



NOTICIAS TRIBUTAR-IAS

Octubre 07 del año 2003

FLASH 113

Redacción: J. Orlando Corredor Alejo

DEDUCIBILIDAD DE PAGOS OCASIONALES A TRABAJADORES

Es realmente sorprendente ver la manera como la DIAN está emitiendo conceptos, amparándose en interpretaciones que solamente comparte ese órgano oficial, bajo entendimientos verdaderamente extraños y a la postre equivocados, que, en el fondo, no hacen otra cosa que “presionar” a quienes deciden darle prevalencia a la doctrina --es decir que actúan por temor-- en lugar de buscar refugio en la ley. Quizá se trate de una nueva forma de ejercer fiscalización desde la División de Normativa y Doctrina, emitiendo conceptos que más que orientar lo que devienen es en confusión e incertidumbre y hacen que gran cantidad de contribuyentes actúen a su amparo, generándoles mayor imposición.

Así ocurre, justamente, con el concepto 057621 de septiembre 12 de 2003, publicado en el diario oficial del 26 de septiembre, en el que se sostiene que *“No son deducibles del Impuesto sobre la renta, los pagos efectuados a los trabajadores por mera liberalidad del empleador, como aquellos efectuados a título de participación de utilidades y bonificaciones ocasionales, por cuanto carecen del presupuesto de necesidad exigido por la ley para el efecto”*.

Conforme al citado concepto, los pagos que el empleador hace a sus trabajadores por mera liberalidad carecen de necesidad porque en su sentir, no es “normalmente acostumbrado” que los empleadores entreguen estas prebendas a sus empleados. Como no son “usuales” dentro de las prácticas empresariales, concluye el concepto oficial, tales pagos no son “necesarios” ya que la necesidad, conforme al artículo 107 del ET, se configura cuando el pago sea susceptible de generar el ingreso o ayudar a generarlo. Por ende, los pagos de bonificaciones y demás gratificaciones eventuales, si bien son pagos útiles, no son realmente indispensables para producir la renta. Por ello, sigue el concepto, *“... frente a la necesidad como elemento del gasto, no cuentan esos pagos con las condiciones propias de la esencia de este presupuesto, o sea, de pertenecer a aquellos eminentemente indispensables o imprescindibles para la producción de la renta. Pues al no ser retribución directa del servicio contratado con el trabajador, se convierten en reconocimientos extraordinarios por su desempeño, lo que los hace aleatorios. La característica de esos pagos, de ser ocasionales y de depender de la liberalidad del empleador, desvirtúa el carácter de necesidad y con ello se evidencia que no está de presente esta condición dentro de los elementos esenciales del gasto para que tenga repercusión fiscal como deducción”*.

Respetamos el criterio anterior, pero lo juzgamos equivocado por las siguientes razones:



Primero, si bien es cierto que conforme al artículo 107 del ET las *expensas* son deducibles cuando las mismas tengan relación de causalidad, necesidad y proporcionalidad, no es menos cierto que tales requisitos deben evaluarse de cara a la *expensa que de manera general encierra otros conceptos* específicos del gasto. En el caso concreto que se analiza, la *expensa* que origina el gasto es la conocida como “**pagos laborales**”, la que a su vez encierra otros conceptos remuneratorios que, de acuerdo con la ley laboral y por la libre expresión de la voluntad de las partes, adoptan diversas maneras de materializarse. Entendemos por “pagos laborales” todos aquellos pagos que se originan en la relación laboral o legal y reglamentaria (Artículo 206 ET), que se efectúan al trabajador o a un tercero, como retribución directa o indirecta del servicio.

De acuerdo con los artículos 127 y 128 del Código Laboral, en armonía con el artículo 17 de la ley 344 de 1996, los pagos laborales pueden ser *permanentes* (v.gr. salarios, prestaciones sociales, bonificaciones habituales, horas extras, comisiones, entre otros), u *ocasionales* (tales como primas, bonificaciones o gratificaciones ocasionales, participación de utilidades, entre otros), *constitutivos de salario y no constitutivos de salario*. Pero, sean o no salario, sean permanentes u ocasionales, todos ellos participan de la categoría de “**pagos laborales**”, es decir, todos ellos encuentran causa en la relación laboral. Es más, todas ellas son remuneratorias porque compensan, de manera directa o indirecta, el servicio recibido del trabajador.

Omite analizar el concepto de la DIAN que al amparo de las normas del derecho laboral, la “remuneración” a favor de los trabajadores siempre es “pactada”, pudiendo revestir ese pacto diversas modalidades, tales como la de recibir bonificaciones no constitutivas de salario cuando se ocurran ciertos hechos o condiciones. Acaso lo que cree la DIAN es que una partida es de mera liberalidad porque el empleador la entrega porque sí y no porque resulta comprometida por la existencia de una relación laboral. El que una bonificación se pague por la iniciativa del empleador, no da mérito para descalificarla como pago laboral y menos aún para desestimar su necesidad, porque, las más de las veces las tales bonificaciones se entregan como un mecanismo nivelatorio de las compensaciones que usualmente recibe el empleado, y aunque no fuera así, de cualquier manera, por tener origen en el contrato de trabajo, se tornan “pagos laborales”.

Ahora bien, como se anotó arriba, la *expensa* en este caso, que permite valorar la relación de causalidad, necesidad y proporcionalidad, es el **pago laboral** y no cada uno de los diferentes elementos componentes. A nosotros no nos cabe duda que los pagos laborales (en todas sus manifestaciones) son deducibles por reunir los requisitos exigidos por el artículo 107 del ET para las expensas.

Pero no sólo lo acabado de decir. El artículo 87-1 del ET es el fundamento que de manera directa y sin dubitación permite llegar a una conclusión distinta a la del concepto oficial.



En efecto, conforme a este último artículo, los contribuyentes NO podrán solicitar como costo o deducción, los pagos cuya finalidad sea remunerar de alguna forma y que no hayan formado parte de la base de retención en la fuente por ingresos laborales. Por manera que, a la luz de esta norma legal, los pagos (todos los pagos sin distinción, sean directos o indirectos), que tengan por finalidad remunerar de alguna forma (léase bien, remunerar de alguna forma), son deducibles de la renta cuando se integran a la base de retención por pagos laborales. O sea que cualquier pago laboral puede ser deducido bajo la condición de que se tome en cuenta para formar parte de la base de retención en la fuente y, como sabemos, las bonificaciones ocasionales, lo mismo que las permanentes, hacen parte de la base de retención.

En esta forma, los pagos eventuales que se realicen a los trabajadores, son deducibles de la renta; primero, porque son “pagos laborales” y su necesidad debe ser vista de cara al concepto “pago laboral” y, segundo, porque la deducción de los pagos laborales depende de que el concepto de pago se integre a la base de retención.

*****Queda prohibida su reproducción total o parcial con fines comerciales.**