 02996 DE 1976 ARTICULO 1 DEL MINISTERIO DE HACIENDA

**BIEN EXPORTADO - Para la deducción por gastos al exterior debe analizarse si correspondía a un producto de manufactura o no / CLORURO DE POLIVINILO - Se considera una manufactura cuando el vendedor requiere tanto de maquinaria como de mano de obra / BIEN MANUFACTURADO - Concepto según el DANE / comisión por bienes exportados - Procede la deducción del 10% siempre que corresponda a manufacturas**

Es importante precisar que independientemente del uso o destino que le den los compradores de PVC a ese producto, lo que debió establecer la DIAN fue si para la actora el PVC que exportaba correspondía a un resultado de manufactura o no. Si bien en la resolución de reconsideración, la DIAN parte de la definición de manufactura como una obra fabricada a mano o con ayuda de maquinas, el análisis que efectuó no tendió a establecer si el PVC que exportó la actora era una obra fabricada por ella, sino que la descalificó como tal por el uso o calificación que le dieron sus compradores como materia prima. Mientras que la demandante ha demostrado que el PVC que exportó y sobre el cual pagó las comisiones cuya deducción solicitó, fue producido por ella y por lo tanto es una manufactura. En efecto, el Ministerio de Desarrollo Económico mediante oficio 29225 de 20 de diciembre de 1995 explicó que en la elaboración y producción de cloruro de polivinilo se requiere tanto de la maquinaria como de mano de obra; las resinas y el compuesto de cloruro de polivinilo constituyen bienes manufactureros para el empresario que los procesa y los vende; para el comprador de las resinas y de los compuestos de cloruro de polivinilo, éstos constituyen materia prima manufacturada; y señaló que el DANE clasifica como bienes manufacturados a aquellos que incorporan a los productos nuevos una transformación mecánica o química de sustancias orgánicas e inorgánicas, ya sea que el trabajo se efectúe por maquina o a mano, en fábrica o a domicilio. En consecuencia, el PVC es el

producto final de un proceso fabril elaborado a partir de una materia prima con características químicas y físicas completamente diferentes. Es decir, es una manufactura, pues, según la definición que invoca la DIAN, es una obra fabricada a mano o con ayuda de maquinas, y por lo tanto, la demandante tiene derecho a deducir el 10% de las comisiones pagadas a comisionistas del exterior por las exportaciones del PVC, como se presentó en la declaración de renta de 1992.

**DEDUCCION POR SALARIOS - Requiere que se acredite el pago de aportes parafiscales / ACUERDO SOBRE PAGOS NO SALARIALES - No hacen parte de la base para liquidar los aportes parafiscales y las contribuciones a la seguridad social / APORTES PARAFISCALES - No se causan sobre los pagos que en virtud de acuerdos no constituyen salarios / PAGOS NO SALARIALES - No requieren pago de aportes parafiscales y son deducibles en renta**

Conforme al artículo 108 del Estatuto Tributario los salarios son deducibles siempre que se acredite el pago de los aportes parafiscales; es decir, se requiere que el contribuyente haya pagado los aportes al subsidio familiar, SENA, ISS y al I.C.B.F., como requisito ineludible para su deducibilidad, para lo cual el contribuyente deberá estar a paz y salvo por tales conceptos del respectivo año gravable. A su vez 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. Con fundamento en el artículo 17 de la Ley 344 de 1996, la Sala ha precisado que los acuerdos entre empleados y trabajadores sobre los pagos que no constituyen salario y por auxilio de transporte no hacen parte de la base para liquidar los aportes parafiscales. 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 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. Por esta razón el rechazo de la deducción por pagos laborales efectuados por la actora por bonificaciones extras y por auxilios educativos no tiene sustento jurídico.

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO ARTICULO 108; C.S.T. ARTICULO 128; LEY 50 DE 1990 ARTICULO 15; LEY 344 DE 1996 ARTICULO 17

## **CONSEJO DE ESTADO**

### **SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

#### **SECCION CUARTA**

**Consejero Ponente: HÉCTOR J. ROMERO DÍAZ**

Bogotá, D.C., veintiséis (26) de octubre de dos mil nueve (2009)

**Radicación número: 13001-23-31-000-1996-10588-01(16643)**

**Actora: SOCIEDAD PETROQUIMICA COLOMBIANA S.A.**

**Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES**

## **FALLO**

La Sala decide la apelación de la demandada contra la sentencia de 23 de febrero de 2007 del Tribunal Administrativo de Bolívar estimatoria de las súplicas de la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho de PETROQUÍMICA COLOMBIANA S.A., contra los actos administrativos por los cuales la DIAN modificó la declaración de renta de 1992.

## **ANTECEDENTES**

PETROQUÍMICA COLOMBIANA S.A., presentó la declaración de renta de 1992 el 2 de abril de 1993 con un saldo a favor de \$530.116.000.

Previo requerimiento especial, la Administración de Impuestos y Aduanas de Cartagena expidió la liquidación de revisión 0063 de 22 de agosto de 1994 por medio de la cual limitó las deducciones por pagos a comisionistas del exterior al 5% por \$827.952.058, rechazó \$207.211.968 por bonificaciones extras y \$22.372.348 por auxilios de educación. No impuso sanción por inexactitud porque las modificaciones obedecieron a diferencias de criterio.

La liquidación de revisión fue confirmada mediante resolución 0040 del 21 de septiembre de 1995 que decidió la reconsideración.

## **DEMANDA**

PETROQUÍMICA COLOMBIANA S.A., solicitó la nulidad de la liquidación de revisión y de la resolución que la confirmó y a título de restablecimiento del derecho pidió que se declarara en firme la liquidación privada del impuesto de renta de 1992.

Invocó como normas violadas los artículos 6, 29, 95[9], 150 [11 y 12] y 363 de la Constitución Política; 121 y 683 del Estatuto Tributario; 26, 27 y 31 del Código Civil; 177 del Código de Procedimiento Civil; 127 y 128 del Código Sustantivo del Trabajo; 5[2] del Decreto 3750 de 1986 y 1 de la Resolución 02996 de 1976 del Ministerio de Hacienda. Como concepto de violación expuso, en síntesis, lo siguiente:

**1. Limitación de la deducción por pagos a comisionistas del exterior a \$827.952.058.** Los artículos 121 del Estatuto Tributario y 1 de la Resolución 02996 de 1976 establecen la deducción del 10% de los pagos a comisionistas del exterior por la exportación (venta) de manufacturas y del 5% cuando son materias primas.

El Cloruro de Polivinilo (PVC) que exportó la actora y que dio lugar al pago de las comisiones para la DIAN es materia prima y, por lo tanto, la deducción estaba limitada al 5%. El producto necesita someterse a un nuevo proceso productivo para su utilización, de manera que no tiene la calidad de manufactura.

Para la DIAN “manufactura” son aquellos artículos completamente terminados, listos para su uso o comercialización, que no van a estar sometidos a procesos de transformación ni van a ser parte fundamental de otros productos. Esta definición desconoce su uso común y la definición de la Real Academia de la Lengua. Tampoco tiene en cuenta que el producto exportado por la actora se obtiene luego de un complicado proceso químico fabril.

El PVC es el producto final de la actividad industrial y manufacturera de la demandante: fabricación de plásticos (Código 2413 de la clasificación de la DIAN)<sup>1</sup>. Según el Ministerio de Desarrollo Económico, en la elaboración y producción de cloruro de polivinilo se requiere tanto de maquinaria como de mano de obra; las resinas y el compuesto de cloruro de polivinilo constituyen bienes manufacturados para el empresario que los procesa y los vende<sup>2</sup>.

Aunque en la resolución de reconsideración la DIAN definió manufactura como la obra fabricada a mano o con ayuda de máquinas, injustificadamente no le dio tal naturaleza al PVC, sino que insistió en que era una materia prima.

El porcentaje del 10% de la deducción es para el exportador de bienes, luego, es respecto de él y de sus productos que se debe predicar la calidad de los bienes manufacturados y no respecto del comprador del exterior. Si se establece que el PVC es una manufactura, es irrelevante que para el comprador sea un insumo procesable.

**2. Rechazo de deducciones por bonificaciones extras por \$207.211.968.** El fundamento de la DIAN es que esas bonificaciones son salario para efectos de

---

<sup>1</sup> Resolución 2667 de 1992.

<sup>2</sup> Concepto 29225.

la determinación de la base de los aportes parafiscales, sin importar lo que las partes hayan convenido.

El artículo 127 del Código Sustantivo del Trabajo define qué pagos son salario y el 128 ibídem determina que no constituyen salario los beneficios o auxilios habituales u ocasionales acordados convencional o contractualmente, cuando las partes hayan dispuesto expresamente que no constituyen salario en dinero o en especie, por lo tanto, la bonificación especial por retiro voluntario de los trabajadores por \$28.893.131, la bonificación especial y única otorgada a algunos trabajadores por cambio del régimen de salarios y prestaciones al régimen de salario integral por \$43.718.187 y la bonificación por mera liberalidad otorgada a todos los trabajadores acorde con lo mutuamente convenido por \$134.600.650 no constituyen salario para efectos parafiscales, ni para ningún fin.

**3. Rechazo de auxilios de educación por \$22.372.348.** El Decreto 3750 de 1986 reglamentario de la retención en la fuente prescribió que los auxilios de educación otorgados a los trabajadores de la empresa no constituyen ingreso laboral para los mismos. Desde el punto de vista estrictamente laboral, los auxilios educativos jamás han sido catalogados como reconocimientos o pagos originados como contraprestación económica por el oficio del trabajador, es decir con carácter de salario. Sin embargo, para la DIAN como son permanentes son salario.

### **CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA**

La DIAN contestó la demanda con los argumentos que se resumen así:

1. De acuerdo con el artículo 28 del Código Civil la definición del PVC o policloruro de vinilo está en la nota explicativa de la partida 39-04 del arancel de aduanas, que constituye la interpretación oficial del sistema de nomenclatura de mercancías y complementan el arancel de aduanas de Colombia [Decreto 2317 de 1995]. Define al Policloruro de Vinilo (PVC) como: “una materia rígida e incolora con poca estabilidad térmica que tiene tendencia a adherirse a las superficies metálicas cuando se calienta, por esta razón, es frecuentemente necesario añadirle estabilizantes, plastificantes, diluyentes, cargas, etc, para obtener materias primas utilizables [...]”. En consecuencia, El PVC es una materia prima, que aunque sea el producto final para la demandante, por sí mismo no presta ninguna utilidad, ya que es utilizado

junto con otros para elaborar una obra a mano o con máquinas para producir manufacturas.

2. Según los artículos 127 y 128 del Código Sustantivo del Trabajo, las bonificaciones que se conceden por mera liberalidad pero que son habituales son salario. En la medida que el pago se haga regularmente, en forma habitual o que aún se efectúe por única vez, pero exista obligación de pagarlo, constituye retribución del servicio y, por lo tanto, es salario. Es obligatorio un pago cuando el empleador por imperio de la ley, de la convención colectiva del trabajo o del contrato mismo deba pagarlo, de tal suerte que cualquier bonificación que se pacte en convenciones colectivas, son salario para efectos fiscales y parafiscales, aunque en la convención se le denomine de manera diferente o se indique expresamente que no constituye salario (Sentencia del 7 de abril de 1994 exp. 4635). Los pagos por auxilios de educación son salario porque tienen el carácter de permanente, aunque tengan origen convencional.

### **SENTENCIA APELADA**

El Tribunal anuló los actos demandados y declaró en firme la liquidación privada. Las razones de la decisión se resumen así:

1. Pagos a comisionistas del exterior por exportación de PVC. Procede la deducción solicitada, pues, según el dictamen pericial el cloruro de polivinilo que produce la actora es una manufactura, aunque otras empresas lo utilicen como materia prima<sup>3</sup>.

2. Deducción por bonificaciones extras y auxilios de educación. El artículo 127 del Código Sustantivo del Trabajo establece que las bonificaciones habituales son salario, sin embargo, el artículo 128 ibídem dispone que no son salario los beneficios o auxilios habituales u ocasionales acordados convencional o contractualmente u otorgados en forma extralegal por el empleador, cuando las partes hayan consentido expresamente que no constituyen salario en dinero o en especie. La DIAN invadió la competencia de la justicia ordinaria laboral que es la única que puede determinar las condiciones en las que se desarrolla una relación laboral, por lo tanto, la actuación es nula por incompetencia [84 del C.C.A.].

### **RECURSO DE APELACIÓN.**

---

<sup>3</sup> (fl 189 a 207 cdno ppal)

La demandada apeló la sentencia con los siguientes argumentos:

1. Para que los salarios y pagos laborales sean deducibles el empleador debe pagar sobre los mismos los aportes parafiscales (artículo 108 E.T.), requisito que la actora no acreditó respecto las bonificaciones extras y el auxilio de educación. Las normas fiscales son tanto de carácter especial como de orden público, de manera que el hecho que la accionante hubiese convenido con el sindicato de la empresa que tales bonificaciones no eran salario, es sólo un acuerdo entre particulares que no supe las disposiciones tributarias sobre deducciones. Si bien la convención colectiva es ley para las partes, ésta no puede alterar la ley para efectos tributarios, campo en el cual prima la definición legal y donde no son oponibles los pactos laborales [artículo 553 del E.T.]. La DIAN no traspasó los límites de su competencia y por el contrario, cumplió su deber funcional de analizar y aplicar las normas pertinentes<sup>4</sup>.

2. La sentencia no indicó cuál norma había violado la DIAN en el rechazo de la deducción por pagos al exterior, lo cual dificulta la defensa de la Administración. En el expediente está suficientemente probado que los bienes exportados por la actora son materia prima. La Ley define el PVC como una materia prima, que aunque constituyera producto final para la demandante, por sí mismo no presta ninguna utilidad, sino que es utilizado con otros para elaborar una obra a mano o con máquinas, es decir, para producir manufacturas<sup>5</sup>. En consecuencia, la determinación del porcentaje de comisión para los bienes exportados del 5% y no del 10% que efectuó la DIAN se ajustó a derecho.

3. La sentencia es incongruente porque anuló toda la liquidación oficial sin hacer ninguna consideración sobre el rechazo de los auxilios educativos. Además, el Tribunal falló extrapetita, pues, la demandante no alegó que la DIAN invadió la competencia de la justicia ordinaria laboral, sin embargo, la sentencia estableció la causal de nulidad de los actos demandados por incompetencia del funcionario que los expidió.

## **ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

---

<sup>4</sup> Sobre los conceptos que deben considerarse salarios citó varias sentencias del Consejo de Estado que ratifican la tesis de la Administración.

<sup>5</sup> Decreto 2317 de 1995, partida arancelaria 39.04.

La **demandante** solicitó que se confirmara la sentencia apelada. El artículo 553 del Estatuto Tributario por ser norma especial del impuesto de timbre, no es aplicable en este caso, y por el contrario, la ley se encargó de aclarar la validez de los pactos interpartes, pues, dispuso en la Ley 344 de 1996[17] que en virtud del artículo 128 del Código Sustantivo de Trabajo, 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 aportes. En consecuencia, las compañías y los trabajadores están en libertad de convenir pagos laborales, que no son base de aportes parafiscales. Los auxilios de educación y las bonificaciones extralegales son otorgadas a los trabajadores que cumplan ciertas condiciones, como tener hijos o gocen de antigüedad o metas logradas y son acordados como no salariales.

Procede la deducción de las comisiones pagadas al exterior por la exportación del PVC, pues, detrás del “polvo fino, blanco amarillento, amorfo de baja cohesión molar [...]” del que habla la Enciclopedia Tecnológica Arancelaria, citada por la DIAN, hay todo un proceso industrial a partir de derivados químicos que se transforman mediante el uso de maquinaria, tal como lo señala en detalle la prueba pericial.

La sentencia no es incongruente. Los motivos para declarar la nulidad del rechazo de la deducción por bonificaciones extras son aplicables a los auxilios educativos, toda vez que el debate formulado tuvo idéntico fundamento jurídico. El fallo no excedió la litis. La conclusión de que la DIAN usurpó funciones de la jurisdicción laboral no desvirtúa que la decisión se sustentó en las normas invocadas.

La **demandada** reiteró los argumentos de la apelación y enfatizó que el Tribunal se abstuvo de valorar todas las pruebas del proceso y aceptó sólo la posición del perito, que de ninguna manera desvirtúa las pruebas de la administración. El *a quo* no explicó por qué consideró el PVC como manufactura y cuál fue el raciocinio lógico y legal para desconocer el arancel.

El **Ministerio Público** no conceptuó.

## CONSIDERACIONES

En los términos de la apelación de la demandada se decide la legalidad de los actos administrativos por medio de los cuales la DIAN determinó oficialmente el impuesto de renta de la actora de 1992. En concreto determinará: a) si procede la limitación de la deducción por concepto de comisiones pagadas al exterior al 5% y b) si procede la deducción por pagos laborales por bonificaciones extras y auxilios educativos sobre los cuales no se pagaron los aportes parafiscales.

a) **Limitación de la deducción por concepto de comisiones pagadas al exterior.** La DIAN limitó la deducción por comisiones pagadas al exterior a \$827.952.058 porque consideró que el producto policloruro de vinilo PVC no era una manufactura sino una materia prima y en esas condiciones no era procedente deducir el 10% de las comisiones sino el 5%, de conformidad con los artículos 121 del Estatuto Tributario y 1 de la Resolución 02996 de 1976 del Ministerio de Hacienda.

El artículo 121 del Estatuto Tributario establece que los contribuyentes pueden deducir los gastos efectuados en el exterior, que tengan relación de causalidad con rentas de fuente dentro del país, siempre y cuando se haya efectuado la retención en la fuente si lo pagado constituye para su beneficiario renta gravable en Colombia. Son deducibles sin que sea necesaria la retención:

a. Los pagos a comisionistas en el exterior por la compra o venta de mercancías, materias primas u otra clase de bienes, en cuanto no excedan del porcentaje del valor de la operación en el año gravable que señale el Ministerio de Hacienda y Crédito Público<sup>6</sup>;

b. Los intereses sobre créditos a corto plazo derivados de la importación o exportación de mercancías o de sobregiros o descubiertos bancarios, en cuanto no excedan del porcentaje del valor de cada crédito o sobregiro que señale el Banco de la República”.

Esta norma incorporó el artículo 64 del Decreto 2053 de 1974 que consagraba la deducción en idénticos términos. En cumplimiento a esta disposición, el Ministerio de Hacienda expidió la Resolución 02996 de 1976, cuyo artículo 1 estableció que son deducibles, sin que sea necesaria la retención, los pagos a comisionistas en el exterior por la compra o venta de mercancías, materias primas, u otra clase de bienes, en cuanto no excedan del cinco por ciento

---

<sup>6</sup> La frase subrayada fue declarada exequible por sentencia C-153/03. La Corte Constitucional consideró que era legítimo constitucionalmente y no se violaba el derecho a la igualdad que la deducción sobre la renta bruta consagrada en el artículo 121, literal a), del Estatuto Tributario proceda sobre los pagos realizados a comisionistas en el exterior por la compra o venta de mercancías, materias primas u otra clase de bienes sin necesidad de que se haya practicado retención en la fuente y que en el caso de los pagos realizados a comisionistas en el exterior por compraventa de servicios, la realización de esa deducción se condicione a que se haya realizado retención en la fuente.

(5%) del valor de la operación en el ejercicio impositivo de 1975, o del diez por ciento (10%) si se trata de exportación de manufacturas, siempre y cuando los pagos estén debidamente registrados en la Oficina de cambios.

La Sala consideró que la Resolución 02996 de 1976 expedida para señalar el porcentaje de deducción por el año gravable de 1975 debía aplicarse hacia el futuro mientras el Ministerio de Hacienda y Crédito Público no señalara un nuevo porcentaje para los años siguientes, pues de lo contrario, la norma no tendría aplicación efectiva<sup>7</sup>.

En el caso bajo examen, la actora solicitó la deducción del 10% de los pagos a comisionistas en el exterior por la exportación de policloruro de vinilo, porque es una manufactura, mientras que para la DIAN, la deducción se debe limitar al 5% porque es una materia prima.

Las pruebas que fundamentaron los actos acusados fueron:

- El Anuario Plástico en Colombia con el Directorio de proveedores de materias primas o marcas registradas de materias primas.
- Informe entregado por PAVCO S.A., a solicitud de la DIAN donde relaciona las transacciones realizadas durante 1992, las cuales en su totalidad consistieron en compra de materia prima, y
- Facturas de compras de la sociedad FILMTEX S.A., por materia prima por el año gravable de 1992.

Para la DIAN la manufactura constituye artículos completamente terminados, listos para su uso o comercialización, que no van a ser sometidos a procesos de transformación ni van a ser parte fundamental de otros productos. Por eso la resolución 02996 distingue las manufacturas de las materias primas, mercancías u otra clase de bienes. Además, la actora en las declaraciones de exportación clasificó el producto en la partida arancelaria 39.04, cuya nota explicativa, según el Decreto 2317 de 1995, lo define como una materia rígida e incolora con poca estabilidad térmica que tiene tendencia a adherirse a las superficies metálicas cuando se calienta, por lo que a su juicio, es la ley la que lo presenta como una materia prima<sup>8</sup>.

---

<sup>7</sup> Sentencia de 3 de octubre de 2007, Expediente 15571 M.P. Ligia López Díaz.

<sup>8</sup> El Decreto 2317 de 1995 fue expedido con sujeción a las Leyes 6 de 1971 y 7 de 1991 y para dar cumplimiento a la Decisión 381 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena. Comenzó a regir el 1 de enero de 1996, en sustitución del Decreto 3104 de 1990 y sus modificaciones o adiciones.

La apelante insiste en que el policloruro de vinilo es una materia prima conforme a las propiedades que enuncia la Enciclopedia Tecnológica Arancelaria, según la cual, el POLICLORURO DE VINILO “se presenta como un polvo fino, blanco o blanco amarillento, tiene estructura cabeza cola. También se presenta en forma de filamentos, láminas, cerdas, fibras textiles, tubos, perfiles especiales, etc. Existen dos tipos, flexible y rígido. Se emplea también para plastificar. Es amorfo, de baja cohesión molar. Puede presentar cierta cristalinidad cuando se orienta por estiramiento. Es duro y difícilmente soluble en disolventes orgánicos e inorgánicos; insoluble en agua y muy resistente a ácidos, álcalis y aceites. Se disuelve en ciclohexano, ciclopentanona, metilciclohexanona y dioxanos [...]”<sup>9</sup>.

Algunas de las anteriores pruebas sirven para establecer la forma de presentación, tipos, composición, etc., del PVC pero no para concluir que corresponda o no a una manufactura. Otras sí permiten concluir que el Policloruro de Vinilo PVC constituye una materia prima para quienes la utilizan en sus procesos productivos e industriales, sin embargo, no demuestran que para la actora, beneficiaria de la deducción por la exportación, sea una manufactura. Máxime que la DIAN no esgrime ninguna razón de orden técnico o jurídico para asegurar que el PVC es una materia prima para la actora.

De otra parte, la definición que consagra la nota explicativa del Arancel de Aduanas, además de que no es eficaz para descalificar el policloruro de vinilo como una manufactura, no es aplicable al presente caso, toda vez que corresponde al Decreto del Arancel de Aduanas que entró en vigencia el 1 de enero de 1996, es decir, cuatro años después del período que se discute.

Es importante precisar que independientemente del uso o destino que le den los compradores de PVC a ese producto, lo que debió establecer la DIAN fue si para la actora el PVC que exportaba correspondía a un resultado de manufactura o no.

Si bien en la resolución de reconsideración, la DIAN parte de la definición de manufactura como una obra fabricada a mano o con ayuda de máquinas, el análisis que efectuó no tendió a establecer si el PVC que exportó la actora era una obra fabricada por ella, sino que la descalificó como tal por el uso o calificación que le dieron sus compradores como materia prima.

---

<sup>9</sup>Folios 297-298 c. ppal.

Mientras que la demandante ha demostrado que el PVC que exportó y sobre el cual pagó las comisiones cuya deducción solicitó, fue producido por ella y por lo tanto es una manufactura.

En efecto, el Ministerio de Desarrollo Económico mediante oficio 29225 de 20 de diciembre de 1995 explicó que en la elaboración y producción de cloruro de polivinilo se requiere tanto de la maquinaria como de mano de obra; las resinas y el compuesto de cloruro de polivinilo constituyen bienes manufactureros para el empresario que los procesa y los vende; para el comprador de las resinas y de los compuestos de cloruro de polivinilo, éstos constituyen materia prima manufacturada; y señaló que el DANE clasifica como bienes manufacturados a aquellos que incorporan a los productos nuevos una transformación mecánica o química de sustancias orgánicas e inorgánicas, ya sea que el trabajo se efectúe por maquina o a mano, en fábrica o a domicilio<sup>10</sup>.

Según el anexo de la demanda “Manufactura del PVC Descripción del proceso para la manufactura del policloruro de vinilo –tipo suspensión”, la actora manufactura resinas de cloruro de polivinilo mediante el **proceso de polimerización en suspensión** en medio acuoso de un monómero [cloruro de vinilo], que a su vez es un derivado de dos materias básicas [etileno y cloro]. El cloruro de vinilo es un gas inflamable a la temperatura ambiente y a la presión atmosférica, que al polimerizarlo se convierte en un polvo blanco, fino y de características inertes. La reacción de polimerización se lleva a cabo por tandas, en reactores de acero inoxidable a los cuales se bombea la materia prima y agua desmineralizada, que es el medio en el cual se lleva a cabo la polimerización; la agitación de que están provistos estos reactores hace que el cloruro de vinilo se suspenda en forma de finísimas gotas de agua. Al reactor también se adicionan agentes protectores de suspensión para coadyuvar a la formación y protección de las gotitas. Otro aditivo cargado al reactor es el iniciador que por efectos de la temperatura a la que se realiza la reacción se descompone produciendo unas sustancias denominadas radicales libres que excitan a las moléculas del cloruro de vinilo y las inducen a asociarse entre ellas; esta asociación de moléculas da como resultado la aparición de un sólido que es el polímero o POLICLORURO DE VINILO o PVC<sup>11</sup>. De acuerdo con lo anterior, a través de la polimerización se obtiene el policloruro de vinilo.

---

<sup>10</sup> Folio 44 c.ppal.

<sup>11</sup> Folio 72 c.ppal.

De otra parte, el dictamen pericial expone el proceso de polimerización en suspensión del cloruro de vinilo en medio acuoso, el despojamiento del MVC (cloruro de vinilo) remanente en la lechada de PVC, el secado de la lechada del PVC y el almacenamiento y empaque del PVC<sup>12</sup>. En cada una de estas etapas se utilizan máquinas o dispositivos, entre ellas, deflectores internos para remoción de calor, camisa en forma de espiral enrollada en la pared externa de los reactores para la circulación del agua, bombas centrífugas, etc<sup>13</sup>.

El dictamen explica que el proceso químico de polimerización es una reacción química en la que dos o más moléculas se combinan para formar otra en la que se repiten unidades estructurales de las primitivas y mantienen su misma composición porcentual cuando éstas son iguales. Para lograr y desarrollar este proceso hay otros procesos de tipo físicos involucrados, como transporte de fluidos, transferencia de calor, evaporación, secado, extracción y cribado o tamizado (procedimiento mecánico mediante el cual se separan partículas de diferente tamaño y densidad).

En consecuencia, el PVC es el producto final de un proceso fabril elaborado a partir de una materia prima con características químicas y físicas completamente diferentes<sup>14</sup>. Es decir, es una manufactura, pues, según la definición que invoca la DIAN, es una obra fabricada a mano o con ayuda de máquinas, y por lo tanto, la demandante tiene derecho a deducir el 10% de las comisiones pagadas a comisionistas del exterior por las exportaciones del PVC, como se presentó en la declaración de renta de 1992. No prospera el cargo de apelación.

**b) Dedución por pagos laborales por bonificaciones extras y auxilios educativos sobre los cuales no se pagaron los aportes parafiscales.** La DIAN rechazó deducciones por pagos por bonificaciones extras por \$207.211.968 y por auxilios educativos por \$22.372.348 porque ambos son salarios conforme a la Ley 50 de 1990, ya que para que sean habituales los pagos, no tienen que ser mensuales y el hecho de que se hagan por liberalidad o como bonificación especial no le quita el carácter de salario. En consecuencia debieron ser base para hacer los aportes parafiscales. Además, el hecho de que un pago laboral tenga origen convencional no significa que deje de ser salario.

---

<sup>12</sup> La lechada de PVC es lo que se encuentra en el interior del reactor en el proceso de polimerización y está constituida por el agua en la cual se lleva a cabo la suspensión, el PVC formado, los ingredientes que se adicionaron y el cloruro de vinilo que no alcanzó a polimerizarse.

<sup>13</sup> Folios 195 y ss. del cppal.

<sup>14</sup> Folio 207 c.ppal.

Conforme al artículo 108 del Estatuto Tributario los salarios son deducibles siempre que se acredite el pago de los aportes parafiscales; es decir, se requiere que el contribuyente haya pagado los aportes al subsidio familiar, SENA, ISS y al I.C.B.F., como requisito ineludible para su deducibilidad, para lo cual el contribuyente deberá estar a paz y salvo por tales conceptos del respectivo año gravable.

Para la actora los mencionados pagos laborales no constituyen salario y por lo tanto no se le puede exigir el pago de los aportes parafiscales, pues, no son base de liquidación de los mismos según el artículo 128 del C.S.T.

El artículo 128 del Código Sustantivo de Trabajo, subrogado por el artículo 15 de la Ley 50 de 1990, en lo pertinente dispone que tampoco (constituyen salario) 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.

A su vez 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.

Con fundamento en el artículo 17 de la Ley 344 de 1996, la Sala ha precisado que los acuerdos entre empleados y trabajadores sobre los pagos que no constituyen salario y por auxilio de transporte no hacen parte de la base para liquidar los aportes parafiscales<sup>15</sup>.

También precisó que si bien la Ley 344 fue expedida y tiene vigencia a partir del 27 de diciembre de 1996, se entiende que en lo que atañe a la norma

---

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

interpretativa (art. 17) sus efectos se remiten a la vigencia de la norma interpretada (art. 128 C.S.T.)<sup>16</sup>. Así las cosas, es aplicable al año gravable 1992.

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 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>17</sup>. Por esta razón el rechazo de la deducción por pagos laborales efectuados por la actora por bonificaciones extras y por auxilios educativos no tiene sustento jurídico.

De otra parte, la sentencia es congruente, toda vez que con el mismo análisis decidió la deducción por bonificaciones extras y por auxilios educativos<sup>18</sup>. Los cargos de la demanda sobre estas partidas coincidieron en argumentos de mera liberalidad y estipulación convencional. En ningún momento la DIAN solicitó la prueba de la Convención en la que se estipulara el carácter no salarial de tales pagos; tanto es así, que la demandada en la contestación y en la apelación defiende el rechazo de la deducción en el hecho de que tal pacto con el sindicato de la empresa fue sólo un acuerdo entre particulares que no suple lo dispuesto en las normas tributarias sobre deducciones y aunque los pagos por auxilios de educación, tuvieran origen convencional, fueron permanentes y por ende salario.

Finalmente, la Sala comparte el señalamiento que hace la demandada de la sentencia en cuanto consideró que los actos eran nulos por incompetencia de los funcionarios porque usurparon la función de la justicia ordinaria laboral, pues, fue un tema no invocado ni mencionado en la demanda y no era procedente que el Tribunal se pronunciara en tal sentido. Sin embargo, esta situación no cambia la decisión de confirmar la sentencia de primera instancia, ya que tampoco prosperó el cargo de apelación relacionado con la deducción por pagos laborales.

En conclusión se impone la confirmación de la sentencia que anuló los actos demandados y declaró en firme la liquidación privada de la actora del impuesto de renta de 1992.

---

<sup>16</sup> Sentencia de 4 de diciembre de 2003, Exp. 13144 M.P. Juan Ángel Palacio Hincapié.

<sup>17</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>18</sup> Pág. 15 de la sentencia, folio 242 c.ppal.

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

## **F A L L A**

**CONFÍRMASE** la sentencia del Tribunal Administrativo de Bolívar de 23 de febrero de 2007, proferida dentro del proceso de nulidad y restablecimiento del derecho de PETROQUÍMICA COLOMBIANA S.A, contra la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN.

**RECONÓCESE** al abogado a Enrique Guerrero Ramírez como apoderado de la demandada.

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

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

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**  
Presidente

**HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS**

**WILLIAM GIRALDO GIRALDO**

**HÉCTOR J. ROMERO DÍAZ**

