



Radicado: 76001-23-33-000-2017-00454-01 (27428)

Demandante: Colombina S.A.
FALLO

**CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

CONSEJERO PONENTE: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá D.C., primero (1°) de agosto de dos mil veinticuatro (2024)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 76001-23-33-000-2017-00454-01 (27428)
Demandante: Colombina S.A.
Demandada: U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN-

Temas: Impuesto sobre la renta – año 2013. Costos y deducciones.
Sanción por inexactitud.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 31 de marzo de 2022, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, que negó las pretensiones de la demanda.

ANTECEDENTES

El 11 de abril de 2014, la sociedad Colombina S.A. presentó la declaración del impuesto sobre la renta correspondiente al año gravable 2013, en la que determinó un saldo a favor de \$13.469.792.000¹. La demandante solicitó la devolución o compensación del mencionado saldo a favor el 12 de junio de 2014, solicitud que fue resuelta por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -Dian- mediante Resolución nro. 0294 del 10 de julio de 2014, en la que ordenó la devolución de la suma solicitada².

El 1.º de junio de 2016, la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Tuluá expidió el Requerimiento Especial nro. 212382016000014, en el cual propuso a la demandante modificar la liquidación privada del año gravable 2013, en el sentido de disminuir el valor de los gastos operacionales de administración y de los gastos operacionales de venta. Igualmente, propuso la liquidación de una sanción por inexactitud³.

Prevía respuesta al requerimiento especial⁴, la DIAN profirió la Liquidación Oficial de Revisión nro. 212412016000029 del 12 de diciembre de 2016, en la cual mantuvo las glosas propuestas en el requerimiento especial, y liquidó una sanción por inexactitud a cargo de la demandante por \$370.811.000⁵.

¹ Folio 3, c.a. 1.

² Folio 169, c.a. 1.

³ Folios 656 a 668, c.a. 4.

⁴ Folios 705 a 724, c.a. 5.

⁵ Folios 61 a 80, c.p.



DEMANDA

Colombina S.A., en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, y conforme a lo dispuesto en el parágrafo del artículo 720 del Estatuto Tributario, formuló mediante apoderado ante esta jurisdicción las siguientes pretensiones⁶:

“A Que se declare la nulidad total de la Liquidación Oficial de Revisión No. 212412016000029 de 12 de diciembre de 2016, proferida por la Dirección Seccional de Impuestos y aduanas de Tuluá, actuación administrativa por medio de la cual la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Tuluá pretende modificar la declaración privada del impuesto sobre la Renta y Complementarios del año gravable 2013.

B Que como consecuencia de lo anterior se reestablezca el derecho de COLOMBINA de la siguiente manera:

1. Que se declare la firmeza de la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios presentada por COLOMBINA por el año 2013.

2 Que se declare que no son de cargo de COLOMBINA las costas en que incurra la DIAN con relación a la actuación administrativa, ni las de este proceso”.

Normas violadas

La demandante invocó como normas violadas los artículos 107, 116 y 647 del Estatuto Tributario; 21 de la Ley 50 de 1990, y 4 del Decreto 1127 de 1991.

Concepto de violación

La demandante cuestiona la liquidación oficial demandada, por considerar que esta carece de sustento legal al desconocer el carácter deducible de los pagos efectuados por los siguientes conceptos:

Afiliación a entidades gremiales

Para la demandante, la Dian rechazó injustificadamente el carácter deducible de los pagos efectuados por concepto de afiliación a la Asociación Nacional de Empresarios -Andi-, al considerar que según el artículo 116 del Estatuto Tributario entonces vigente, los únicos pagos deducibles son aquellos que se realizan para ingresar a la respectiva entidad gremial, sin que puedan deducirse aquellas cuotas que se pagan periódicamente para mantenerse como miembro de la misma.

La interpretación realizada por la administración tributaria de la norma citada es errónea, al darle un alcance que no le corresponde. Tanto las cuotas de sostenimiento como las de afiliación a entidades gremiales se asemejan para efectos de deducibilidad fiscal, por cuanto limitar la deducción solo a la cuota de afiliación supone hacer una distinción donde no la hizo el legislador.

Según se desprende del texto y de los antecedentes del artículo 116 citado, la intención del legislador fue permitir la deducibilidad de todos los pagos que realiza el contribuyente con la finalidad de vincularse a las entidades gremiales. Permanecer

⁶ Folios 254 y 255, c.p.1 (págs. 5 y 7 del documento nro. 16 en Samai).



afiliado a un gremio es importante para la actividad productora de renta de las empresas, pues permite a los asociados promocionar sus negocios y defender sus intereses dentro de un mercado altamente competitivo. En todo caso, aún si se considera que tales pagos no se encuentran contemplados como deducibles en el artículo 116 del E.T., resultan deducibles por constituir expensas necesarias, proporcionales y relacionadas con el desarrollo de la actividad productora de renta, de conformidad con el artículo 107 del mismo ordenamiento.

Pagos a favor de la Bolsa de Valores de Colombia

Los pagos realizados por la demandante a favor de la Bolsa de Valores de Colombia son deducibles, en la medida en que son necesarios para la actividad productora de renta de la empresa. Colombina incurre en esta erogación porque tiene sus acciones inscritas en el Registro Nacional de Valores y Emisores (RNVE), y además es emisor de bonos que cotizan en esta bolsa de valores. La tarifa anual de sostenimiento que se paga corresponde a una contraprestación por los servicios y beneficios recibidos por la Bolsa de Valores, que consisten en dar acceso a su plataforma para que terceros adquieran los bonos, y de esta manera poder financiar las actividades de la compañía.

Estos pagos son deducibles según lo dispuesto en el artículo 107 E.T., pues tienen un nexo causal con su actividad, en la medida en que permiten a la demandante obtener financiación para su actividad productora de renta, gracias a la adquisición de bonos por parte de terceros que son emitidos y se negocian a través de la bolsa de valores. También es un pago necesario para acudir al mercado de capitales y obtener fondos, y son proporcionales, pues guardan una magnitud razonable frente a la renta líquida obtenida por la demandante. De no realizar estos pagos, la empresa presentaría problemas de liquidez para afrontar sus obligaciones, lo cual redundaría en dificultades financieras y en una menor capacidad para producir rentas gravadas.

Pagos en favor del sindicato

Para la demandante, la liquidación oficial demandada es nula al desconocer el carácter deducible de las sumas pagadas por la empresa a favor del sindicato por valor de \$154.841.600, al ser expensas necesarias de conformidad con lo dispuesto en el artículo 107 E.T. La Dian no tiene en cuenta que los pagos por dicho concepto son realizados por Colombina en virtud de la convención colectiva de trabajo firmada con el sindicato de la compañía el 27 de mayo de 2011, la cual es fuente de obligaciones de acuerdo con lo establecido en el artículo 467 del Código Sustantivo del Trabajo.

Los pagos a favor del sindicato son necesarios y tienen relación de causalidad con la actividad de la demandante, ya que (i) se realizan en cumplimiento de las obligaciones impuestas por la convención colectiva, vinculante para la empresa por expreso mandato legal, y (ii) son indispensables para el normal funcionamiento de la compañía y el cumplimiento de su objeto social, en tanto no realizarlos conduciría a la suspensión de actividades, y a la imposición de sanciones contra la demandante.

Seguro de vida colectivo

No cabe rechazar la deducción del gasto efectuado por concepto del seguro de vida colectivo pagado por la empresa, pues el mismo resulta obligatorio para Colombina en virtud de su inclusión en la convención colectiva de trabajo suscrita entre la empresa



y su sindicato. Este pago resulta necesario, porque en la hipótesis en que la empresa no lo hiciera, tanto los sindicatos como los trabajadores podrían adelantar acciones legales en las que la compañía se vería forzada a pagar cuantiosas sanciones, además de los daños y perjuicios causados.

Auxilio de deportes en favor de empleados

La administración considera que los gastos por actividades recreativas, deportivas o de capacitación a favor de los trabajadores no son deducibles, ya que no son indispensables para obtener la renta declarada. Por el contrario, la demandante estima que estos pagos son necesarios y guardan relación de causalidad con la renta, ya que tienen como objeto generar bienestar en los empleados e incrementar la productividad de la compañía, y con su realización se da cumplimiento a la obligación legal de organizar eventos recreativos, deportivos y de capacitación a los trabajadores, de acuerdo con el artículo 21 de la Ley 50 de 1990.

En caso de que la compañía no realizara estos eventos recreativos estaría incumpliendo las normas laborales, y podría ser sancionada por parte de los inspectores del trabajo. Y aún si estos gastos no redundan en el incremento efectivo de las rentas obtenidas resultan deducibles, ya que tanto el artículo 21 de la Ley 50 de 1990 como el Decreto 1127 de 1991 imponen una obligación de medio y no de resultado.

Además, estos gastos son deducibles por cuanto tienen relación de causalidad con la actividad productora de renta, ya que propenden por generar una mayor productividad en Colombina, y son obligatorios y necesarios porque la misma ley exige que se incurra en tales gastos.

Suscripción a revistas y periódicos

La autoridad tributaria se equivoca al estimar que los gastos por suscripción a revistas y periódicos no son deducibles porque no tienen relación de causalidad con la actividad productora de renta de la compañía. Para la demandante, estos pagos son deducibles puesto que son necesarios para el bienestar, la información y la cultura de los empleados de la empresa, lo que redundará en un incremento de productividad. Permitir que sus colaboradores se mantengan al tanto de las noticias de actualidad, y entre ellas, las propias del mundo de negocios, les permite a los niveles directivos tomar mejores decisiones, conscientes e informadas.

Arancel judicial

El arancel judicial pagado por Colombina corresponde a una contribución parafiscal que es deducible de conformidad con la jurisprudencia del Consejo de Estado. Esta erogación resultó necesaria para la demandante, con el fin de presentar dos demandas sobre asuntos aduaneros ante la jurisdicción administrativa, contra actos que impusieron mayores tributos aduaneros y multas a cargo de la empresa.

Estos pagos resultaron necesarios, porque la única vía al alcance de la empresa para discutir la legalidad y evitar el pago de los mayores aranceles y sanciones era mediante la presentación de esas demandas, para lo cual tuvo que pagarse el arancel judicial. El pago del arancel judicial cuya deducibilidad se cuestiona tiene relación de causalidad con la actividad de la empresa, puesto que debe importar productos



constantemente para producir, y el pago de los tributos aduaneros hacen parte del giro ordinario de su negocio.

Añadió que el pago del arancel fue necesario en la medida que era obligatorio, al punto de que si no se hacía, la demanda resultaría inadmitida, la compañía se vería expuesta a una disminución de sus rentas (por un mayor pago de tributos y sanciones), y perdería la posibilidad de obtener otras rentas solicitadas en la demanda (costas procesales y agencias en derecho). El pago además fue proporcional, ya que en virtud de los artículos 7 y 8 de la Ley 1653 de 2013, el arancel se liquidaba a una tarifa del 1,5% del total de las pretensiones dinerarias, que constituían la base gravable.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La **U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -Dian-** se opuso a las pretensiones de la demanda en los siguientes términos⁷:

Para la administración tributaria, el pago de la cuota de afiliación a favor de la Andi no es deducible, en tanto el artículo 116 E.T. solo contempla como deducible el pago del valor de la cuota de afiliación pagada, y no el de las cuotas de sostenimiento o por cualquier otro concepto. Las normas que consagran beneficios tributarios deben interpretarse de manera restrictiva, por lo que si el legislador hubiese querido autorizar la deducción de las cuotas de sostenimiento, y no solo de las de afiliación, así lo hubiese establecido en el texto de la norma.

La administración no está realizando una interpretación equivocada de la norma citada; antes bien, se ciñe a lo dispuesto en su tenor literal, para concluir que el pago correspondiente a la cuota de sostenimiento a favor del gremio no es deducible. Es la demandante la que le otorga a la ley un sentido que no tiene, y se esfuerza por hacerle decir a la norma lo que la misma no contempla. No puede equipararse el tratamiento fiscal de las cuotas de afiliación a estas entidades al de las cuotas de sostenimiento, si la propia ley no lo hizo así.

Tales pagos no serían deducibles según lo dispuesto en el artículo 107 E.T., en tanto no son necesarios para que la demandante lleve a cabo su actividad productora de renta. A estos pagos no se les puede atribuir el aumento de la productividad de la empresa, condición para que sean deducibles, pues para ello la empresa realiza otras erogaciones, como gastos en publicidad, mercadeo y en maquinaria especializada. La causalidad, como requisito para la deducibilidad de la expensa, está relacionada con el ingreso, y no con la actividad que lo genera.

No es deducible el pago efectuado a favor de la Bolsa de Valores, ya que no son gastos indispensables o necesarios para generar ingresos, ni se les puede atribuir el incremento de la productividad. Tampoco son necesarios, en la medida en que no obedecen a un deber legal, sino que son un pago voluntario por parte de la empresa, y no son indispensables para la ejecución de su objeto social.

No hay lugar a deducir los pagos efectuados por la demandante a favor del sindicato, pues el hecho de que la demandante esté convencionalmente obligada a efectuar pagos a favor del sindicato no significa que tales pagos correspondan a expensas necesarias de conformidad con lo dispuesto en el art. 107 E.T., ya que no son

⁷ Folios 341 a 361, c.p.



necesarios para producir la renta declarada por la contribuyente. La posibilidad de que de la falta de su pago se deriven perjuicios no supone que sean deducibles, pues no son necesarios para la producción de renta gravable.

Los gastos correspondientes a la póliza de seguro de vida colectivo tampoco son deducibles, en tanto no resultan necesarios para la actividad de la compañía. Las actividades de las organizaciones sindicales son muy diferentes a las de la sociedad demandante, por lo que no realizar tales pagos no afecta la generación de ingreso de la contribuyente.

Por otra parte, sostuvo que los pagos que corresponden a actividades deportivas no son deducibles, por cuanto tampoco no son indispensables para la generación de renta, y si bien pueden contribuir a la motivación y recreación de los trabajadores, tales gastos no son necesarios o imprescindibles para el desarrollo de su objeto social. No es suficiente con que tales pagos sean legalmente obligatorios para ser deducibles, pues además, deben cumplir con los requisitos establecidos en el art. 107 del E.T. para que tengan tal calidad.

Tampoco son deducibles los gastos por concepto de suscripción a revistas y periódicos, en la medida en que no tienen ninguna injerencia en la generación de ingreso de la demandante. Tales gastos no son necesarios ni tienen relación de causalidad con la obtención de rentas por parte de Colombina S.A., por lo que no resultan deducibles en su impuesto de renta.

Por último, afirmó que no hay lugar a deducir los pagos por concepto de arancel judicial, ya que las contingencias judiciales no hacen parte del objeto social de la demandante, y su pago no es necesario, en la medida en que no efectuarlo no le impide realizar su actividad productora de renta. Aunque su pago pueda afectar las finanzas de la contribuyente, ello no guarda relación con su producción, o con la obtención de ingresos gravables. Además, su pago podría exigírsele a la parte vencida en la liquidación de costas procesales.

En conclusión, la administración tributaria sostuvo que la demandante no demostró que los pagos correspondientes a las deducciones rechazadas cumplieran los requisitos establecidos en el artículo 107 E.T. para ser deducibles, en la medida en que no probó que correspondieran a pagos por insumos necesarios para la fabricación y comercialización de productos alimenticios, que es el objeto social de la demandante, ni que hubiese un vínculo necesario entre la actividad generadora de renta y el motivo de las expensas rechazadas como deducibles.

SENTENCIA APELADA

El **Tribunal Administrativo del Valle del Cauca** negó las pretensiones de la demanda⁸.

Para el Tribunal, la conclusión de la Dian en la liquidación oficial demandada se ajustó a derecho al sostener que no son deducibles las cuotas de sostenimiento pagadas a una asociación gremial, en la medida en que el texto del artículo 116 E.T. solo habla de las cuotas de afiliación. Además, no son gastos necesarios para el desarrollo de la actividad productora de renta, ni inciden en el aumento de la productividad de la

⁸ Ibidem.



empresa. Lo mismo sucede con el pago a favor de la Bolsa de Valores, que consiste en una cuota anual de sostenimiento para acceder a la plataforma que permite que terceros adquieran sus bonos, ya que no resulta un gasto obligatorio; y aunque puedan representar una ventaja para el desarrollo de su actividad, no resultan indispensables para la generación de renta.

Los gastos a favor del sindicato tampoco pueden tomarse como deducibles, pues si bien son legalmente obligatorios, no puede decirse que sean necesarios según lo dispuesto en el artículo 107 E.T., en tanto no son indispensables para producir la renta declarada por la contribuyente. Tales pagos carecen del requisito de relación de causalidad, pues no contribuyen de manera directa a generar ingresos o renta.

Igualmente, los costos y gastos por concepto de primas de seguro de vida colectivo y por auxilio de deportes tampoco son deducibles, porque no cumplen con los requisitos de necesidad y obligatoriedad que menciona el artículo citado. Los pagos por concepto de seguro de vida no cumplen el requisito de relación de causalidad, en tanto no hay relación entre el gasto y la actividad productora de renta. Los gastos por concepto de auxilios deportivos tampoco guardan relación con la actividad productora de renta, ni son indispensables para obtenerla.

No resultan deducibles los pagos por concepto de suscripción a revistas y periódicos, pues si bien ayudan a que los trabajadores de la demandante estén actualizados, adquieran un mayor nivel cultural y mayores conocimientos, carecen de relación de causalidad con la actividad productora de renta y no son necesarios para el desarrollo del objeto social de la contribuyente, en la medida en que no resulta indispensable para que esta lleve a cabo su actividad o genere ingresos.

Finalmente, sostuvo que los pagos por concepto de arancel judicial no resultan deducibles porque tal pago no es propio del objeto social de la demandante, ni son un requisito para el desarrollo de su actividad. La falta de pago de esta erogación interfiere en el acceso a la justicia y en el ejercicio de ciertas facultades de defensa, pero no corresponden al desarrollo mismo de la actividad generadora de rentas de la demandante.

RECURSO DE APELACIÓN

La **parte demandante** apeló la decisión del Tribunal, por considerar que la misma no se ajustó a derecho⁹.

A su juicio, el Tribunal erró en su análisis de la deducibilidad de los pagos a favor de entidades gremiales, pues la discusión sobre ello no se desarrolló sobre el cumplimiento de los requisitos de necesidad, proporcionalidad y causalidad de las expensas, sino desde la naturaleza de los pagos. Según lo dictado por el artículo 116 del E.T., y la intención de legislador al establecer esa norma, tanto las “cuotas de sostenimiento” como las “cuotas de afiliación” a entidades gremiales resultan deducibles en el impuesto de renta. El Tribunal se limitó a mencionar que, en su criterio, estas erogaciones no eran necesarios para la actividad productora de renta de Colombina, sin mayor análisis sobre el desarrollo legal y jurisprudencial sobre este punto.

⁹ Ibidem.



Tanto las cuotas afiliación y de sostenimiento a favor de entidades gremiales cumplen con los requisitos para su deducibilidad según el artículo 107 del E.T., pues como consecuencia de los mismos se obtienen servicios que son necesarios y tienen relación de causalidad con la actividad productora de renta de la demandante. También resultan proporcionales, pues los valores pagados resultan razonables de acuerdo con la capacidad económica de la demandante y del mercado del que hace parte.

Los pagos a favor de la Bolsa de Valores de Colombia corresponden a la contraprestación para que esa entidad brinde acceso a su plataforma de negocios, para que terceros adquieran los bonos de la demandante, y de esta manera esta pueda financiar su actividad económica. Ello le permite obtener financiación, evitar problemas de liquidez, y sus montos son razonables, con lo que se entienden cumplidos los requisitos de necesidad, proporcionalidad y relación de causalidad que requiere el art. 107 E.T. para ser deducibles.

Insistió en que los gastos por costos y gastos sindicales son también deducibles en tanto son obligatorios en virtud de la convención colectiva de trabajo suscrita por la demandante con el sindicato. Esta erogación es necesaria, ya que de no realizarse se podría paralizar la actividad de la compañía, así como incurrir en cuantiosas multas.

La deducibilidad del pago por concepto de la póliza del seguro de vida colectivo fue plenamente probada. Este pago resulta ser una expensa necesaria y con relación causal con la actividad productora de renta, toda vez que mitiga el impacto económico que tiene para la compañía el riesgo inminente al que se someten sus trabajadores, que en caso de materializarse, puede impactar negativamente a la empresa.

Los pagos correspondientes a auxilios deportivos ya habían sido reconocidos como deducibles en un caso similar, por lo que la decisión del Tribunal contradice la jurisprudencia del Consejo de Estado sobre este punto. Además, es claro que tales pagos cumplen con los requisitos de necesidad, proporcionalidad y relación de causalidad para ser deducibles, ya que incentivan a los empleados a ser más productivos, y corresponden a programas que se desarrollaron en cumplimiento de lo dispuesto en el Decreto 1127 de 1991.

El Tribunal también desconoció sin justificación la deducibilidad de los pagos por concepto de suscripción a revistas y periódicos, pues tales gastos son necesarios para obtener un mayor bienestar de los empleados de la compañía, y su realización redunda en un incremento de la productividad de la empresa.

Añadió que se desconoció el carácter deducible de los pagos por concepto de arancel judicial, que ha sido reconocido por la jurisprudencia. Los pagos por este concepto se efectuaron para adelantar procesos judiciales sobre actos que cuestionaron los términos de la importación de unos productos procedentes de Argentina, y que impusieron multas a cargo de la demandante. La única vía que la compañía tenía para discutir y no pagar los valores cobrados en tales actos era presentando una demanda, para lo cual se tuvo que pagar el arancel judicial, y por ello resulta ser una erogación necesaria según el art. 107 E.T.

Los casos que dieron lugar al pago del arancel judicial tienen una relación clara con la actividad productora de renta de la demandante, ya que se originaron en importaciones



de bienes necesarios para desarrollar su actividad. El pago además resultaba necesario y proporcional, ya que correspondía a una obligación legal.

Por último, sostuvo que no había lugar a la imposición de una sanción por inexactitud en este caso, ya que la demandante no incluyó en su declaración datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, de los cuales se derivó un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente. La demandante tomó como deducibles los costos y gastos objetados en cumplimiento de los requisitos previstos por el artículo 107 del E.T., por lo que no existe razón para imponer la sanción por inexactitud.

TRÁMITE DE SEGUNDA INSTANCIA

El recurso de apelación fue admitido mediante auto del 17 de noviembre de 2023¹⁰. En tanto no se solicitó la práctica de pruebas en segunda instancia, ni había lugar a decretarlas, no se corrió traslado para alegar, de conformidad con lo dispuesto en el numeral 5.º del artículo 247 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

En escrito posterior, la **parte demandada** defendió la sentencia apelada, al sostener que esta se sustentó en los hechos analizados, la norma aplicable, y en las fuentes doctrinales y jurisprudenciales. Aunque los gastos cuestionados podrían resultar en beneficios para la empresa, esa circunstancia por sí misma no es suficiente para que el gasto se pueda deducir, pues se requiere que el mismo sea necesario para la producción de la renta gravable, y no que se obtenga cualquier tipo de beneficio para el desarrollo de la actividad comercial. La demandante no logró demostrar que los gastos deducidos eran expensas necesarias para la producción de la renta; esto es, que eran indefectibles en la producción de la renta gravable¹¹.

El **Ministerio Público** consideró¹² que se debe revocar la sentencia apelada, y en su lugar acceder a las pretensiones de la demanda. A su juicio, la demandante demostró la procedencia de las deducciones declaradas, con respecto a la generación de ingresos, dada su actividad comercial y el desarrollo de sus negocios.

Estimó que las erogaciones laborales son expensas extralegales que hacen parte de los pagos de los contratos de trabajo, y por ello son deducibles. No se hacen por mera liberalidad, sino en cumplimiento de un deber legal, porque de lo contrario la empresa se vería avocada a multas e incluso al cierre del establecimiento de comercio.

Los pagos a los gremios y la Bolsa de Valores de Colombia son erogaciones que la empresa tiene que hacer, en consideración a su tamaño, y los activos e ingresos que obtiene. El pago a los gremios está asociado con la actividad desplegada, ya que el gremio intercede ante el gobierno nacional en defensa de los intereses de los afiliados; y si estos intereses no se defienden, puede afectarse la actividad y la generación de renta de la empresa. La colocación de bonos en el mercado es una modalidad de financiación corriente para las empresas, que les permite obtener mayor financiación y aumentar su productividad.

¹⁰ Documento nro. 23 en Samai.

¹¹ Documento nro. 53 en Samai.

¹² Documento nro. 55 en Samai.



La sanción por inexactitud no procede, en la medida en que la contribuyente incluyó factores que sí constituían deducciones o costos asociados con la actividad productora de renta, y cuenta con pruebas que así lo sustentan.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Problema jurídico

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la parte demandante, le corresponde a la Sala determinar si es procedente el rechazo de las deducciones correspondientes a (i) pagos por concepto de afiliación a entidades gremiales, (ii) pagos a favor de la Bolsa de Valores de Colombia, (iii) gastos a favor del sindicato, (iv) pólizas de seguros a favor de los empleados, (v) pagos por actividades deportivas a favor de los empleados, (vi) gastos por suscripción a revistas y periódicos, y (vii) pagos por concepto de arancel judicial. Adicionalmente, deberá decidir sobre la procedencia de la sanción por inexactitud.

Para ello, la Sala retomará lo dicho en otras oportunidades en casos entre las mismas partes, en las que se ocupó del análisis de la mayoría de las glosas anteriores¹³.

Deducibilidad de cuotas de afiliación a gremios

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 107 del Estatuto Tributario, “*Son deducibles las expensas realizadas durante el año o período gravable en el desarrollo de cualquier actividad productora de renta, siempre que tengan relación de causalidad con las actividades productoras de renta y que sean necesarias y proporcionadas de acuerdo con cada actividad. La necesidad y proporcionalidad de las expensas debe determinarse con criterio comercial*”.

La Sala ha sostenido que la relación de causalidad es el nexo que se predica entre la erogación y la actividad generadora de renta, y se verifica cuando la expensa se realiza en el desarrollo o ejecución de la actividad, aunque esta no genere ingresos o utilidades gravables durante el periodo. En cuanto a la necesidad, la expensa se valora con criterio comercial, para lo cual debe verificarse si resulta razonable o provechosa para el desarrollo de la actividad productora de renta en situaciones de mercado, y que real o potencialmente permita desarrollar, conservar o mejorar la actividad generadora de renta¹⁴.

El artículo 116 del Estatuto Tributario, conforme a su texto adicionado por el artículo 57 de la Ley 1430 de 2010, disponía:

“Artículo 116. *Deducción de impuestos, regalías y contribuciones pagados por los organismos descentralizados.* Los impuestos, regalías y contribuciones, que los organismos descentralizados deban pagar conforme a disposiciones vigentes a la Nación u otras entidades territoriales, serán deducibles de la renta bruta del respectivo contribuyente, siempre y cuando cumplan los requisitos que para su deducibilidad exigen las normas vigentes.

¹³ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencias del 30 de junio de 2022, exp. 25795, M.P. Stella Jeannette Carvajal Basto, y del 16 de noviembre de 2023, exp. 27111, M.P. Milton Chaves García.

¹⁴ Cfr. Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia de Unificación 2020CE-SUJ-4-005 del 26 de noviembre de 2020, exp. 21329, M.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.



Parágrafo 1°. Las cuotas de afiliación pagadas a los gremios serán deducibles del impuesto de renta".

Los pagos a favor de entidades gremiales cumplen con los requisitos mencionados para su deducibilidad, en la medida en que sí permiten desarrollar de manera más eficiente la actividad productora de renta de la demandante, y resultan plenamente justificadas en el ámbito empresarial. Conforme al criterio comercial que debe utilizarse para evaluar el carácter deducible de las expensas, según lo dispuesto en el artículo 107 del Estatuto Tributario, la afiliación a los gremios empresariales y los gastos necesarios para mantener tal condición (cuotas de sostenimiento) tienen relación con el desarrollo de una actividad empresarial en nuestro medio, por lo que resultan deducibles. Así lo sostuvo la Sala en otra oportunidad¹⁵:

"En relación con el pago de afiliaciones y cuotas de sostenimiento de asociaciones gremiales, la Sala ha señalado que sí son deducibles, porque esos pagos se fundamentan en las buenas prácticas empresariales que se han venido generalizando y ejecutando de manera notoria al punto que el mismo legislador ya las trata como expensas deducibles.

Es por eso que resulta procedente que Colombina solicite la deducción de esta expensa, pues, no puede perderse de vista que de acuerdo con su objeto social y el de los citados gremios, la afiliación a esas asociaciones gremiales es comercialmente necesaria para el desarrollo de su objeto social".

(Subraya la Sala)

Si bien es claro que el artículo 116 del Estatuto Tributario vigente para el año gravable en discusión no contenía una mención literal a las cuotas de sostenimiento, la Sala considera improcedente limitar la deducibilidad únicamente al pago que autorizaba la afiliación al gremio, para negar que la mención de las cuotas comprende también las cuotas de sostenimiento, comoquiera que las últimas permiten mantener la plena participación de la empresa en las actividades y en los beneficios que ofrece el gremio en cuestión. La diferencia conceptual entre el pago de la cuota (inicial) de afiliación y las subsiguientes de sostenimiento a favor del gremio no justifica considerar a las segundas como excluidas del ámbito de la deducción, pues tales pagos tienen el mismo propósito de vincular a un ente económico a una entidad gremial que puede apoyarla en el desarrollo de sus actividades, y por lo mismo, se consideran necesarios y relacionados con la actividad económica de la demandante. Por lo tanto, prospera el cargo.

Pagos a favor de la Bolsa de Valores de Colombia

Como fue expuesto por la demandante en la demanda y en el recuso de apelación, las erogaciones a favor de la Bolsa de Valores tienen por objeto permitirle a la empresa acceder a los mecanismos de financiación que ofrece el mercado de capitales, y con ello, obtener recursos económicos de terceros inversionistas para desarrollar su actividad, y mantener su posición en el mercado.

Dado su propósito, tales expensas resultan deducibles, ya que es claro que resultan necesarias, evaluadas con un criterio comercial, para que la empresa pueda acceder a mayores oportunidades de solvencia económica, y con ello, de desarrollar de forma más eficiente y productiva su actividad productora de renta. Es claro que guardan

¹⁵ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia del 8 de septiembre de 2016, exp. 18945, M.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.



relación de causalidad con la misma, ya que la obtención de liquidez y de mayores inversionistas le permite a la demandante fortalecer su posición en el mercado, y con ello, ser más eficiente en el desempeño de su actividad.

Por lo tanto, prospera el cargo.

Deducibilidad de los pagos a favor del sindicato

Según los criterios de deducibilidad de las expensas contenidos en el artículo 107 ET. y mencionados más arriba, resulta procedente que la sociedad demandante haya solicitado la deducción de los pagos efectuados a favor del sindicato de la empresa, en virtud de lo acordado en la convención colectiva, pues ello resulta necesario y proporcionado para el desarrollo de su objeto social. No cabe sostener que como el sindicato tiene un objeto diferente al de la sociedad cuyos trabajadores representa, no hay relación de causalidad o necesidad en la expensa que justifique la deducibilidad de esta erogación para la empresa.

No se discute en este caso que el gasto a favor del sindicato fue pagado por la empresa en virtud de lo dispuesto en la convención colectiva suscrita con este, por lo que la demandante se encontraba jurídicamente obligada a efectuar tal gasto. Así, el pago a favor del sindicato no solo resulta conveniente o plausible en el desarrollo de la actividad de la sociedad demandante, sino legalmente obligatorio, de donde resulta aún más claro su carácter necesario, a la luz del artículo 107 E.T¹⁶.

Por lo anterior, procede el cargo de apelación presentado por la demandante.

Pólizas de seguro a favor de los empleados

En cuanto a la deducibilidad de la póliza de seguro de vida colectivo, se reitera lo dicho anteriormente por la Sala, en cuanto es un pago que protege la fuerza laboral, e incide directamente en la productividad de la empresa¹⁷. Dijo la Sala en esa oportunidad:

“Al efecto, se reitera que, en criterio de la Sala, la necesidad se cualifica de acuerdo a su intervención directa o indirecta en la obtención de ingresos, de forma que ayude a generarlos, y se valora con «*criterio comercial*», para lo cual se debe verificar si resulta razonable, «*provechosa para el desarrollo de la actividad productora de renta en situaciones de mercado*», y que «*real o potencialmente, permita desarrollar, conservar o mejorar la actividad generadora de renta*». En lo que refiere a esta expensa, se ha precisado que para su procedencia es necesario que se cumplan los requisitos exigidos por el artículo 107 del ET, en el entendido que es un pago que redunde en beneficio del trabajador. Así, se encuentra que en este caso la expensa debe reconocerse como deducible, habida cuenta que es un pago que protege la fuerza laboral, la cual, como se indicó, incide directamente en la productividad de la empresa”.

La necesidad del pago por pólizas de seguro por la demandante, en beneficio de sus trabajadores se desprende de la convención colectiva suscrita entre la demandante y su sindicato¹⁸ por lo que la realización de esta erogación deviene obligatoria, conforme a la ley laboral, y como tal, necesaria en términos de la ley tributaria.

¹⁶ En el mismo sentido, ver Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencias del 31 de agosto de 2023, exp. 27049, y del 4 de julio de 2024, exp. 28243, M.P. Milton Chaves García.

¹⁷ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia del 30 de junio de 2022, exp. 25795, M.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

¹⁸ Art. 36 de la Convención Colectiva (folio 89, c.p.; pág. 84 del archivo de anexos de la demanda en Samai).



Por tanto, prospera el cargo de apelación de la parte demandante.

Deducibilidad de los pagos por concepto de recreación y deportes

Las mismas consideraciones expuestas frente a los pagos a favor del sindicato sustentan en este caso la deducibilidad de los pagos correspondientes a programas de bienestar, recreación y deportes de los empleados, en la medida en que también cumple con los requisitos de necesidad, proporcionalidad y relación de causalidad exigidos por la ley para el efecto.

En efecto, los pagos correspondientes a estos rubros son necesarios, no solo en virtud de lo dispuesto por la convención colectiva, sino que son la materialización del mandato contenido en el artículo 21 de la Ley 50 de 1990. Los gastos declarados por este concepto no corresponden a un mero objeto del lujo, de recreo o que no estén encaminados a objetivos económicos, sino que su realización lleva a mejorar el desarrollo de su actividad productora de renta, porque es un hecho incontrovertible que el factor humano es determinante en la operación de la industria de alimentos, que es la principal actividad generadora de renta desarrollada por la demandante. En este orden, tales gastos relacionados con la atención a empleados deben considerarse una expensa necesaria.

Cabe reiterar que, en criterio de la Sala, los gastos correspondientes a actividades de recreación y bienestar de los trabajadores cumplen con los requisitos de necesidad, proporcionalidad y relación de causalidad con la actividad productora de renta, no solo porque obedecen a una obligación legal, sino porque se encaminan a obtener un mejor ambiente de trabajo, y con ello, una mayor productividad. Dijo la Sala¹⁹:

“4.1- Aunque en litigios previos, con supuestos fácticos similares a los discutidos en el *sub lite*, esta Sección consideró que no eran deducibles los gastos para la recreación y deporte de los empleados del contribuyente (sentencia del 12 de marzo de 2012, exp. 18172, CP: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez), en esta ocasión el juicio de la Sala debe atender las reglas de unificación jurisprudencial sobre la deducibilidad de expensas que fijó esta Sección en la sentencia de unificación nro. 2020CE-SUJ-4-005, del 26 de noviembre de 2020 (exp. 21329, CP: Julio Roberto Piza). Según los criterios jurídicos de unificación jurisprudencial establecidos, «*tienen relación de causalidad con la actividad productora de renta, todas las expensas realizadas por el contribuyente en desarrollo o ejecución de la actividad productora de renta*», sin que «*la obtención de ingresos ni el enunciado del objeto social del sujeto pasivo*» sean determinantes a efectos del nexo causal (regla 1.^a); y cumplen el requisito de necesidad las expensas que «*realiza razonablemente un contribuyente en una situación de mercado y que, real o potencialmente, permiten desarrollar, conservar o mejorar la actividad generadora de renta*», circunstancia que puede valorarse a partir de «*criterios relativos a la situación financiera del contribuyente, las condiciones del mercado donde se ejecuta la actividad lucrativa, el modelo de gestión de negocios propio del contribuyente, entre otros*» (regla 2.^a).

(...)

4.4- La Sala debe cotejar esa situación con la regla de decisión unificada en la providencia 2020CE-SUJ-4-005, del 26 de noviembre de 2020 (exp. 21329, CP: Julio Roberto Piza), relacionada con los criterios de apreciación del requisito causalidad de los gastos exigido para su deducibilidad. De acuerdo con ella, ni la generación de ingresos ni el objeto social del sujeto pasivo son determinantes para estudiar el nexo causal entre el gasto y la actividad lucrativa, porque cumplen el requisito de causalidad «*todas las expensas realizadas por el contribuyente en desarrollo o ejecución de la actividad productora de*

¹⁹ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia del 4 de noviembre de 2021, exp. 24444, M.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.



renta». En esos términos, juzga la Sala que los gastos en disputa sí guardaron una relación causal con la actividad generadora de renta, toda vez que la actora incurrió en ellos como consecuencia de su desarrollo empresarial, lo cual se evidencia en que la erogación fue en favor de su planta de personal y se corresponde con una carga legal en materia laboral asociada a la ejecución de su actividad lucrativa. Por tanto, está acreditada la relación de causalidad echada en falta en los actos demandados”.

Por lo anterior, se concluye que los gastos por concepto de recreación y deportes para los empleados de la empresa cumplen los requisitos legales para ser tomados como deducibles, por lo cual prospera el cargo.

Pagos por concepto de arancel judicial

Los pagos por concepto de arancel judicial también resultan deducibles, en la medida en que constituían un requisito indispensable para que la empresa pudiera defender judicialmente sus intereses. Por ello, resultaba ser una erogación necesaria en el desarrollo de su actividad, así como una expensa proporcional, en tanto su monto se encontraba definido por la ley.

No puede sostenerse que como los debates judiciales no hacen parte del objeto social de la demandante no resultan deducibles, pues ello equivale a desconocer que la posibilidad de acudir ante la administración de justicia a defender la legalidad de sus conductas e intereses tiene costos inevitables para la compañía. Es evidente que la falta de pago del arancel judicial no le impedía a la demandante producir alimentos, pero también lo es que efectuar los pagos exigidos por la ley para defenderse ante las autoridades judiciales cumple con los requisitos de necesidad, proporcionalidad y relación de causalidad con su actividad que establece el artículo 107 E.T., máxime cuando los juicios que dieron lugar a esos pagos se refieren a la importación de insumos para su producción, asunto que la administración tributaria no cuestiona.

En síntesis, la Sala estima que las expensas que la Dian desestimó como deducibles sí tienen esta calidad, pues resultaban necesarias, proporcionales y relacionadas con la actividad productora de renta de la demandante, según lo dispuesto en el artículo 107 del Estatuto Tributario. Sobre el particular, la Sala debe reiterar que la deducibilidad de las expensas debe evaluarse con un criterio comercial, como lo indica expresamente la norma mencionada, por lo que resulta equivocado considerar la necesidad, proporcionalidad o relación de causalidad de una expensa frente a la posibilidad material de desarrollar el objeto del ente económico, o solo frente al ingreso real obtenido como consecuencia de tal expensa, y no frente al desarrollo de su actividad en un contexto de economía de mercado, como lo reconoce la propia ley tributaria.

Sanción por inexactitud

Comoquiera que se demostró que la demandante no incluyó en la declaración cuestionada por la DIAN deducciones improcedentes, en tanto los gastos deducidos en la misma cumplieron con los requisitos exigidos en la ley para ser deducibles, no hay lugar a la imposición de la sanción por inexactitud contenida en la liquidación oficial demandada.

En la medida en que prosperaron los cargos de apelación propuestos por la parte demandante, la Sala concluye que la liquidación oficial demandada debe ser anulada,



y así lo declarará. Asimismo declarará, a título de restablecimiento del derecho, la firmeza de la declaración privada cuestionada por la administración en este caso.

Condena en costas

Conforme a lo previsto en los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, y 365 numeral 8 del Código General del Proceso, no procede la condena en costas, por cuanto en el expediente no se encuentran pruebas que las demuestren o justifiquen.

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

FALLA

PRIMERO: **Revocar** la sentencia del 31 de marzo de 2022 proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca. En su lugar

SEGUNDO: **Declarar** la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión nro. 212412016000029 de 12 de diciembre de 2016, proferida por la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Tuluá de la U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -Dian-.

TERCERO: En consecuencia, y a título de restablecimiento del derecho, **declarar la firmeza** de la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente al año gravable 2013, presentada por Colombina S.A.

CUARTO: **Sin condena** en costas en esta instancia.

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

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

(Firmado electrónicamente)

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Presidenta

(Firmado electrónicamente)

MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)

MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)

WILSON RAMOS GIRÓN

Este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: <http://relatoria.consejodeestado.gov.co:8086/Vistas/documentos/validador>