

## NOVEDADES TRIBUTARIAS

A continuación, presentamos algunos puntos de interés en materia tributaria:

**Bonificaciones canceladas a los empleados no son deducibles:** si hay algún tema fiscal en el que el sector privado tenga permanente preocupación es el de la subjetividad en la deducibilidad de las expensas necesarias, ya que las posiciones cambiantes del Consejo de Estado generan alta incertidumbre en la determinación del impuesto de renta. A esto debe sumarse la demora en los procesos jurisdiccionales.

Un caso que ilustra los cambios de posición del Consejo de Estado es el de las bonificaciones concedidas a los empleados por diferentes conceptos.

En sentencia de marzo primero de 2012 (Consejero Ponente: Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; número interno 17432), el Consejo de Estado rechazó la deducción de unas bonificaciones por considerar que sólo tiene ese carácter de deducibles los pagos que tiene por finalidad remunerar el trabajo, esto es, los que constituyan salario.

La parte pertinente de la sentencia dice:

“Si bien es cierto que las **bonificaciones** a los trabajadores, por ser pagos laborales, son costos para la empresa para efectos contables, para efectos tributarios, sólo son deducibles los que tengan por finalidad remunerar de alguna forma el trabajo, esto es, los que constituyan salario. No basta que la parte actora suponga que las bonificaciones que concedió, incrementan, *per se*, la productividad para alegar la relación de causalidad. Es necesario que se pruebe la incidencia que tuvo la bonificación en la actividad productiva de la empresa. Como la parte actora no lo hizo, no prospera el cargo de la apelación”.

Esta posición es contraria a la que había expresado el Consejo de Estado en sentencia de octubre 13 de 2005 (Consejera Ponente: Dr. María Inés Ortiz Barbosa; número interno 14372). En esta sentencia, el Consejo de Estado declaró nulo el concepto No. 057621 de septiembre 12 de 2003 de la DIAN; concepto cuya tesis era:

“No son deducibles del Impuesto sobre la Renta, los pagos efectuados a los trabajadores por la mera liberalidad del *empleador*, como aquellos efectuados a título de participación de utilidades y bonificaciones ocasionales, por cuanto carecen del presupuesto de necesidad exigido en la Ley para el efecto”.

De esta sentencia del año 2005 es del caso transcribir los siguientes apartes:

“En el caso *en estudio*, la DIAN interpretó en el concepto cuestionado que los pagos efectuados a los trabajadores a título de participación de utilidades y bonificaciones ocasionales, no eran deducibles en el Impuesto sobre la Renta al adolecer del presupuesto de necesidad, ya que no son indispensables o imprescindibles para la producción de la renta.

“La Sala observa que dentro del marco de remuneración de un trabajador pueden existir partidas que no constituyen factor salarial o prestacional, pero que sin embargo están inmersas dentro del concepto de pagos de índole laboral, cualquiera que sea su denominación (bonificaciones ocasionales o participación de utilidades).

“En efecto, no puede desconocerse que en la flexibilidad de las relaciones laborales, las partes pueden decidir que ciertos emolumentos no constituyan factor salarial, ni prestacional, sin que por ello se aparten de la finalidad de remunerar la labor ejecutada por el trabajador y por ende hagan parte de ingresos laborales sometidos a retención en la fuente.

“Por tanto, se precisa que para que los pagos laborales sean deducibles en materia de Impuesto sobre la Renta deben cumplir con los presupuestos, esenciales de causalidad, necesidad y proporcionalidad para ser aceptados fiscalmente como gastos, de acuerdo con los parámetros concebidos por el legislador en el artículo 107 del Estatuto Tributario y así los extraordinarios lo son solamente cuando están vinculados los beneficiarios con la actividad productora de renta e inciden en la generación del ingreso sometido a gravamen, lo cual debe analizarse en cada caso concretó, con base en las amplias facultades de investigación y fiscalización de la Administración (684 E.T)

**“En tales condiciones bien pueden existir pagos laborales esporádicos u ocasionales, sin que pierdan la connotación de necesarios, toda vez que son susceptibles de generar o ayudar a generar el ingreso en la actividad productora de renta del contribuyente, sin, desatender al criterio de proporcionalidad”.** Destacado nuestro.

Esta posición expresada en la sentencia de octubre 13 de 2005 fue ratificada por el Consejo de Estado en sentencia de julio 8 de 2010 (Magistrada Ponente: Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia; número interno 17329).

La ANDI no comparte la posición del Consejo de Estado expresada en la sentencia de marzo primero de 2012; en cambio ella sí es partidaria de las posiciones reflejadas en

las sentencias de octubre 13 de 2005 y de julio 8 de 2010. La ANDI hace propio este aparte de la sentencia de julio 8 de 2010:

**“no se puede negar de manera general el carácter de deducibles de los pagos efectuados al trabajador, a título de participaciones de utilidades y bonificaciones ocasionales, porque al provenir de una relación laboral entre la empresa y sus empleados como forma de remuneración por el servicio prestado, independientemente de que no sean salario ni factor prestacional, constituyen pagos laborales que necesariamente inciden en la generación del ingreso y por ende son gastos que aminoran la base gravable de imposición, ...”.** Destacado nuestro.

Es grave decir que sólo son deducibles las bonificaciones que constituyen salario, como se dice en la sentencia que ahora se comenta, primero porque ello implica tener que tomarlas como base para liquidar prestaciones sociales y aportes parafiscales, y, segundo, implica desnaturalizar su esencia. No tiene sentido que el contribuyente denomine como salario algo que no lo es, pues las bonificaciones no reúnen los requisitos para ser consideradas como salario, ya que son ocasionales, no retribuyen el servicio y, en muchos casos, hay pacto expreso en el sentido de que no son salario.

**La Asamblea Departamental del Magdalena, tomando como fundamento el artículo 8 de la Ley 1421 de 2010, creó la Tasa Especial de Fomento de la Seguridad Ciudadana:** la Ordenanza 006 del 6 de agosto de 2012 expedida por la Asamblea del Magdalena creó un nuevo tributo departamental denominado Tasa Especial de Fomento de la Seguridad Ciudadana. De acuerdo con lo dispuesto en la ordenanza arriba mencionada, dicho tributo tiene como ley de autorización el inciso segundo del artículo 8 de la Ley 1421 de 2010, el cual estableció lo siguiente:

“(...) Los departamentos y municipios podrán imponer tasas o sobretasas especiales destinadas a financiar los fondos-cuenta territoriales de seguridad para fomentar la seguridad ciudadana (...)”

La Ordenanza Departamental del Magdalena No. 006 del 6 de agosto de 2012 estableció como hecho generador de la tasa en cuestión:

“(...) la prestación y el consumo o uso del servicio público domiciliario de energía eléctrica en el Departamento por parte de los beneficiarios directos o indirectos del servicio público de seguridad y convivencia ciudadana.”

A su vez, ésta estableció que la causación de la tasa se da:

“(…) cuando las personas comercializadoras y/o prestadoras del servicios público domiciliario de energía eléctrica facturen dicho servicio a sus usuarios, y cuando se consuma autogenerada o cogenerada o trigenerada su propia energía eléctrica”.

Es de resaltar que la ley de autorización (Ley 1421 de 2010) no estableció parámetros claros para determinar cuales deberían ser los elementos esenciales de este tributo. Por lo tanto, dicha ley abrió la posibilidad para que cada departamento o municipio cree esta tasa de la forma y el método que a bien considere, generando así inseguridad jurídica para los contribuyentes.

**Entra en vigor del Convenio para evitar la doble tributación suscrito entre Colombia y Canadá:** de acuerdo con la información suministrada por el Ministerio de Relaciones Exteriores, el convenio para evitar la doble imposición suscrito entre Colombia y Canadá el 21 de noviembre de 2008 e incorporado a la legislación colombiana por la Ley 1459 de 2011, entró en vigor el 12 de junio de 2012, puesto que en dicha fecha el Gobierno colombiano notificó al Gobierno canadiense, a través de la Nota Diplomática DIAJI.GTAJI No. 37442, que había cumplido con los procedimientos exigidos por su legislación interna para la entrada en vigor del aludido instrumento internacional.

Al respecto, es importante tener presente que de acuerdo con el artículo 29 del mencionado convenio, la entrada en vigor no implica que el Convenio se aplique inmediatamente:

**Artículo 29. Entrada en vigor.** 1. Cada uno de los Estados Contratantes notificará al otro, a través de la vía diplomática, una vez cumplidos los procedimientos exigidos por su legislación para la entrada en vigor de este Convenio. Este Convenio entrará en vigor en la fecha de la última notificación y las disposiciones del Convenio se aplicarán:

a. en Canadá,

(i) en relación con el impuesto retenido en la fuente, por las cantidades pagadas o acreditadas a personas no residentes, a partir del primer día de enero del año calendario siguiente a aquel en que el presente Convenio entre en vigor, y

(ii) en relación con otros impuestos canadienses, por los ejercicios fiscales iniciados a partir del primer día del mes de enero en el año calendario siguiente a aquel en que el Convenio entre en vigor.

b. en Colombia,

(i) con respecto a los impuestos sobre las rentas que se obtengan y a las cantidades que se paguen, abonen en cuenta, se pongan a disposición o se contabilicen como gasto, a partir del primer día del mes de enero del año calendario inmediatamente siguiente a aquel en que el Convenio entre en vigor;

(ii) en los demás casos, desde la entrada en vigor del Convenio.

En consecuencia, las disposiciones del convenio relativas al impuesto sobre la renta solamente serán aplicables a partir del 1 de enero de 2013.

Esperamos que esta información les sean de utilidad.

Cordial saludo,

ALBERTO ECHAVARRÍA SALDARRIAGA  
Vicepresidente de Asuntos Jurídicos y Sociales