

**COSTOS DE ENAJENACION DE ACTIVOS MOVIBLES** – Están obligados a determinarlo los contribuyentes que están obligados a presentar declaración de renta / **INVENTARIOS CASTIGADOS O DADOS DE BAJO** – Son deducibles cuando obedecen a disposiciones de tipo sanitario / **EXPENSAS NECESARIAS** – Lo son los inventarios castigados / **PRODUCTO PARA USO O CONSUMO HUMANO** – Cuando son castigados o dados de bajo pueden ser deducidos por ser expensas necesarias: Detergentes, dentífricos, perfumes, artículos de tocador en general, comestibles / **DEDUCCION DE ACTIVOS MOVIBLES** – Requisitos

Por expresa disposición del parágrafo del artículo 62 del Estatuto Tributario, adicionado con la Ley 174 de 1994, artículo 2, los contribuyentes que estén obligados a presentar la declaración de renta firmada por revisor fiscal o contador público, "...deberán establecer el costo de enajenación de los activos móviles por el sistema de inventarios permanentes o continuos", o por "cualquier otro sistema de reconocido valor técnico", autorizado por la Dirección General de Impuestos Nacionales. En los términos del artículo 596 ibídem, la sociedad actora está obligada a presentar su declaración de renta firmada por revisor fiscal y determinar el costo de enajenación de los activos móviles por el sistema de inventarios permanentes. La Sala considera que si el contribuyente está obligado por disposición legal a establecer el costo de los activos móviles por el sistema de inventarios permanentes, ésta sola circunstancia no es suficiente para rechazar los costos generados en la destrucción de inventarios, ya que si la medida tuvo origen en disposiciones de tipo sanitario, de salubridad pública, prácticas mercantiles usuales, o como resultado de fallas de tipo técnico que impidan culminar el proceso productivo, tal expensa está autorizada de conformidad con el artículo 107 del E. T., teniendo en cuenta que si bien los bienes se encuentran en el inventario, no pueden ser comercializados y por tanto deben ser dados de baja haciendo parte del costo. En este caso está demostrado que la destrucción de mercancías obedeció a conceptos como vencimiento, deterioro, roturas, daños en la producción; razón por la que constituyen expensas necesarias en la actividad productora de renta de la actora. Por tanto, son "expensas" que tienen una relación o vínculo de correspondencia directa con la actividad y el objeto social de la demandante, consistente en: "[...] PREPARAR, FABRICAR, PROCESAR, COMPRAR, VENDER, DISTRIBUIR, IMPORTAR, EXPORTAR Y EN GENERAL COMERCIAR PRODUCTOS DE CONSUMO MASIVO, TALES COMO DETERGENTES, DENTÍFRICOS, PERFUMES, ARTÍCULOS DE TOCADOR EN GENERAL, COMESTIBLES Y TODOS AQUELLOS PRODUCTOS ACCESORIOS DE LOS MISMOS [...]", de manera que los activos dados de baja dentro del sistema de inventario permanente representan uno de los conceptos inherentes y necesarios para la entidad en la producción de sus ingresos o renta derivada de tal objeto social, es decir, hacen parte integral en la actividad productora de renta. En efecto, tratándose de productos para uso o consumo humano, su producción, venta y comercialización está sujeta a estrictos controles, mas allá de los que la empresa implemente en desarrollo de sus propias políticas de calidad, para garantizar la seguridad y bienestar de los consumidores, controles que se verifican muchas veces antes de ser lanzados al mercado, incluso por las autoridades correspondientes. Consecuentemente, los bienes destruidos merecen el tratamiento de "expensa necesaria", siempre que cumplan las condiciones establecidas en la ley, esto es, que tengan relación de causalidad "con las actividades productoras de renta y que sean necesarias y proporcionadas de acuerdo con cada actividad" [Art. 107 E. T.]. En consecuencia, tratándose de activos móviles que se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente que deban ser destruidos, porque no puedan ser consumidos, ni usados, ni procesados, es decir, que no puedan ser comercializados en ninguna forma, se admite su valor como "expensa necesaria",

siempre y cuando se demuestre que el hecho ocurrió en el respectivo año gravable, que tiene relación causa-efecto con la producción del ingreso y que es indispensable y proporcionada con la actividad. En todo caso, se advierte que además el contribuyente debe demostrar que tal expensa no ha sido provisionada y reconocida por otros medios [deducción].

#### **FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 62**

**NOTA DE RELATORIA:** Sobre los requisitos para la deducción de inventarios castigados o dados de baja se reiteran sentencias del Consejo de Estado, Sección Cuarta de 25 septiembre de 2006, Rad. 15032, M.P María Inés Ortiz Barbosa;,, 27 de octubre de 2005, Rad. 13.937 y 19 julio de 2007, Rad. 15099 ambos del MP Juan Ángel Palacio Hincapié; 7 de febrero de 2008, Rad. Exp. 15960 , M.P Héctor J Romero Díaz.

#### **PAGOS EFECTUADOS A LAS ASOCIACIONES GREMIALES – No son deducibles porque no son gastos necesarios / PAGO DE CUOTAS A CLUBES SOCIALES – No son deducibles porque no son expensas necesarias**

Encuentra la Sala que el actor ha presentado un ilustrativo cuadro de los beneficios que reporta de las afiliaciones a cada una de estas instituciones, pero, ha de advertir también que esto no justifica plenamente el cumplimiento de los requisitos señalados en el Art. 107 del E.T., y en consecuencia no son deducibles, por cuanto no son necesarios para desarrollar su actividad productora de renta, sin desconocer que reportan algún tipo de beneficio como elocuentemente lo ha manifestado la actora, pero se insiste, no tiene el carácter de indispensables, razón por la cual no prospera el cargo y ha de confirmarse en este sentido lo decidido por el a quo. En cuanto a la cuota de mantenimiento de clubes sociales y al cumplimiento de los requisitos para que éstos sean deducibles, a la luz de los dictados del artículo 107 del E.T., considera la Sala que no obra prueba suficiente que permita inferir que éstos sean necesarios para la producción de la renta y, que particularmente, hayan contribuido a su obtención, razón por la que no prospera el cargo.

**NOTA DE RELATORIA:** Aclaración de voto de la Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez

**CONSEJO DE ESTADO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

**SECCION CUARTA**

**Consejero Ponente: WILLIAM GIRALDO GIRALDO**

Bogotá, D.C., tres (3) de junio de dos mil diez (2010)

**Radicación número: 25000-23-27-000-2006-00767-01(17037)**

**Actor: UNILEVER ANDINA DE COLOMBIA LTDA ANTES S.A.**

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

## **FALLO**

Se decide el recurso de apelación interpuesto por las partes contra la sentencia del 25 de octubre de 2007 del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, que anuló parcialmente los actos administrativos demandados y como consecuencia de lo anterior y, a título de restablecimiento del derecho, practicó nueva liquidación del impuesto de renta y complementarios por el año gravable 2002.

### **ANTECEDENTES**

UNILEVER ANDINA DE COLOMBIA LTDA. presentó por medio electrónico la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios por el año gravable 2002, el día 18 de abril de 2003, bajo el número 90000004522469, y liquidó un saldo a favor de \$ 6.762.446.000.

El día 24 de febrero de 2004, la Administración de Impuestos Nacionales Grandes Contribuyentes de Bogotá profiere emplazamiento para corregir No. 310632004000047, al que la actora se opone y argumenta la improcedencia de las glosas.

El día 28 de abril de 2004, la Administración de Impuestos Nacionales Grandes Contribuyentes de Bogotá profiere requerimiento Especial No. 310632004000280, y propuso el rechazo de costos y deducciones por pérdida de inventarios y otras deducciones.

El día 29 de diciembre de 2004, la Administración de Impuestos de Grandes Contribuyentes de Bogotá profiere Liquidación de Revisión.

El día 28 de febrero de 2005, la actora interpone recurso de reconsideración, resuelto el día 18 de noviembre de 2005, mediante resolución 310662005000075, que confirma en su totalidad la Liquidación Oficial

### **LA DEMANDA**

La sociedad UNILEVER ANDINA COLOMBIA LTDA. presentó demanda de nulidad y restablecimiento del derecho, según lo previsto en el artículo 85 de Código Contencioso Administrativo, contra los actos administrativos mediante los cuales la DIAN modificó su declaración de renta y complementarios por el año gravable 2002.

Invocó como violados los artículos 29, 95[9], 150[12], 209, 338 y 363 de la Constitución Nacional; 3, 35, 59, y 84 del C.C.A.; 26, 62, 66[1 y 3], 77, 89, 107, 148, 683, 711, 730[6], 742, 743, 744 [4]; 746, 746 y 777 del E.T.; 39 y 49 del Decreto 2649 de 1993, en concordancia con el artículo 15 del Decreto 2650 de 1993; 63 y 52 del Decreto 2649 de 1993; 1757 del Código Civil y, 177 del Código de Procedimiento Civil. Como concepto de violación expuso lo siguiente:

1. NULIDAD POR DESCONOCIMIENTO DEL COSTO O GASTO POR CASTIGO O BAJA DE INVENTARIOS.

Transcribe los artículos 62 y 66 del ET para decir que la DIAN rechazó la deducción por baja de inventarios, bajo el argumento de no estar expresamente autorizada para deducir dicho costo, y luego, define el concepto de costo desde el

punto de vista económico y sus efectos tributarios, afirmando que el costo del inventario no sólo lo determinan los bienes que se venden, sino que, además, involucra el costo de los productos dados de baja por devoluciones, roturas y otros. Por tanto éstos son reconocidos como costos indirectos en tales artículos.

2. BAJA DE INVENTARIOS DE UNILEVER ES FISCALMENTE PROCEDENTE POR CUMPLIR CON LOS REQUISITOS DE RELACIÓN DE CAUSALIDAD, NECESIDAD, PROPORCIONALIDAD CON LA ACTIVIDAD PRODUCTORA DE RENTA, Y DE OPORTUNIDAD Y NO PROHIBICIÓN. NULIDAD POR VIOLACIÓN DE LOS ARTÍCULOS 77 Y 107 DEL E.T.

Afirma que para que un costo o gasto sea deducible, en ausencia de requisito especial, se debe dar cumplimiento a los artículos 77 y 107 del E.T. Para el caso concreto, no sólo son una realidad económica sino una obligación legal de acuerdo con las normas sanitarias, siendo además de común ocurrencia en el desarrollo concreto de la actividad generadora de renta de la actora.

3. LOS INVENTARIOS DADOS DE BAJA POR UNILEVER SON UN COSTO O GASTO REAL DE SU PROCESO PRODUCTIVO Y/O DE DISTRIBUCIÓN QUE ES RECONOCIDO UNA SOLA VEZ, Y SU RECONOCIMIENTO FISCAL NO ES UN BENEFICIO TRIBUTARIO QUE REQUERIRÍA EXPRESA CONSAGRACIÓN LEGAL. NULIDAD POR DESCONOCIMIENTO DE LOS ARTÍCULOS 26, 62, 77 Y 107 DEL E.T.

Afirma que no es cierta la doble deducción, por cuanto la actora no contabiliza una provisión, sino que procede mediante certificado de revisor fiscal a dar de baja el inventario como un costo indirecto de producción.

En cuanto al desconocimiento de gastos por afiliaciones y sostenimiento a asociaciones gremiales, defiende su pertinencia manifestando que éstas son las comercialmente acostumbradas dentro de un criterio comercial, y deben mirarse no frente al ingreso, sino frente a la actividad productora de renta en su conjunto.

En lo referente a la nulidad por violación de los principios constitucionales de justicia, progresividad, capacidad contributiva y legalidad, luego de transcribir el texto de estos artículos, aduce que desconocer la procedencia de tales costos y gastos es violatoria de los principios de justicia, progresividad y capacidad contributiva y del principio de legalidad, en cuanto altera las bases gravables.

Respecto al derecho de defensa, manifiesta que la Administración agregó elementos nuevos que la actora no ha podido controvertir.

## OPOSICIÓN

La demandada se opone a las pretensiones, con fundamento en los siguientes argumentos:

1. En torno a la destrucción por baja de inventarios, transcribe el artículo 89 del E.T. y reafirma la tesis de que éstos no corresponden a costos imputables a ingresos por enajenación de inventarios y que el sistema de inventario permanente no conlleva la afectación del costo de ventas con las pérdidas, roturas o destrucción de mercancías. Por tanto, no pueden ser reconocidos ni como costo ni como deducción, puesto que son una pérdida

de activos no deducible, y en tal sentido no se han violado los principios constitucionales invocados por la demandante.

2. Frente a las otras deducciones reitera que el concepto de necesidad implica que éste sea imprescindible para la obtención de la renta, por tanto, ante la ausencia del mismo, resultaría imposible la realización de la renta.

### LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta Subsección "B" declaró la nulidad parcial de los actos administrativos demandados y, como restablecimiento de derecho, profirió una nueva liquidación del impuesto de renta y complementarios para el año gravable 2002.

En cuanto a la procedencia del costo o gasto por castigo o baja de inventarios, el Tribunal precisó que unas se originaron por baja de inventarios en el proceso de producción o transformación y otras por baja de inventarios devueltos por daño o vencimiento del producto.

En relación con las bajas originadas en el proceso de producción, advierte que éstas hacen parte del costo, pues ni siquiera llegan a ser producto final, siendo apenas previsible que la materia prima utilizada no siempre se conserve en buen estado al estar supeditada a cambios físicos o químicos que no permitan su utilización.

Respecto a la baja por devoluciones, por vencimiento o por daño, observa que es usual que no todos los productos logren comercializarse, siendo esta práctica, de cierta manera, una garantía para el distribuidor e incluso para el consumidor, concluyendo que, además, ésta se realiza por motivos de tipo sanitario y de salubridad, y para el caso cumplen con los requisitos del artículo 107 del E.T.

En cuanto al desconocimiento de la contribución pagada a la Superintendencia de Sociedades, acepta su procedencia luego de invocar reiterada jurisprudencia emitida por el Consejo de Estado.

En lo referente a cuotas de sostenimiento a asociaciones gremiales y clubes, el Tribunal no acepta la deducibilidad, luego de advertir que no se ha acreditado el requisito de necesidad.

Finalmente, el tribunal resaltó que no encontró razones para admitir que la Administración haya violado los principios constitucionales de justicia, progresividad, capacidad contributiva y legalidad, puesto que se evidencia que la actora ha podido ejercer libre y ampliamente su derecho de defensa en las diferentes instancias del agotamiento de la vía gubernativa. No prospera este cargo.

### RECURSO DE APELACIÓN

No conformes las partes con el fallo, interponen sendos recursos de apelación.

La **demandante** fundamenta el recurso de apelación interpuesto en los siguientes términos:

Insiste en que el rechazo de la deducción por los pagos efectuados por concepto de afiliaciones y cuotas de sostenimiento, a clubes y agremiaciones, es violatorio de los artículos 26 y 107 del E.T., por cuanto el carácter de voluntario no excluye la necesidad y que ésta debe evaluarse con criterios comerciales y que sean los normalmente acostumbrados. Presenta un cuadro de los beneficios percibidos por cada uno de estos pagos.

Reitera también la violación de los principios constitucionales de justicia, progresividad, capacidad contributiva y legalidad, con los mismos argumentos planteados en la demanda.

Por lo anterior, pide que se revoque la sentencia del 25 de octubre de 2007 en lo desfavorable y se confirme en lo favorable.

La **demandada** fundamenta el recurso de apelación interpuesto en los siguientes términos:

Pide que se denieguen las pretensiones de la demanda, agrega que debe mantenerse la glosa al rechazo del costo por castigo o baja de inventarios, por cuanto la DIAN actuó con fundamento en el artículo 89 del E.T. La destrucción de inventarios no constituye costo imputable a los ingresos, sino que constituye el costo de bienes muebles que hacen parte de los inventarios, no de los bienes enajenados. Agrega que el sistema de inventarios permanente no conlleva a la afectación del costo de ventas con la pérdida, rotura o destrucción de inventarios. La demandada guarda silencio respecto de la otra pretensión resuelta a favor del actor.

### **ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

La **parte actora** reitera los fundamentos expuestos de la apelación.

La **demandada** insiste en los argumentos de la apelación.

El **Ministerio Público** no conceptuó en esta oportunidad.

### **CONSIDERACIONES DE LA SALA**

De acuerdo con los recursos de apelación interpuestos por las partes, corresponde a la Sala decidir sobre la legalidad de la liquidación oficial de revisión en virtud de la cual se modificó la liquidación privada del impuesto de renta correspondiente al año gravable 2002, presentada por la EMPRESA UNILEVER ANDINA COLOMBIA LTDA (ANTES S.A.)

La controversia versa sobre la procedencia del **costo o deducción** solicitado por inventarios castigados o dados de baja por la suma de \$ 1.106.490.299; la viabilidad de la **deducción** solicitada por concepto de pagos por afiliaciones y sostenimiento a asociaciones gremiales por \$ 155.619.208; y por cuotas de sostenimiento a clubes por la suma de \$ 87.931.278.

Aparecen como hechos probados y aceptados por las partes los siguientes hechos:

- Que la actora incluyó dentro del rubro “*costo de ventas*”, renglón 33, código CV la suma de \$ 1.106.490.299, que corresponde a inventarios destruidos.

- Que la actora incluyó dentro del renglón “*otras deducciones*” la suma de \$ 288.516.486<sup>1</sup>, discriminado así:

CONCEPTO	VALOR
CONTRIBUCIONES SUPERINTENDENCIA DE SOCIEDADES	44.966.000
AFILIACIONES Y SOSTENIMIENTO CLUBES	87.931.278
AFILIACIONES ASOCIACIONES GREMIALES	155.619.208
<b>TOTAL</b>	<b>288.516.486</b>

#### 1. Costo de ventas por destrucción de inventarios

Por expresa disposición del parágrafo del artículo 62 del Estatuto Tributario, adicionado con la Ley 174 de 1994, artículo 2, los contribuyentes que estén obligados a presentar la declaración de renta firmada por revisor fiscal o contador público, “...deberán establecer el costo de enajenación de los activos móviles por el sistema de inventarios permanentes o continuos”, o por “cualquier otro sistema de reconocido valor técnico”, autorizado por la Dirección General de Impuestos Nacionales.

En los términos del artículo 596 ibídem, la sociedad actora está obligada a presentar su declaración de renta firmada por revisor fiscal y determinar el costo de enajenación de los activos móviles por el sistema de inventarios permanentes. Sistema bajo el cual determinó un “*costo de ventas*” de \$88.283.269.000, que declaró en el año gravable 2002 (renglón 33 código CV).

En desarrollo de la investigación adelantada por la Administración, se estableció que del *costo de ventas declarado* hace parte la suma de **\$1.106.490.000<sup>2</sup>**, que corresponde al total de los inventarios destruidos, es decir los inventarios dados de baja (fl. 108 cppal).

En su momento, la actora explicó que las bajas y destrucción de inventarios están reguladas por procedimientos internos de control, las cuales se producen por vencimiento, deterioro, fallas en las maquinas y otros conceptos que resumió así:

Se dieron de baja inventarios en el proceso de transformación, por la suma de \$ 532.777.671 por hechos tales como cuando se arruina parte de la producción por fallas en las máquinas, por problemas de manipulación, por descubrir defectos como resultado del proceso de control de calidad, entre otros.

Se dieron de baja inventarios devueltos y dañados o vencidos, por la suma de \$ 573.712.628, tales devoluciones de inventarios dañados o vencidos, se presentan esencialmente para (i) garantizar la calidad de sus productos; (ii) mantener la relación comercial con el cliente e incentivar la aceptación de inventarios de contingencia y (iii) proveer bienes suficientes para cubrir del mercado y posicionar adecuadamente sus productos.

---

<sup>1</sup> Certificado suscrito por el Revisor Fiscal fl 976 cppal, que si bien no cumple los requisitos formales para constituir plena prueba, éste fue expresamente aceptado por la Administración fl 1041 cppal, razón por la cual no es objeto de discusión, amén de que dicha prueba fue posteriormente mejorada por la actora fl 129 a 138 cppal

<sup>2</sup> Folio 1029 cppal

La actora, con fundamento en los artículos 26, 62, 66[1-3], 77 y 107 del E. T., sostiene que el costo de ventas no sólo está determinado por los bienes que se venden, sino que involucra todos los costos de producción, lo que incluye el valor de los inventarios dados de baja en el proceso productivo, las roturas e imperfectos, entre otros, por tanto, los costos solicitados cumplen con la totalidad de los requisitos y, en especial, los de los artículos 77 y 107 del E.T., y que en los términos de los artículos 62 y 66 ibídem constituyen un costo indirecto

La demandada, con fundamento en los artículos 89, 107 y 148 del E. T., sostiene que no es deducible la baja de inventarios, por cuanto no corresponden a costos imputables a ingresos por enajenación de los mismos, constituyendo costo de bienes muebles que hacen parte del inventario, además, que el costo de inventarios permanentes no conlleva la afectación del costo de ventas con las pérdidas, roturas o destrucción de mercancías por ausencia de norma fiscal que lo autorice, por lo tanto, ésta es una pérdida en activos que tiene el carácter de no deducible

La Sala considera que si el contribuyente está obligado por disposición legal a establecer el costo de los activos móviles por el sistema de inventarios permanentes, ésta sola circunstancia no es suficiente para rechazar los costos generados en la destrucción de inventarios, ya que si la medida tuvo origen en disposiciones de tipo sanitario, de salubridad pública, prácticas mercantiles usuales, o como resultado de fallas de tipo técnico que impidan culminar el proceso productivo, tal expensa está autorizada de conformidad con el artículo 107 del E. T., teniendo en cuenta que si bien los bienes se encuentran en el inventario, no pueden ser comercializados y por tanto deben ser dados de baja haciendo parte del costo.

En este caso está demostrado que la destrucción de mercancías obedeció a conceptos como vencimiento, deterioro, roturas, daños en la producción; razón por la que constituyen expensas necesarias en la actividad productora de renta de la actora.

Por tanto, son “expensas” que tienen una relación o vínculo de correspondencia directa con la actividad y el objeto social de la demandante, consistente en: “[...] PREPARAR, FABRICAR, PROCESAR, COMPRAR, VENDER, DISTRIBUIR, IMPORTAR, EXPORTAR Y EN GENERAL COMERCIAR PRODUCTOS DE CONSUMO MASIVO, TALES COMO DETERGENTES, DENTÍFRICOS, PERFUMES, ARTÍCULOS DE TOCADOR EN GENERAL, COMESTIBLES Y TODOS AQUELLOS PRODUCTOS ACCESORIOS DE LOS MISMOS [...]”<sup>3</sup>, de manera que los activos dados de baja dentro del sistema de inventario permanente representan uno de los conceptos inherentes y necesarios para la entidad en la producción de sus ingresos o renta derivada de tal objeto social, es decir, hacen parte integral en la actividad productora de renta.

En efecto, tratándose de productos para uso o consumo humano, su producción, venta y comercialización está sujeta a estrictos controles, mas allá de los que la empresa implemente en desarrollo de sus propias políticas de calidad, para garantizar la seguridad y bienestar de los consumidores, controles que se verifican muchas veces antes de ser lanzados al mercado, incluso por las autoridades correspondientes. Consecuentemente, los bienes destruidos merecen el tratamiento

---

<sup>3</sup> Folios 9 y 10 cppal

de “expensa necesaria”, siempre que cumplan las condiciones establecidas en la ley, esto es, que tengan relación de causalidad “con las actividades productoras de renta y que sean necesarias y proporcionadas de acuerdo con cada actividad” [Art. 107 E. T.].

En consecuencia, tratándose de activos móviles que se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente que deban ser destruidos, porque no puedan ser consumidos, ni usados, ni procesados, es decir, que no puedan ser comercializados en ninguna forma, se admite su valor como “expensa necesaria”, siempre y cuando se demuestre que el hecho ocurrió en el respectivo año gravable, que tiene relación causa-efecto con la producción del ingreso y que es indispensable y proporcionada con la actividad. En todo caso, se advierte que además el contribuyente debe demostrar que tal expensa no ha sido provisionada y reconocida por otros medios [deducción]<sup>4</sup>.

Así las cosas, se reconoce como costo la suma originada en la destrucción de inventarios<sup>5</sup>, por lo que se confirmará en el punto la decisión del Tribunal.

## 2. Otras deducciones.

En desarrollo de la investigación adelantada por la Administración, se estableció que en el renglón 49 CX “OTRAS DEDUCCIONES”, se incluyó la suma de **\$288.516.000<sup>6</sup>**, que corresponde a las siguientes partidas:

CONCEPTO	VALOR
CONTRIBUCIONES SUPERINTENDENCIA DE SOCIEDADES	44.966.000
AFILIACIONES Y SOSTENIMIENTO CLUBES	87.931.278
AFILIACIONES ASOCIACIONES GREMIALES	155.619.208
<b>TOTAL</b>	<b>288.516.486</b>

En las diversas etapas procesales, la actora explicó y justificó la deducibilidad de cada uno de estos rubros. En la sustentación del recurso manifestó estar de acuerdo con el Tribunal en cuanto a la aceptación de deducir la contribución a la Superintendencia de Sociedades. Frente a las demás deducciones, pide que se acepten calificándolas como expensas necesarias, causales, proporcionadas y no prohibidas por la ley, con fundamento en los artículos 26, 107 y 115 del E.T.

La Sala observa que la demandada no manifestó ninguna inconformidad respecto de este punto, que había sido resuelto favorablemente de manera parcial por el Tribunal, al reconocer la deducción de la contribución efectuada a la Superintendencia de Sociedades. Al final de la sustentación del recurso sólo expresó de manera lacónica que *“Así las cosas propongo se deje incólume (sic) los actos administrativos demandados, toda vez que mi representada actuó*

---

<sup>4</sup> Esta tesis ha sido reitera, entre otras en las sentencias Exp. 15032, de 25 septiembre de 2006 CP María Inés Ortiz Barbosa; Exps. 13.937, de 27 de octubre de 2005 y 15099 de 19 julio de 2007, ambos del CP Juan Ángel Palacio Hincapié; Exp. 15960 de 7 de febrero de 2008 CP Héctor J Romero Díaz.

<sup>5</sup> En los folios 965 y 416 a 593 del cppal obran las pruebas de la destrucción de los inventarios

<sup>6</sup> Folio 1029 cppal

*conforme a la Ley y las pruebas existentes al momento de la investigación administrativa”*

Para resolver, la Sala considera oportuno hacer un recuento de lo actuado en relación con el rechazo de “*otras deducciones*”, reiterando una vez más que no examinará lo relacionado con la aceptación de la deducción de la contribución a la Superintendencia de Sociedades, por existir conformidad de las partes con la decisión tomada por el Tribunal.

- A- Mediante requerimiento especial 310632004000280 de fecha 2004/04/28, en los siguientes términos, la Administración propuso el desconocimiento por no ser indispensables para producir la renta [...] “*el contribuyente solicita como deducción, en el renglón 49 CX otras deducciones el valor de \$ 90.798.692.000 dentro del cual también solicita las siguientes partidas que no son deducibles*<sup>7</sup>:

Cuenta PUC	Detalle	Valor	Folios
512504	Contribuciones	44.966.000	323
512510	Afiliaciones y sostenimiento (Clubes)	236.470.793	292 a 295 y 323
522510	Afiliaciones y sostenimiento	7.079.693	320
	TOTAL	288.516.486	

- B- Sobre este particular, manifestó la actora, en respuesta a dicho requerimiento, que es procedente la deducción, puesto que cumple con los requisitos del artículo 107 del E.T. y adjunta el siguiente cuadro para justificar la necesidad y beneficios de que dichos pagos reportan a la actividad generadora de renta.

---

<sup>7</sup> Valga recordarlo una vez más que de la discusión se excluye la suma de \$ 44.966.000 por las razones ya mencionadas.

<b>Asociación</b>	<b>Gremial</b>	<b>Muestreo- Resumen de los Beneficios recibidos</b>
Federación Colombiana de Fabricantes de grasas y Aceites comestibles		Información Actualización normativa, tecnológica y científica <u>Medio de comunicación y cooperación gremial</u> Información, tendencias y estadísticas sobre hechos locales e internacionales
E - Tech Solutions Ltda		Acceso a bases de datos en información científica, tecnológica, económica y de mercado
Asociación de Ciencias para la vida		Información y actualización sobre materias afines al desarrollo humano y biológico
Cámara de Comercio de Bogota		Mecanismos de publicidad y garantía de terceros
Consejo Colombiano de Seguridad		Actualización e información en relación con la seguridad de los procesos industriales, exigencias, regulaciones tecnológicas, etc.
ICONTEC		Unificación y determinación de parámetros de registro sanitario
Federación Nacional de Comerciantes		Agrupación gremial para la vocería de los intereses y cuestiones relativas a los miembros del gremio <u>Vocero para efectos de desarrollo legislativo</u>
Cámara de Comercio Colombo Americana		Publicidad ante terceros en los países señalados Actualización normativa e información de mercados Mecanismo de negociación de intereses gremiales a nivel bilateral
ICDT		Actualización normativa en materia tributaria Fuente de información doctrinal y legislativa (consulta) <u>Puntos de contado para asesoria en materia tributaria</u>
Asociación Colombiana de usuarios de informática y comunicaciones		<u>Seguridad en materia tecnológica y de información</u> <u>Avances en tecnología de la información</u> Acceso a programas y equipos para desarrollo tecnológico de la compañía
Cámara de Comercio Colombo Venezolana		Ver beneficios Cámara de Comercio Colombo Americana
Cámara de Comercio Colombo Británica		Ver beneficios Cámara de Comercio Colombo Americana
Cámara de Comercio Colombo Ecuatoriana de Industriales y CIO		Ver beneficios Cámara de Comercio Colombo Americana
ANDI		Ver explicación de beneficios
Asociación Nacional de Anunciantes		Actualización y propuesta en relación con la legislación en materia de tarifas y requisitos para anuncios en diversos medios de comunicación <u>Vocero para negociación con medios de comunicación privada en relación con tarifas aplicadas</u>
Instituto Colombiano de Codificación y automatización CIAL AIC		<u>Unificación de código de barras</u> <u>Avances en la tecnificación y actualización de mecanismos de registro de productos</u> Acceso a bases de datos sobre distribución de productos vendidos a distribuirse y consumidores finales Conocimiento sobre cantidad de bienes de la competencia en el mercado segim zonas geográficas
Cámara de Comercio del Sur de Aburra		Ver beneficios Cámara de Comercio Colombo Americana
COVINOC		<u>Garantía y respaldo financiero</u> <u>Acreditación ante terceros sobre idoneidad financiera</u> actualización de normativa en materia de relaciones laborales
Asociación Colombiana de Relaciones Industriales y Profesionales		<u>relación entre intereses entre empleadores y empleados pertenecientes a los gremios industrial y profesional</u> <u>Gestión para la presentación de proyectos de ley y normas relativas a la relación laboral en el gremio.</u>

Adicionalmente, de manera detallada, relaciona beneficios de las Cámaras de Comercio y de la ANDI<sup>8</sup>, resalta que esta última es la responsable de la expedición de la Resolución 516 de la Comunidad Andina, relativa al registro sanitario de bienes. Respecto de las Cámaras de Comercio binacionales, resalta su papel en la promoción de la integración regional y el fortalecimiento entre los gremios y las entidades gubernamentales.

En el folio 976 del cuaderno principal se encuentra el siguiente certificado, expedido por revisor fiscal, que la actora adjuntó como prueba, con ocasión a la respuesta al requerimiento especial<sup>9</sup>.

#### “VII ANEXOS Y PRUEBAS

*Acompaño a la presente respuesta, los siguientes documentos (los cuales solicito sean tenidos como prueba)*

[...]

*D) Certificado expedido por el Revisor Fiscal de UNILEVER, en el que constan las cuantías pagadas por la Compañía por conceptos de contribución a la Superintendencia de Sociedades y pagos por afiliaciones y sostenimiento a asociaciones gremiales y clubes, por el período gravable 2002.*

“EL SUSCRITO REVISOR FISCAL DEL UNILEVER ANDINA COLOMBIA LTDA  
NIT 860.002.518-2  
CERTIFICA QUE

*La información contenida en la columna denominada “Valor contable” del cuadro adjunto, fue tomada de registros contables a 30 de junio de 2002 y 31 de diciembre de 2002:*

<u>PUC</u>	<u>Nombre de la cuenta</u>	<u>Concepto</u>	<u>Valor contable</u>	<u>Ajuste fiscal</u>	<u>Saldo en la declaración de renta</u>
512505	Contribuciones	Contribución Superintendencia de Sociedades	427.709.695	382.743.695	44.966.000
512510 y 522510	Afiliaciones y sostenimiento	Clubes	87.931.278		87.931.278
512510 y 522510	Afiliaciones y sostenimiento	Asociaciones gremiales	155.619.208		155.619.208
	Total		671.260.181	382.743.695	288.516.486

Se expide la presente certificación en Bogota D.C., a los veintisiete (27) días del mes de julio de dos mil cuatro (2004) con destino a la División de Fiscalización Tributaria de la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogota, y no debe ser utilizada para ningún otro propósito

Fdo.  
Gloria Cecilia Molina  
Revisor Fiscal  
Tarjeta Profesional 29320-T

C- En el acápite 4. CONSIDERACIONES DEL DESPACHO<sup>10</sup>, de la Liquidación de Revisión No 310642004000257, la Administración acoge y

<sup>8</sup> Folios 997 y 998 Cppal

<sup>9</sup> Folio 988 cppal

tiene por cierta la prueba aportada por el contribuyente, consistente en la certificación expedida por el revisor fiscal en relación con los pagos por contribuciones y cuotas de sostenimiento en los siguientes términos:

“[...]

“4.2 Otras deducciones por valor de 288.516.486. (gastos por cuotas a asociaciones gremiales, contribuciones a Supersociedades y cuotas de sostenimiento a clubes)

[...]

**Al respecto este Despacho acoge la asignación de valores certificada por el Revisor Fiscal de la sociedad** (folio 976), en razón a que la División de Fiscalización Tributaria tomó los valores de la hoja de trabajo –declaración de renta año gravable 2002 (folios 320, 323), la cual fue suministrada por la sociedad de autos y en la cual no se puede determinar el monto pagado por concepto de afiliación y sostenimiento a asociaciones gremiales y el monto pagado por concepto de cuotas de sostenimiento a clubes sociales.

Por consiguiente el valor de \$ 288.516.486 se distribuye de la siguiente manera:

Afiliación y sostenimiento a asociaciones gremiales	155.619.208
Contribución a la Superintendencia de sociedades	44.966.000
Cuotas de sostenimiento de clubes sociales	87.931.278
<b>TOTAL</b>	<b>288.516.486</b>

(subrayado y resaltado fuera de texto)

- D- Para la Sala es evidente que la Administración Tributaria dio plena validez a la certificación del revisor fiscal en relación con las “otras deducciones”. Por tanto no se controvertirán estos hechos. A pesar de ello, trae a colación una vez más la reiterada jurisprudencia de esta Corporación, en el sentido de que la contabilidad constituye plena prueba, siempre que haya sido llevada en debida forma, y que la certificación expedida por el revisor fiscal debe cumplir determinados requisitos para poder ser tenida como tal<sup>11</sup>, no obstante, también se precisa que esta certificación fue mejorada en una ocasión posterior por la actora<sup>12</sup>, y que también, obran en el expediente fotocopias de facturas de algunos de estos pagos<sup>13</sup>. En todo caso no se advierte que la DIAN en algún momento haya efectuado reparo alguno, o practicado pruebas adicionales, para corroborar la validez de estos rubros, como se lo permiten sus amplias facultades de fiscalización.

---

<sup>10</sup> fl 1041 cppal

<sup>11</sup> Exp. 12840 de 2002 CP Ligia López Díaz, Exp. 14155 de 2004 CP María Inés Ortiz Barbosa, Exp. 14846 de 2006 CP Héctor J Romero Díaz, Exp. 15931 de 2008 CP Ligia López Díaz, Exp. 16485 de 2009 CP William Giraldo Giraldo

<sup>12</sup> fl 129 a138 c. ppal

<sup>13</sup> fl 182 a 230 c. ppal

Vistos los antecedentes, se concluye entonces que los pagos han sido efectuados por la actora, por lo que la Sala procederá a determinar si dichas partidas son o no deducibles.

Según la resolución que resuelve el recurso de reconsideración, objeto de la demanda, manifiesta la Administración que no son deducibles los pagos por “afiliaciones y sostenimiento asociaciones gremiales” y las “cuotas de sostenimiento de clubes sociales”, por cuanto, en el caso de los primeros, dichos pagos no son forzosos para su existencia, como tampoco acostumbrados, además, se trata de pagos que no están probados con soportes externos que permitan verificar su cuantía, beneficiario y concepto. En cuanto a los segundos, son rechazados por cuanto no se aportan las facturas, y como prueba se allega una certificación del gerente de recursos humanos donde se afirma que los consumos personales no son asumidos por la empresa, razón por la que no se observa el cumplimiento de los requisitos del artículo 107 y deben rechazarse.

## 2.1 Afiliaciones y sostenimiento asociaciones gremiales

Para la Sala no son válidas algunas de las razones aducidas por la Administración para el rechazo de las deducciones referidas, pues, en primer término, está claro que ésta dio plena credibilidad a la certificación del revisor fiscal, aún sin el lleno de todos los requisitos, como ya lo hemos expresado, a sabiendas de que en el correspondiente momento procesal contaba con las amplias facultades que le otorga la Ley para haber exigido las pruebas que, a su juicio, considerara pertinentes, y ahí sí, valorarlas positiva o negativamente. Además, obra en el expediente, folio 182 del c ppal, una relación de pagos efectuados a las asociaciones gremiales, por la suma de \$ 155.619.208, acompañadas de las respectivas fotocopias de las facturas<sup>14</sup>, razón por la que se concluye que están probados los pagos.

En cuanto al cumplimiento de los requisitos para que éstos sean deducibles hemos de remitirnos al artículo 107 del Estatuto Tributario:

**“ARTICULO 107. LAS EXPENSAS NECESARIAS SON DEDUCIBLES.**  
*<Fuente original compilada: D. 2053/74 Art. 45> 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, teniendo en cuenta las normalmente acostumbradas en cada actividad y las limitaciones establecidas en los artículos siguientes”.*

Encuentra la Sala que el actor ha presentado un ilustrativo cuadro de los beneficios que reporta de las afiliaciones a cada una de estas instituciones, pero, ha de advertir también que esto no justifica plenamente el cumplimiento de los requisitos señalados en el Art. 107 del E.T., y en consecuencia no son deducibles, por cuanto no son necesarios para desarrollar su actividad productora de renta, sin desconocer que reportan algún tipo de beneficio como elocuentemente lo ha manifestado la actora, pero se insiste, no tiene el carácter de indispensables,

---

<sup>14</sup> fls 183 a 230 del cppal

razón por la cual no prospera el cargo y ha de confirmarse en este sentido lo decidido por el *a quo*.

## 2.2 Cuotas de sostenimiento de clubes sociales.

Bajo los mismos argumentos expresados en el numeral que antecede, se dan por probados dichos pagos por parte de la actora, manifestando también que obra en el expediente, folio 231 del c ppal, una relación de pagos efectuados a clubes sociales por la suma de \$ 87.931.278, acompañadas de las respectivas fotocopias de las facturas<sup>15</sup>, razón por la que se concluye que están probados los pagos.

En cuanto al cumplimiento de los requisitos para que éstos sean deducibles, a la luz de los dictados del artículo 107 del E.T., considera la Sala que no obra prueba suficiente que permita inferir que éstos sean necesarios para la producción de la renta y, que particularmente, hayan contribuido a su obtención, razón por la que no prospera el cargo.

En consecuencia, y con forme a lo expuesto, se confirmará en todas sus partes el Fallo de primera instancia.

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

- 1. CONFÍRMASE** la sentencia apelada, por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia
- 2. RECONÓCESE** personería para actuar en nombre de la entidad demandada a la abogada DIANA JANETHE BERNAL FRANCO.

Cópíese, notifíquese, comuníquese y devuélvase al Tribunal de origen. Cúmplase.

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

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**  
**Presidente de la Sección**

**HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS**

---

<sup>15</sup> fls 232 a 288 c ppal

**WILLIAM GIRALDO GIRALDO**

**CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ**